

Civile Ord. Sez. 5 Num. 33042 Anno 2019

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: CATALDI MICHELE

Data pubblicazione: 16/12/2019

### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1656/2013 R.G. proposto da:

BINI MARTINO, rappresentato e difeso, per procura speciale in atti, dagli Avv.ti Nino Scripellitti, Elena Bellandi ed Ornella Manfredini, on domicilio eletto presso lo studio di quest'ultima in Roma, via G. G. Belli, n. 36, int. 10;

- *ricorrenei* -

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;

- *resistente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana, n. 66/16/11, depositata in data 21 novembre 2011.

5089  
2019

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 24 ottobre 2019 dal Consigliere dott. Michele Cataldi

**Rilevato che:**

1. Martino Bini, che esercita l'attività di tassista nella città di Firenze, propone ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana, n. 66/16/11, depositata in data 21 novembre 2011, che ha rigettato il suo appello contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Firenze, che aveva rigettato il suo ricorso contro l'avviso d'accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate, ai sensi degli artt. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973 e 62-sexies d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modifiche, nella legge 29 ottobre 1993, n. 427, ha rideterminato in maniera induttiva, per l'anno d'imposta 2003, i ricavi del contribuente ed ha accertato, ai fini Irpef, un maggior reddito imponibile e, ai fini Irap, un maggior valore della produzione, con conseguente quantificazione delle maggiori imposte dovute, oltre ad interessi e sanzioni.

2. L'Agenzia delle Entrate si è costituita al solo fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione.

**Considerato che:**

1. Tutti i tre motivi proposti dal ricorrente sono formulati ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 5, cod. proc. civ. e denunciano che la motivazione della sentenza impugnata sarebbe insufficiente (per tutti i tre motivi) ed anche illogica (per il terzo motivo).

Pertanto tutti i motivi vanno trattati congiuntamente, premettendo che nel caso di specie è applicabile, in relazione alla data della pubblicazione della sentenza impugnata, l'art. 360, comma 1, num. 5, cod. proc. civ. nel testo, precedente alla novella di cui all'art. 54 d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla legge 07 agosto 2012, n. 134, che configurava quale vizio l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

2. Giova trattare innanzitutto la censura, contenuta nel terzo motivo, con la quale il ricorrente lamenta che la CTR ha ritenuto l'accertamento induttivo fondato su indizi gravi, precisi e concordanti, nonostante l'Ufficio, secondo il contribuente, avesse presunto i pretesi maggiori ricavi (anche) da elementi a loro volta presunti, così violando il divieto del ricorso alla c.d. doppia presunzione.

Si tratta, invero, di una critica che, potendo potenzialmente circoscrivere il metodo dell'accertamento utilizzabile da parte dell'Ufficio e ritenuto corretto dal giudice *a quo*, deve essere esaminata con priorità logica.

Dato atto che il ricorrente, nella rubrica del motivo, accanto alla menzione dell'art. 360, comma 1, num. 5, cod. proc. civ., indica altresì le norme ( l'art. 39, comma 1, lett. *d*) , d.P.R. n. 600 del 1973 e gli artt. 2727 e 2729 cod. civ.) con le quali confliggerebbero le c.d. presunzioni di secondo grado, deve rilevarsi al riguardo che questa Corte ha già avuto modo di chiarire che nel sistema processuale non esiste il divieto delle presunzioni di secondo grado, in quanto lo stesso non è riconducibile né agli artt. 2729 e 2697 c.c. né a qualsiasi altra norma e ben potendo il fatto noto, accertato in via presuntiva, costituire la premessa di un'ulteriore presunzione idonea – in quanto a sua volta adeguata – a fondare l'accertamento del fatto ignoto (Cass., 01/08/2019, n. 20748).

Infatti, la sussistenza nell'ordinamento del cosiddetto «divieto di presunzioni di secondo grado o a catena», è stata esclusa in quanto: « a) il principio *praesumptum de praesumpto non admittitur* (o «divieto di doppie presunzioni» o «divieto di presunzioni di secondo grado o a catena»), spesso tralaticciamente menzionato in varie sentenze, è inesistente, perché non è riconducibile né agli evocati artt. 2729 e 2697 cod. civ. né a qualsiasi altra norma dell'ordinamento: come è stato più volte e da tempo sottolineato da autorevole dottrina, il fatto noto accertato in base ad una o più presunzioni (anche non legali), purché

"gravi, precise e concordanti", ai sensi dell'art. 2729 cod. civ., può legittimamente costituire la premessa di una ulteriore inferenza presuntiva idonea — in quanto, a sua volta adeguata — a fondare l'accertamento del fatto ignoto (Cass. n. 18915, n. 17166, n. 17165, n. 17164, n. 1289, n. 983 del 2015);» (Cass., 16/06/2017, n. 15003, in motivazione, al § 3).

3. Tanto premesso, venendo alle censure raccolte nel primo motivo, il ricorrente lamenta innanzitutto che, nonostante le critiche che egli ha sollevato sul punto nei giudizi di merito, la CTR non avrebbe considerato che il dato relativo alla c.d. resa chilometrica del tassista (rapporto tra corrispettivi dichiarati dal contribuente nell'anno d'imposta 2003 e chilometri percorsi nell'esercizio dell'attività, indicati nello studio di settore depositato con la dichiarazione dei redditi del medesimo anno) non potrebbe compararsi, come ha fatto l'Agenzia per evidenziare ricavi non dichiarati, a quello conseguente all'applicazione delle tariffe stabilite dal Regolamento per il servizio di taxi adottato dal Comune di Firenze. Si tratterebbe, infatti, di dati non omogenei, atteso che dalle tariffe, finalizzate a determinare il corrispettivo del servizio pagato dalla clientela, si ricaverebbe una resa astratta, relativa ai soli chilometri percorsi dal taxi con a bordo il trasportato; mentre dalle dichiarazioni del tassista contribuente si otterrebbe una resa concreta, minore perché comprensiva anche dei chilometri percorsi dal taxi senza cliente a bordo (per rientrare alla piazzola di sosta o per raggiungere un cliente che tuttavia non aspetti il taxi prenotato).

Sarebbe stato più logico, secondo il ricorrente, desumere una resa chilometrica dalla tariffa fissata per il trasporto da Firenze all'aeroporto di Pisa, trattandosi di un'importo fisso e forfettario, nel quale sarebbe compreso anche il costo del viaggio, a vuoto, del tassista per rientrare a Firenze dopo aver accompagnato il cliente.

La censura non è ammissibile, in quanto non coglie la *ratio decidendi* espressa nella motivazione della sentenza d'appello sul punto.



Infatti, la motivazione della sentenza impugnata dedica un apposito capoverso alla questione della percorrenza a vuoto, concludendo per l'irrelevanza concreta del dato, sia per la scarsa incidenza (che desume dalla diffusione delle stazioni di sosta, dall'operatività del sistema del radio-taxi); sia per la compensazione sostanziale, nei limitati casi nei quali esso si possa verificare, con la ricorrenza possibile di altre circostanze concrete (servizio notturno e festivo), comportanti maggiorazioni dei corrispettivi pagati dai clienti, non valutate nell'accertamento.

Il ricorrente non ha puntualmente esteso la sua censura anche al complesso di tali argomentazioni.

3.1. Parimenti inammissibili sono le censure, contenute sempre nel primo motivo, con le quali il ricorrente contesta la sentenza per aver confermato la sussistenza dei presupposti dell'accertamento e la ricostruzione induttiva del reddito, senza considerare che:

- il turno giornaliero di 12 ore del tassista non equivaleva necessariamente al tempo quotidiano di lavoro del contribuente, rappresentando solo il limite massimo entro il quale egli poteva lavorare;
- il contribuente, legittimamente, poteva utilizzare il taxi anche per uso privato, con la conseguenza che l'uso promiscuo del mezzo avrebbe inciso anche sul rapporto tra costi del carburante (registrabili solo con riferimento a quello utilizzato per l'attività di lavoro) e chilometraggio indicato sulle schede carburante (che, desunto dal contachilometri del mezzo, non consentirebbe di distinguere tra uso privato e lavorativo dell'auto).

Nella formulazione del motivo, invero, il contribuente omette di considerare che, come rilevato dalla CTR, il dato relativo ai chilometri percorsi è stato tratto dalla dichiarazione dello stesso contribuente nello studio di settore ed è quindi riferito ai soli viaggi effettuati nell'esercizio della sua attività di tassista.

Inoltre, la motivazione della sentenza sul punto si fonda anche sulla circostanza dell'anomala esiguità delle spese di manutenzione del mezzo, dato la cui inverosimiglianza sarebbe accresciuta logicamente se si ipotizzasse anche un rilevante uso personale dell'autovettura. Infine, e più in generale, deve considerarsi che le argomentazioni del ricorrente non si fondano neppure sull'affermazione di fatti (un tempo quotidiano di lavoro effettivamente e sensibilmente ridotto; un uso effettivo e rilevante del taxi per uso personale), ma su mere congetture ipotetiche al riguardo, che evidenziano allora come l'intento effettivo delle censure sia piuttosto quello di ottenere una rinnovata valutazione delle medesime risultanze di causa apprezzate nel merito, ciò che non è ammissibile in questa sede di legittimità.

3.2. Infine, è inammissibile anche la censura, sempre collocata nel primo motivo, con la quale il ricorrente critica l'omessa considerazione della sua critica all'accertamento per aver assunto a parametro di valutazione le corse effettuate in esecuzione di un rapporto di convenzione, dal numero esiguo rispetto a quelle accertate induttivamente.

Infatti, come risulta sia dall'accertamento trascritto nel ricorso che dalla sentenza impugnata, i servizi effettuati in convenzione, e le relative distinte sono dati che l'Amministrazione ha apprezzato (peraltro a supporto del complesso di ulteriori circostanze esposte nell'avviso) per valutare il numero, ritenuto inattendibile per la sua esiguità (anche in considerazione della vocazione turistica della città dove il tassista ha prestato servizio), di corse giornaliere ed annuali derivante dalla dichiarazione del contribuente.

Non è quindi logicamente corretta e decisiva, e non coglie la *ratio* della sentenza impugnata, la critica del contribuente, che confronta la rilevanza quantitativa delle corse in convenzione con quelle induttivamente accertate, in quanto il primo dato è stato piuttosto utilizzato dall'Ufficio per evidenziare l'anomalia, e quindi

l'antieconomicità, dei servizi dichiarati dal contribuente, quindi per giustificare i presupposti dell'accertamento induttivo.

4. Passando infine alle censure alla motivazione contenute nel secondo motivo, il ricorrente lamenta che, nonostante le critiche che egli ha sollevato sul punto nei giudizi di merito, la CTR non avrebbe considerato che il dato relativo alla lunghezza della corsa media dei taxi a Firenze, adottato dall'Amministrazione ai fini dell'accertamento, non deriva da un'indagine statistica del Comune di Firenze (che, come è stato dimostrato dal ricorrente, non vi è stata), ma da un comunicato dell'Ufficio stampa di quest'ultimo ente territoriale, emesso in relazione alla presentazione pubblica del tariffario dei taxi per l'anno 2007, e non costituisce un fatto idoneo a fondare la ricostruzione induttiva dei redditi operata dall'Ufficio.

Sul punto, il ricorrente evidenzia la rilevanza decisiva del dato, utilizzato nell'atto impositivo sia per determinare il numero delle corse presuntivamente effettuata dal tassista nell'anno d'imposta accertato; sia per quantificare il costo della corsa media.

Tanto premesso, il ricorrente richiama poi l'avvenuta produzione, nel giudizio d'appello, di un processo verbale della Guardia di Finanza che, all'esito di un accesso sollecitato nell'ambito di una diversa controversia tributaria, ha accertato che non esiste negli archivi del Comune di Firenze un vero e proprio studio inerente la percorrenza media delle corse dei taxi, ma solo un'indagine empirica finalizzata a costituire una base di riferimento per la trattativa delle tariffe da applicare con i rappresentanti delle cooperative dei tassisti operanti sul territorio.

A fronte della reiterata proposizione della relativa critica, da parte del contribuente, nel giudizio di merito (come risulta dalla stessa sentenza impugnata, oltre che dagli atti processuali trascritti in parte dal ricorrente), la CTR ha respinto il relativo motivo d'appello rilevando che il dato della lunghezza media della corsa «trova riscontro in notizie fornite dallo stesso Comune sulla base di indagini i cui risultati sono

stati riportati anche sulla stampa, che, per quanto non frutto di uno studio specificamente destinato allo scopo, appaiono confortate nella loro attendibilità sia per la loro provenienza istituzionale e terza che per il fatto che non risultano essere state contrastate neanche dalla categoria dei tassisti».

Tale motivazione, come denunciato dal ricorrente, è insufficiente.

Invero, al fine di accertare che la percorrenza media delle corse in taxi equivale a quella assunta dall'Amministrazione nell'accertamento, il giudice *a quo* ricorre ad un'inferenza presuntiva, ex art. 2729 cod. civ., della quale (omesso ogni riferimento alla gravità e concordanza) esplicita soltanto l'apprezzamento dell'attendibilità, che ritiene sorretto da tre indizi: la provenienza istituzionale della notizia dal Comune di Firenze; la circostanza che essa sia stata riportata dalla stampa; e la mancata contestazione del dato da parte della categoria dei tassisti.

Tuttavia, la mera provenienza del dato dall'ente territoriale – e tanto più, come nel caso di specie, non da un provvedimento di quest'ultimo, ma da un suo informale comunicato stampa- non equivale di per sé ad elemento che ne conforti l'attendibilità, se si coniuga alla premessa che la raccolta dello stesso dato, come esplicitato nella motivazione dalla CTR, non è frutto di una specifica indagine. Né tale considerazione può mutare per mero effetto della pubblicazione dello stesso dato, in conseguenza del comunicato, sulla stampa, in quanto non si tratta di circostanza che ne presupponga un vaglio critico. Del tutto generico, infine, appare il riferimento alla mancata contestazione, scisso da qualsiasi precisazione funzionale e cronologica del contesto nel quale la «categoria» avrebbe dovuto e potuto contestare il dato.

La CTR ha quindi errato laddove, nell'accertare la controversa percorrenza media della corsa in taxi nel contesto territoriale interessato, ha fatto ricorso ad un ragionamento presuntivo che ha omesso ogni verifica della gravità e della concordanza degli elementi indiziari con riferimento alla circostanza da accertare; ed ha invece



concentrato la valutazione dell'attendibilità riferendola esclusivamente, nei termini descritti, alla fonte del dato ed alla sua diffusione.

Va quindi accolto, nei limiti illustrati, il secondo motivo di ricorso e la causa va rinviata al giudice *a quo* affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo giudizio sul punto.

**P.Q.M.**

Dichiara inammissibile il primo motivo, rigetta il terzo ed accoglie il secondo, nei termini di cui in motivazione;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria della Toscana, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 24 ottobre 2019