Ordinanza del 30/03/2020 n. 7584 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Parametri o studi di settore - Contraddittorio -Mancata partecipazione - Conseguenze.

Massima:

La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sé considerati ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale fase, infatti, quest'ultimo ha la facoltà di contestare l'applicazione dei parametri provando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale, e costringendo Ufficio ad integrare la motivazione dell'atto impositivo tenendo conto di quanto indicato dalla contribuente. Tuttavia, ogni qual volta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato ed il contribuente ometta di parteciparvi ovvero si astenga da qualsivoglia attività di allegazione, l'ufficio non è tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che:

- Con sentenza n. 81/13/13 depositata in data 10 dicembre 2013 la Commissione tributaria regionale della Puglia accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 39/15/11 della Commissione tributaria provinciale di Bari che a sua volta aveva accolto il ricorso della società C.A. & C. Snc, esercente attività di pesca e servizi connessi, e delle socie C.A. e Co.Pa., relativo a tre avvisi di accertamento con i quali, rispettivamente, veniva accertato un maggior reddito di impresa per l'anno di imposta 2004 in capo alla società, anche ai fini IRAP e IVA, e imputato ai fini IRPEF alle due socie il corrispondente maggiore reddito da partecipazione in misura uguale.

- La CTR riformava la decisione di primo grado ritenendo fondato l'accertamento analitico-induttivo basato su una grave antieconomicità dell'attività, in ragione di una sproporzione tra ricavi e costi contabilizzati e di un bilancio in perdita per più anni senza giustificazione fornita.

- Avverso tale decisione hanno proposto ricorso per cassazione le contribuenti deducendo tre motivi. L'Agenzia delle Entrate ha replicato depositando controricorso.

Considerato che:

- Con il primo motivo di ricorso - dedotto senza indicazione del pertinente paradigma dell'art. 360 c.p.c., comma 1, comunque individuabile nel n. 3 -, le contribuenti censurano la violazione o falsa applicazione della L. n. 146 del 1998, art. 10, commi 1 e 3 bis, in combinato disposto con il D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 5, oltre che la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, e del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 bis, e art. 62 sexies, comma 3, conv. con modificazioni nella L. n. 427 del 1993, e la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, e della L. n. 212 del 2000, artt. 7 e 10, per aver la CTR travisato la censura circa il mancato invito a comparire che deve precedere la notifica dell'avviso di accertamento basato su studio di settore, mentre il verbale del 25.3.2010 cui fa riferimento il giudice d'appello è stato redatto successivamente a tale notifica in virtù dell'istanza di accertamento con adesione formulata dalle ricorrenti.

- Il motivo è infondato. Va premesso che non è dubbio il fatto che la CTR ritenga l'accertamento derivante anche dall'applicazione di studi di settore, ma nel quadro di un accertamento analitico-induttivo del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d), dal momento che il secondo capoverso dello svolgimento del processo identifica il fondamento della ripresa nei seguenti termini: "l'Ufficio ha rilevato la sproporzione fra ricavi e costi dichiarati, inoltre, i ricavi dichiarati sono risultati, notevolmente, inferiori a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore". - E' dunque in astratto corretto ricordare, come fa parte ricorrente che: "La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sè considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale fase, infatti, quest'ultimo ha la facoltà di contestare l'applicazione dei parametri provando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale, con ciò costringendo l'ufficio - ove non ritenga attendibili le allegazioni di parte - ad integrare la motivazione dell'atto impositivo indicando le ragioni del suo convincimento. Tuttavia, ogni qual volta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato ed il contribuente ometta di parteciparvi ovvero si astenga da qualsivoglia attività di allegazione, l'ufficio non è tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri." (Cass. Sez. 2, Sentenza n. 15859 del 12/11/2002, Rv. 558424 - 01; principio accolto da Cass. Sez. U, Sentenza n. 26635 del 18/12/2009 e, più di recente, reiterato da Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 9484 del 12/04/2017).

- Tuttavia, come sopra visto, nella fattispecie non si verte in un caso di accertamento da studio di settore "puro", bensì "misto" ossia nel quale lo scostamento dagli indici parametrici è soltanto

uno degli elementi probatori che basano la pretesa creditoria fiscale, invero nemmeno quella principale, essendolo piuttosto decisiva la palese "antieconomicità" della gestione aziendale, protratta per più anni di imposta e non adeguatamente giustificata dalla società contribuente, secondo un accertamento in fatto motivato dalla CTR. - Da quanto sopra esposto discende che la disposizione della L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 3 bis, non trova applicazione nel caso in esame, e il fatto va sussunto nella disciplina generale in materia di contraddittorio endoprocedimentale di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, governata dall'autorevole interpretazione datane dalle sentenze delle Sez. UU, n. 24823 del 09/12/2015 e n. 18184 del 29/07/2013. Il precipitato di tali principi giurisprudenziali è nel senso che, escluso un obbligo generalizzato e indiscriminato di contraddittorio endoprocedimentale "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, (cd. Statuto del contribuente), nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione "ex ante" in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso "ante tempus", anche nell'ipotesi di tributi "armonizzati", senza che, pertanto, ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la prova di "resistenza", invece necessaria, per i soli tributi "armonizzati", ove la normativa interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (ad es., nel caso di accertamenti cd. a tavolino), ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione "ex post" sul rispetto del contraddittorio." (Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 701 del 15/01/2019, Rv. 652456 - 01).

- Pertanto, lo Statuto, art. 12, comma 7, non trova applicazione nel caso di specie quanto alle imposte dirette, dal momento che non risulta dalla lettura del ricorso e della sentenza che nei confronti della società contribuente sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, quanto piuttosto un accertamento c.d. a tavolino. In relazione alla ripresa IVA, tributo armonizzato, l'obbligo del contraddittorio certo sussiste ma secondo l'insegnamento della Sentenza Sez. U, n. 24823 del 09/12/2015, la violazione della sua omessa instaurazione e del rispetto del termine dilatorio prima della notifica dell'avviso non comporta l'invalidità dell'atto impositivo in ogni caso, ma solo allorchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, circostanze non sostanziate in alcun modo dalla contribuente nel caso in esame.

- Con il secondo motivo di ricorso si censura - senza indicazione del paradigma pertinente dell'art. 360 c.p.c., comma 1, comunque individuabile nel n. 3, - la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 331 del 1993, artt. 62 bis e 62 sexies, convertito con mod. nella L. n. 427 del 1993, oltre che degli studi di settore SG9OU e TG90U, del CCNL per gli addetti imbarcati su natanti esercenti la pesca marittima - Federpesca - Fai CISL, FLAI CGIL, UILA Pesca del 2001, rinnovato l'8.3.2005, innovato il 20.5.2009, erroneamente applicati dall'Agenzia alla fattispecie con gli atti impositivi confermati dalla CTR. - Con il terzo motivo - senza indicazione del paradigma pertinente dell'art. 360 c.p.c., comma 1, - si deduce in dipendenza dello stesso mezzo, sia l'omesso esame circa un fatto oggetto di discussione tra le parti e decisivo per il giudizio - l'aver la società giustificato il protrarsi dell'attività di impresa nonostante il pluriennale esercizio in perdita -, sia la violazione e falsa applicazione degli artt. 115, 214 e 215 c.p.c., e dell'art. 2719 c.c., circa i medesimi fatti.

- I motivi possono essere trattati congiuntamente, connessi in quanto articolati secondo una medesima logica, e sono inammissibili. Attraverso entrambi i mezzi di impugnazione, peraltro eterogenei al loro interno al punto che per il terzo motivo non è consentito individuare con certezza d'ufficio neppure il rilevante paradigma dell'art. 360 c.p.c., comma 1, si mira ad introdurre un vizio di motivazione, deducibile in sede di legittimità non ai sensi del n. 3, ma ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, e che comunque sussiste solo se nel ragionamento del giudice di merito, quale risulta dalla sentenza, sia riscontrabile il mancato o deficiente esame di punti decisivi della controversia, e non può invece consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte, perchè la citata norma non conferisce alla Corte di Cassazione il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico-formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice del merito al quale soltanto spetta individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, valutarne le prove, controllarne l'attendibilità e la concludenza, e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione, come nella specie (cfr. Cass. Sez. U. Sent. 5002 dell'11/06/1998, Cass. Sez. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 16456 del 2013).

- Orbene, anche così riqualificato come vizi motivazionali, i motivi sono comunque inammissibili, in quanto la CTR espressamente ha tenuto conto delle giustificazioni della contribuente circa la gestione antieconomica pluriennale e le peculiarità del fatto, ad esempio della particolare pesca in Adriatico, della crisi del settore, della cessazione dell'attività di pesca conseguente a sinistro, dell'aumento dei costi, e ha considerato anche la documentazione prodotta a riguardo dalle contribuenti. Tuttavia, il giudice d'appello ha ritenuto le giustificazioni generiche e la documentazione non attendibile ai fini della prova contraria, compiendo un accertamento in fatto non revocabile in dubbio in questa sede, in assenza di deduzione e prova di un fatto decisivo e contrario a tale ragionamento, ritualmente introdotto nel processo e non considerato dalla CTR. - In conclusione, il ricorso va complessivamente disatteso, e dal rigetto discende il regolamento delle spese di lite, secondo soccombenza, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso, e condanna le ricorrenti in solido alla rifusione alla resistente delle spese di lite, liquidate in Euro 4.100,00 oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte delle ricorrenti in solido, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del cit. art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 11 dicembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 marzo 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza