Sentenza del 28/09/2018 n. 23500 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle Entrate notificava alla società I.C. s.r.l. un avviso di accertamento per l'anno di imposta 2004 con il quale, facendo applicazione degli studi di settore, determinava maggiori ricavi per euro 97.674, applicando le corrispondenti imposte Iva, Irap ed Ires.

La società proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Milano che lo accoglieva con sentenza n. 81 del 2010. L'Agenzia delle Entrate proponeva appello accolto dalla Commissione tributaria regionale con sentenza n. 44 del 7.4.2011.

Contro la sentenza di appello la società I. srl propone ricorso per cassazione sulla base di sette motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Preliminarmente deve essere rigettata la richiesta del Procuratore generale di dichiarare inammissibile il ricorso per mancanza del requisito previsto dall'art. 366 comma primo n. 3 cod.proc.civ. Anche espungendo dalla narrazione dei fatti di causa le parti consistenti nella mera trascrizione di atti processuali, la restante parte del ricorso è sufficiente per ritenere integrato il requisito della "esposizione sommaria dei fatti di causa" richiesta dall'art. 366 comma primo n. 3 cod. proc. civ. (in tal senso Sez. 5, Sentenza n. 18363 del 18/09/2015).

Il ricorso, ammissibile, è infondato.

1. Primo motivo: "Inammissibilità dell'atto di appello proposto dalla Agenzia delle Entrate senza impugnare una autonoma ratio decidendi qual è la natura delle risultanze degli studi di settore-Violazione e falsa applicazione degli art. 53 D.LGS. n.546/1993 e 100 cod. proc. civ. e nullità della sentenza dal momento che la Commissione ha disatteso il dovere ineludibile di dichiarare l'inammissibilità di detto appello, in relazione all'art. 360 n. 4 cod. proc. civ.", dovendosi ritenere che l'Agenzia delle Entrate non abbia contestato la qualificazione degli studi di settore quali presunzioni semplici operata dal giudice di primo grado.

2. "Inammissibilità dell'atto di appello proposto dalla Agenzia delle Entrate senza impugnare una autonoma ratio decidendi qual è la natura delle risultanze degli studi di settore-Violazione e falsa applicazione degli art. 53 D.LGS. n. 546/1993 e 100 cod. proc. civ. e nullità della sentenza dal

momento che la Commissione ha disatteso il dovere ineludibile di dichiarare l'inammissibilità di detto appello, in relazione all'art. 360 n 3 cod. proc. civ.", in riferimento alla medesima questione dedotta con il primo motivo.

I motivi, da esaminare congiuntamente poiché afferenti alla medesima questione, dedotta alternativamente come errore di giudizio ed errore processuale, sono infondati. Premesso che la società ricorrente nel giudizio davanti alla Commissione tributaria regionale non ha formulato alcuna eccezione di inammissibilità dell'atto di appello, dal testo della sentenza impugnata risulta che l'impugnazione è stata proposta anche sotto il profilo della dedotta legittimità degli avvisi di accertamento basati sulle presunzioni costituite dagli studi di settore.

A conferma, la sentenza della C.T.R esamina espressamente tale censura e l'accoglie sul rilievo che il contribuente non ha fornito elementi di prova idonei a vincere la presunzioni di maggiori ricavi derivante dalla applicazione degli studi di settore.

3. Terzo motivo:"Violazione o falsa applicazione degli artt. 62 sexies del d.l. n. 331/1993 convertito nella legge n.427/1993 e 10 legge n.146/1998, nonché dell'art. 39 D.P.R. n.600/73 e delle norme sull'onere della prova della maggiore pretesa impositiva , sulla natura delle presunzioni fondate sugli studi di settore e sui principi che governano le presunzioni semplici di cui agli artt. 2697, 2727, 2728 e 2729 cod. civ., come l'onere della prova contraria a carico del contribuente anche in combinato disposto tra loro - In relazione all'art. 360 n. 3 cod. proc. civ."

Il motivo è infondato. Questa Corte ha stabilito 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 sé 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 sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standards" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente. L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli "standards" al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli "standards", dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito. (Sez. U, Sentenza n. 26635 del 18/12/2009; conforme la successiva

giurisprudenza). La pronuncia delle Sez. U. afferma quindi che lo scostannento tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore acquista la rilevanza della presunzione qualificata da gravità precisione e concordanza solo all'esito del contraddittorio obbligatorio con il contribuente, legittimato ad opporre le concrete ragioni che, con specifico riguardo alle peculiari condizioni della attività di impresa svolta, giustificano lo scostamento dai ricavi standardizzati previsti dagli studi di settore, con conseguente onere rafforzato di motivazione a carico dell'Ufficio che, nell'atto impositivo, è tenuto ad indicare i motivi per i quali intende disattendere le giustificazioni del contribuente. Peraltro la pronuncia delle SU ha cura di precisare che , qualora il contribuente si sottragga al contraddittorio, gli studi di settore conservano valenza di presunzioni qualificate e l'avviso di accertamento è legittimamente basato sulle sole risultanze dell'accertamento standardizzato. A tali principi il giudice di appello risulta essersi attenuto: dopo aver premesso che la società aveva sostenuto che "i minori ricavi dichiarati derivavano dalla limitazione e commercializzazione introdotta in sede comunitaria nel particolare mercato di riferimento della ricorrente", ha rilevato che l'Ufficio aveva proceduto alla rituale instaurazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, che, in quella sede, aveva dato giustificazioni relative alla generale crisi del mercato, le quali avevano indotto l'Ufficio ad una riduzione dei maggiori ricavi accerg, mentre in giudizio la contribuente, secondo le valutazioni in fatto del giudice di merito, non aveva fornito prove sufficienti per invalidare totalmente i risultati degli studi di settore.

