Sentenza del 18/04/2018 n. 9452 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La Nuova Segnaletica s.r.l. impugnò un avviso d'accertamento, per il 2004, in tema di irap e iva, che rettificò la dichiarazione accertando maggiori ricavi in applicazione degli studi di settore, in conseguenza di una verifica in contraddittorio. La CTP di Caserta accolse il ricorso, affermando che: la società aveva eccepito, in contraddittorio con l'ufficio, i motivi che non avevano consentito di adeguarsi al risultato presunto, considerata la tipologia di clientela (Pubblica amministrazione); l'ufficio non aveva ritenuto attendibili tali giustificazioni, pur avendo proposto una riduzione dei ricavi non accettata dalla ricorrente; i motivi addotti dalla società, pur non essendo suffragati da specifici elementi di prova, costituivano comunque dati presuntivi non del tutto privi di fondamento, idonei però a bilanciare le presunzioni poste a base dell'accertamento; l'ufficio non aveva indicato ulteriori motivi atti a confutare le argomentazioni della società; il divario tra il volume d'affari dichiarato e quello accertato era minimo, in quanto inferiore al 10%.

L'Agenzia delle Entrate propose appello, accolto parzialmente dalla CTR, che considerata la proposta di consistente riduzione dei ricavi accertati, effettuata dall'ufficio e non accettata dal contribuente, senza motivazione, e tenuto conto della tipologia d'impresa, decise un'ulteriore riduzione dei ricavi accertati pari alla misura del 75%.

La società ha proposto ricorso per cassazione, affidato a otto motivi.

Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso, eccependo l'infondatezza del ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo, è stata denunziata l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, avendo la CTR omesso di dichiarare inammissibile l'appello dell'ufficio per genericità e mancanza dei motivi.

Con il secondo motivo, è stata dedotta l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo, nella parte in cui la CTR ha imputato al contribuente di non aver motivato la mancata adesione alla proposta di riduzione dei ricavi accertati, pur avendo riconosciuto le cause addotte dal contribuente per giustificare lo scostamento dei ricavi dichiarati rispetto a quelli accertati, senza indicare elementi di riscontro dei risultati degli studi di settore.

Con il terzo motivo, è stata denunziata l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 42, del D.P.R. n. 600/1973, in quanto la CTR non aveva applicato la regola (che) secondo cui l'onere della prova dei maggiori redditi incombe sull'amministrazione finanziaria.

Con il quarto motivo, è stata denunziata l'illegittimità della sentenza per difetto o insufficienza di motivazione in ordine alla rettifica in aumento del reddito e alla riduzione del maggior valore dei ricavi accertati nella misura del 75%.

Con il quinto motivo, è stata denunziata l'illegittimità della sentenza per violazione dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 113 c.p.c., per aver la CTR determinato i ricavi senza riscontri probatori.

Con il sesto motivo, è stata dedotta la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), per aver la CTR fondato l'accertamento su parametri relativi agli studi di settore confutati dai dati addotti dal contribuente, e dunque su presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Con il settimo motivo, è stata denunziata violazione e falsa applicazione della L. n. 549 del 1995, art. 3 e del D.L. n. 331 del 1993, art. 62sexies nonchè del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 42, e di vari d.m., poichè la CTR non ha subordinato l'applicazione dei vari decreti contenenti i valori parametrici per la determinazione induttiva dei redditi alla previa verifica dell'inesattezza, incompletezza e falsità della dichiarazione dei redditi che emergono dagli accertamenti contabili.

Con l'ottavo motivo è stata dedotta la violazione e falsa applicazione della L. n. 549 del 1995, art. 3, commi 183 e 184, e della L. n. 400 del 1988, art. 17 in quanto la CTR aveva applicato i decreti del 29 gennaio 1996 e 27 marzo 2017, pur emessi senza il preliminare parere del C.d.S. Il ricorso è infondato.

Il primo motivo non può essere accolto, poichè l'appello dell'Agenzia è sorretto da specifici motivi o, comunque, non generici.

Il secondo motivo è infondato.

La CTR ha affermato che il contribuente non motivò la mancata adesione alla riduzione dei ricavi accertati effettuata dall'ufficio in sede di contraddittorio nel procedimento amministrativo. Ora, dagli atti emerge ed è incontestato che il contribuente addusse vari motivi che avrebbero giustificato lo scostamento tra ricavi dichiarati e quelli accertati con gli studi di settore; a seguito di ciò, l'ufficio propose un'ulteriore riduzione dei ricavi, non accettata dalla società.

In effetti, il contribuente non motivò tale ultima non accettazione, avendo espresso i propri rilievi in precedenza a seguito dei quali l'ufficio fu indotto a formulare la proposta di riduzione dei ricavi.

Il terzo e quarto motivo - da esaminare congiuntamente poiché tra loro connessi - sono infondati in quanto l'avviso d'accertamento è stato correttamente emesso dopo aver instaurato il contraddittorio con il contribuente, avendo l'ufficio tenuto conto delle contestazioni sollevate, seppure implicitamente, attraverso l'ulteriore proposta di riduzione dei ricavi.

I motivi quinto e sesto - parimenti da esaminare congiuntamente poiché tra loro connessi - sono infondati.

E' erroneo criticare la sentenza impugnata per aver la CTR ritenuto legittimo l'avviso d'accertamento senza riscontrarne i presupposti probatori, in quanto la sentenza ha parzialmente accolto l'appello, riducendo, nella percentuale del 75%, i ricavi accertati attraverso l'avviso impugnato, tenendo conto dei rilievi espressi dal contribuente nella fase precontenziosa.

E' evidente che la CTR ha ritenuto, implicitamente, che le presunzioni afferenti agli studi di settore non fossero state superate limitatamente alla percentuale dei ricavi ridotti; in proposito, la pretesa del contribuente di ritenere vinte del tutto tali presunzioni è inaccoglibile, poiché i rilievi formulati nella fase precontenziosa non dimostrano, di per sé, la totale infondatezza del procedimento presuntivo fondato sugli studi di settore.

La sentenza impugnata è dunque conforme al consolidato orientamento della Corte per cui l'accertamento tributario standardizzato mediante 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 sede, questi ha l'onere di provare, senza limitazione di mezzi e 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 va integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate. 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. In tal caso, però, egli ne assume le conseguenze, 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 (Cass., n. 9484/17).

Nella fattispecie, come detto, l'accoglimento parziale dei motivi del contribuente è stato fondato sulla riduzione dei ricavi accertati dall'ufficio, avendo la Ctr censurato la sentenza di primo grado poiché aveva di fatto ritenuto che l'ufficio non avesse replicato ai rilievi del contribuente; ciò non è vero in quanto l'ufficio propose una cospicua riduzione dei ricavi, mentre la riduzione effettuata dalla CTR implicava una parziale censura dell'avviso impugnato che non aveva motivato sull'omessa riduzione, pur senza l'accettazione del contribuente.

Il settimo motivo è infondato alla luce del principio per cui in tema di accertamento tributario standardizzato, la regolarità formale delle scritture contabili non può, di per sé, costituire elemento idoneo ad inficiare le presunzioni di cui agli studi di settore, i quali possono essere utilizzati dall'ufficio anche in contrasto con esse, finché non ne sia dimostrata l'infondatezza mediante idonea prova contraria, il cui onere è a carico del contribuente (Cass., n. 9459/17).

L'ottavo motivo è infondato, in quanto la ricorrente ha censurato l'applicabilità dei decreti che prevedono i parametri tecnici relativi agli studi di settore per la mancanza del parere del C.d.S., ritenuto necessario per la valenza regolamentare dello stesso decreto. La L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 186 dispone che: i parametri suddetti sono stabiliti con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri; con D.P.R., previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, sentito il parere del C.d.S., possono essere emanati regolamenti per disciplinare, tra l'altro, i criteri per la quantificazione automatica del lavoro autonomo e d'impresa.

Ora, questa Corte, ha già ritenuto che, in tema di accertamento tributario, il D.P.C.M. 29 gennaio 1996 (sulla "Elaborazione dei parametri per la determinazione di ricavi, compensi e volume d'affari sulla base delle caratteristiche e delle condizioni di esercizio sull'attività svolta", determinati ai sensi della L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 181) non viola la L. n. 400 del 1988, art. 17 per essere stato emanato senza il parere preventivo del consiglio di stato, in quanto non è un atto di natura regolamentare - né attuativo di legge, ai sensi del 10 comma né delegificante, ai sensi del comma 20 - non essendo espressione di una potestà normativa, secondaria rispetto a quella legislativa, attribuita all'amministrazione, e non disciplina in astratto tipi di rapporti giuridici mediante una regolazione attuativa o integrativa della legge, ma è solo un provvedimento amministrativo a carattere generale, in quanto espressione di una semplice potestà amministrativa, essendo rivolto alla cura concreta di interessi pubblici, con effetti diretti nei confronti di una pluralità di destinatari non necessariamente determinati nel provvedimento, ma determinabili (Cass., n. 16158/2017).

Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la parte ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia controricorrente, delle spese del giudizio che liquida nella somma di Euro 6000,00 oltre le spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 23 ottobre 2017.

Depositato in Cancelleria il 18 aprile 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza