

## **La valutazione del giudice tributario non è riconducibile a una decisione secondo equità sostitutiva**

*Tributi - Accertamento con metodo analitico-induttivo - Geologo - Incongruenze tra prestazioni professionali erogate e numero e contenuto delle fatture emesse - Confronto lavori-progetti realizzati e depositati presso l'Ufficio del Genio civile - Poteri del giudice ex artt. 115 e 116 c.p.c*

### **CORTE DI CASSAZIONE** **Ordinanza 6 maggio 2020, n. 8491**

sul ricorso iscritto al n. 17435/2014 R.G. proposto da

A. A., elettivamente domiciliato in Roma, via Ottaviano n. 42, presso lo studio dell'avv. Bruno Lo Giudice che lo rappresenta e difende giusta procura a margine del ricorso

- ricorrente –

Contro Agenzia delle Entrate, in persona del direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente –

avverso la sentenza n. 3123/14 della Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, depositata in data 26 marzo 2014;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 5 dicembre 2019 dal Consigliere Paolo Fraulini.

#### **Fatti di causa**

1. La Commissione tributaria regionale per la Campania in Salerno, confermando la sentenza di primo grado, ha respinto l'impugnazione proposta da A.A., di professione geologo, avverso l'avviso di accertamento n. TFK010100125/2009, relativo a Irpef, Iva e Irap per l'anno di imposta 2004, fondato su ripresa a tassazione in esito ad accertamento con metodo analitico-induttivo ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973.

2. Ha rilevato il giudice di appello che la regolarità formale delle scritture contabili non esclude la legittimità del ricorso al metodo induttivo di accertamento quante volte esistano indici di anomalia che facciano dubitare dell'attendibilità del reddito dichiarato.

Nella specie, sulla base delle acquisizioni documentali dei lavori-progetti realizzati dal contribuente e depositati presso l'Ufficio del Genio civile, erano emerse evidenti incongruenze tra le prestazioni professionali erogate e il numero e il contenuto delle fatture emesse dal contribuente.

Sotto altro profilo, la CTR confermava la riduzione dell'imponibile nella misura del 15% dell'accertato, già operata dal giudice di primo grado, atteso che dalla documentazione esibita dal contribuente era emersa evidenza della gratuità di alcune marginali prestazioni professionali oggetto di accertamento, ciò che legittimava la riduzione disposta.

3. Per la cassazione della citata sentenza A.A. ricorre con tre motivi, resistiti dall'Agenzia delle Entrate con controricorso.

#### **Ragioni della decisione**

1. Il ricorso lamenta:

a. Primo motivo: «Nullità della sentenza con riferimento all'art. 113 c.p.c. per intervenuta pronuncia secondo equità invece che secondo diritto (art. 360, comma 1, n. 3 e n. 4, c.p.c.)» deducendo che la sentenza avrebbe illegittimamente pronunciato ricorrendo all'equità anziché applicando le norme di diritto, per effetto della conferma della sentenza di primo grado, che aveva pronunciato a sua volta ricorrendo all'equità sostitutiva, non consentita nel giudizio tributario, con motivazione in ogni caso apparente.

b. Secondo motivo: «Violazione degli artt. 2697 e 2729 c.c. in materia di presunzioni e onere probatorio in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.» deducendo l'erroneità del riparto dell'onere probatorio in materia di accertamento mediante studi di settore e della valutazione della rilevanza delle acquisizioni probatorie al fine di ritenere assolta la prova della sussistenza del maggior reddito contestato.

c. Terzo motivo: «Nullità della sentenza per vizio di motivazione rilevante ai sensi dell'art. 132, comma 1, n. 4 c.p.c. denunciabile ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c.» deducendo l'irriducibile contraddittorietà della motivazione, ridondante in apparenza, per avere asserito l'applicazione degli studi di settore, salvo poi trattare delle acquisizioni probatorie relative al maggior reddito contestato.

2. L'Agenzia delle Entrate argomenta l'inammissibilità del ricorso, di cui chiede comunque il rigetto.

3. Il ricorso va respinto.

4. Il primo motivo di ricorso, nella sua declinazione in tre autonome argomentazioni, è infondato.

In relazione alla denuncia di nullità della sentenza per aver pronunciato secondo equità e non secondo diritto (motivo 2, sub. 2.1 e 2.2), va confermato il condivisibile orientamento già espresso da questa Corte secondo cui in tema di contenzioso tributario, la valutazione del giudice, in quanto frutto di un giudizio estimativo, non è riconducibile ad una decisione della causa secondo la c.d. equità sostitutiva che attiene al piano delle regole sostanziali utilizzabili in funzione della pronuncia e attribuisce al giudice il potere di prescindere nella fattispecie dal diritto positivo.

Ne consegue che, laddove il giudice abbia deciso di ridurre la somma oggetto di accertamento, non è ipotizzabile la violazione dell'art. 113, comma 2, c.p.c., rientrando detto apprezzamento nei generali poteri conferiti al giudice dagli artt. 115 e 116 c.p.c., la relativa pronuncia, rimessa alla sua prudente discrezionalità, è suscettibile di controllo in sede di legittimità soltanto sotto il profilo della carenza o inadeguatezza della corrispondente motivazione, ma non può mai dar luogo a nullità della decisione (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 25707 del 21/12/2015).

Nella specie la CTR ha confermato la sentenza di primo grado, espressamente richiamando la valutazione del materiale probatorio effettuata in quella sede, sicché è da escludere che nella specie si sia in presenza di un'illegittima applicazione dell'equità sostitutiva, che presuppone l'assenza di qualsivoglia motivazione sul punto (Sez. 5, Ordinanza n. 16960 del 25/06/2019).

In relazione al motivo sub. 2.3, va rilevato che la sentenza impugnata spiega l'iter logico seguito per pervenire alle proprie conclusioni, richiamando la documentazione acquisita presso l'Ufficio del Genio civile e argomentando sulla base di essa le proprie ragioni; in tale contesto, il percorso motivazionale appare perfettamente intellegibile, con esclusione di qualsivoglia violazione dell'art. 132 cod. proc. civ. nel senso precisato da Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014.

5. Il secondo motivo è parimenti infondato.

La sentenza impugnata ha valutato il materiale probatorio acquisito in atti, ritenendolo idoneo a legittimare l'accertamento tributario; il riferimento alla documentazione fornita dal contribuente in fase amministrativa risulta superato dall'instaurazione della fase giurisdizionale, nella quale è il contribuente che ha l'onere di allegare e provare, senza limitazioni di mezzi e di contenuto, la sussistenza di circostanze di fatto tali da contrastare efficacemente la presunzione applicata dall'Ufficio impositore. Parimenti insussistente è la denunciata violazione dei criteri di valutazione della prova presuntiva: la sentenza impugnata ha basato il proprio convincimento circa la sussistenza del maggior reddito imponibile sulla base dell'acquisizione dell'elenco dei progetti realizzati dal contribuente rinvenuti presso l'Ufficio del Genio civile, considerati generatori di un reddito del tutto esuberante rispetto al dichiarato.

Tale motivazione risulta del tutto comprensibile e riconoscibile, sottraendosi pertanto al sindacato di questa Corte.

6. Il terzo motivo è infondato.

Da quanto argomentato a proposito del secondo motivo, si evince che non sussiste alcuna inconciliabile contraddizione nella sentenza impugnata, che ha valutato le prove e ritenuto sussistente il contestato maggior reddito, convalidando il metodo induttivo applicato dall'Ufficio erariale, senza che gli studi di settore abbiano trovato in alcun modo ingresso nel percorso decisionale, dovendo escludersi pertanto alcuna nullità della sentenza impugnata.

7. La soccombenza regola le spese.

8. Ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater del d.P.R. n. 115 del 2002, da atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 -bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

#### **P.Q.M.**

Rigetta il ricorso e condanna A.A. al pagamento, in favore della Agenzia delle Entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in complessivi Euro 1.200,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater del d.P.R. n. 115 del 2002, da atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 -bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 5 dicembre 2019.