4. Quarto motivo: "Violazione o falsa applicazione degli artt. 62 sexies del d.l. n. 331/1993 convertito nella legge n. 427/1993 e 10 legge n. 146/1998, nonché dell'art. 39 D.P.R. n.600/73 e delle norme sull'onere della prova della maggiore pretesa impositiva, sulla natura delle presunzioni fondate sugli studi di settore e sui principi che governano le presunzioni semplici di cui agli artt. 2697, 2727, 2728 e 2729 cod. civ., come l'onere della prova contraria a carico del contribuente anche in combinato disposto tra loro In relazione all'art. 360 n. 3 cod. proc. civ." nella parte in cui la C.T.R non ha considerato che il graduale divieto di vendita dei prodotti che costituiva l'oggetto della attività commerciale non poteva che costituire ragione di inapplicabilità dello studio di settore e considerato che l'Agenzia delle Entrate non aveva contestato l'andamento dei ricavi e delle vendite.

Il motivo è inammissibile poiché non denuncia alcuna violazione di legge ma introduce censure dirette, inammissibilmente, a sollecitare, in sede di legittimità, un nuovo giudizio di merito circa la sussistenza di circostanze di fatto idonee a giustificare la disapplicazione integrale anziché parziale degli studi di settore .

5. Quinto motivo: "Nullità della sentenza. Motivazione omessa o solo apparente in ordine alla circostanza decisiva che il contribuente avesse fornito la prova nel corso del contraddittorio amministrativo, come di quello contenzioso, della sua specificità e della inapplicabilità nel caso specifico dello studio di settore, ovvero che giustificasse lo scostamento dei ricavi dichiarati da quelli determinati con l'applicazione degli studi di settore -In relazione all'art. 360 n.4 cod. proc. civ. ".

Il motivo è infondato. La sentenza impugnata non è nulla per mancanza del requisito legale della motivazione. Come già rilevato nell'esame del terzo motivo di ricorso, il giudice di appello

ha motivato la propria statuizione avendo apprezzato che le giustificazioni fornite dalla contribuente non erano idonee a superare la prova presuntiva di maggiori ricavi desumibile dalla applicazione degli studi di settore.

6. Sesto motivo: "Omessa e insufficiente motivazione in ordine ad un fatto decisivo e controverso qual è la sussistenza o mancanza in atti di allegazioni o prove utili o sufficienti ad adempiere gli oneri di allegazione e prova a carico del contribuente ed a provare la specificità del contribuente, l'inapplicabilità nel suo caso specifico delle risultanze degli studi di settore , la loro idoneità, nello specifico, ad assurgere a presunzione grave, precisa e concordante, ovvero a giustificare lo scostamento dei ricavi dichiarati da quelli presumibili sulla base delle mere risultanze degli studi di settore-In relazione all'art. 360 n. 5 cod. proc. civ.".

Il motivo è infondato. La sentenza è dotata di motivazione sufficiente per quanto già rilevato nell'esame del terzo motivo di ricorso.

7. Settimo motivo: "Nullità della sentenza di appello perché priva del requisito contenutistico essenziale della concisa esposizione dello svolgimento del processo, delle "richieste delle parti" ed in specie, delle decisive argomentazioni fattuali e giuridiche dedotte e delle prove prodotte in ogni grado - ed anche in grado di appello- dalla appellata società e dall'appellante agenzia e quindi in genere dei requisiti contenutistici essenziali di cui agli artt. 36 comma 2 d.lgs. 546/1992, 132 comma secondo n. 4 cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ., anche in relazione agli art. 12 e ss. preleggi ed agli 1362 e ss. cod. civ.. In relazione all'art. 360 n. 4 cod. proc. civ.".

Il motivo è infondato. Contrariamente a quanto affermato dalla ricorrente, la motivazione della sentenza contiene un espresso paragrafo intitolato "svolgimento del processo" in cui sono riportate anche le richieste della parti (riforma della sentenza impugnata quanto all'Ufficio appellante e conferma della sentenza impugnata quanto alla società appellata). La riproduzione per esteso delle "argomentazioni fattuali e giuridiche e delle prove prodotte in ogni grado dall'appellata e dall'appellante "non è richiesto dal citato art. 36 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546" che anzi, imponendo la sinteticità della motivazione, consistente nella "succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto" posti a base della decisione, esclude che nel corpo della motivazione debbano essere riprodotte per esteso "le argomentazioni fattuali e giuridiche" contenute nei contrapposti atti delle parti (atto di appello e controdeduzioni).

Spese liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al rimborso delle spese in favore della Agenzia delle Entrate , liquidate in euro cinquemila oltre eventuali spese prenotate a debito.

Così deciso il 14.6.2018.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza