Sentenza del 08/05/2019 n. 12116 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

M.M. ha proposto ricorso avverso la sentenza n. 17/19/2012, depositata il 21.02.2012 dalla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, con la quale, in riforma della sentenza di primo grado, era rigettato il ricorso della contribuente avverso l'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2003, notificato all'esito di una verifica che, rilevando un apprezzabile scostamento dallo studio di settore applicabile al caso di specie, attività di autotrasporto, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), aveva rideterminato i ricavi del contribuente, accertando maggiori imposte a titolo di Irpef, Irap ed Iva.

L'atto impositivo era annullato dalla Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza con sentenza n. 65/04/2009. L'appello proposto dall'Ufficio finanziario era invece accolto dalla Commissione Tributaria Regionale del Veneto con la decisione ora al vaglio della Corte. Con essa in sintesi si riteneva che il reddito costantemente basso del contribuente imponeva a suo carico un onere di allegazione di ragioni specifiche che spiegassero una remunerazione così bassa per più anni d'imposta, e che le ragioni addotte dal contribuente fossero generiche e già considerate nella determinazione del reddito medio di settore.

La società censura con due motivi la sentenza:

con il primo per violazione e falsa applicazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver erroneamente valutato la correttezza degli esiti dell'accertamento induttivo sulle sole risultanze evincibili dallo scostamento reddituale tra il dichiarato e lo studio di settore;

con il secondo per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1, 2, 57 e 58, e della L. n. 212 del 2000, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1 nn. 3 e 4, per essere fondata su ragioni diverse da quelle esposte nell'atto impositivo;

con il terzo per omessa, contraddittoria o insufficiente motivazione della sentenza, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nonchè per violazione e falsa applicazione della L. n. 241 del 2000, art. 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto che l'Ufficio avesse correttamente osservato i propri oneri probatori, laddove il contribuente aveva tratto nel contraddittorio numerosi elementi che imponevano di adeguare gli esiti della studio di settore alla concreta fattispecie.

Ha chiesto dunque la cassazione della sentenza, con decisione nel merito.

Si è costituita l'Agenzia, che ha contestato i motivi di ricorso, di cui ha chiesto il rigetto.

All'udienza pubblica del 15 marzo 2015, dopo la discussione la P.G e le parti concludevano. La causa era dunque trattenuta in decisione.

Il ricorrente ha tempestivamente depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

Il primo motivo è infondato. Con esso il contribuente sostiene che la decisione del giudice d'appello sarebbe fondata sul solo riscontro dello scostamento tra redditi dichiarati e quanto emergente dall'applicazione dello studio di settore.

Deve premettersi che la giurisprudenza ha affermato 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 con il contribuente, pena la nullità dell'accertamento. 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 non sono state ritenute attendibili le allegazioni del 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, il cui onere probatorio grava sull'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente (Cass., Sez. U., sent. n. 26635 del 2009; più di recente, 13908/2018; 9484/2017; 21754/2017; 14091/2017). A maggior chiarimento delle conseguenze derivanti dalla ripartizione dell'onere probatorio, si è anche affermato che ogni qual volta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato e il contribuente abbia omesso di parteciparvi, oppure, anche partecipando, non abbia allegato alcunchè per spiegare lo scostamento, l'Ufficio non è più tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri (cfr. sent. 21754/2017 cit.; da ultimo anche ord. n. 27617/2018). In questo caso infatti la rilevazione dello scostamento, a fronte dell'assenza di elementi con cui il contribuente ne spieghi la sussistenza, assume la dignità di indizio grave e preciso, idoneo, pur se unico, a supportare la dimostrazione del fatto ancora sconosciuto, ai sensi dell'art. 2729 c.c..

Così perimetrato l'alveo applicativo sulle regole di accertamento riconducibili agli studi di settore, la censura che il M. muove alla decisone è priva di fondamento. Al contrario della doglianza, secondo cui il giudice regionale ha validato l'atto impositivo sulla sola base dello

scostamento del reddito del contribuente dagli studi di settore, la sentenza esamina ampiamente gli altri elementi, sia quelli addotti dal M. (i contratti di trasporto stipulati prevalentemente con società che assicurano pagamenti certi ma con margine di guadagno limitato, aumento del costo del gasolio, furto di un furgone), sia quelli allegati dalla Amministrazione (numero di dipendenti, disponibilità di più mezzi di trasporto adibiti all'impresa, esiguità eccessiva dei ricavi). Prescindendo dal merito del ragionamento della Commissione regionale, dal quale sono tratte le conclusioni favorevoli alla Amministrazione, non risponde dunque al vero che la decisione si sia limitata a registrare lo scostamento tra reddito dichiarato e quanto calcolato secondo gli studi di settore, trovando al contrario conforto in un ragionamento più complesso, ancorchè sintetico, con ponderazione di numerosi elementi.

E' invece inammissibile il secondo motivo, con il quale il contribuente lamenta che la commissione ha erroneamente concentrato l'attenzione su una circostanza, la reiterata dichiarazione di redditi sempre esigui nel corso di più annualità d'imposta, circostanza mai emersa nell'atto d'accertamento, e allegata per la prima volta dalla Agenzia in sede d'appello.

Sennonchè il rilievo non investe la violazione delle norme invocate. Esso è estraneo ai principi relativi alla conformazione della motivazione dell'atto impositivo prescritta dalla Statuto del contribuente, art. 7, e non rientra certamente nelle domande o nelle eccezioni nuove di cui al D.Lgs. n. 546 cit., art. 57. Non rientra neppure nel concetto di prova nuova, trovando invece collocazione nelle argomentazioni utilizzate dal giudice per valorizzare i riscontri oggettivi addotti dall'ufficio (numero di mezzi di trasporto nella disponibilità della ditta, numero di dipendenti, ecc.). La circostanza, che non aggiunge nulla di concreto ai fatti riportati nell'atto impositivo e nelle difese della Agenzia, ed utilizzata per dare a tali riscontri maggior autorevolezza, poteva al più essere censurata sul piano del vizio motivazionale, sul piano della contraddittorietà rispetto alle emergenze del caso concreto, ma ciò andava dedotto quale vizio di motivazione e non come error iuris in iudicando e in procedendo. Ne consegue la sua inammissibilità.

Neppure fondato infine è il terzo motivo, con il quale, sotto il profilo dell'errore di diritto e del vizio motivazionale, ci si duole dell'erronea valutazione del giudice regionale in ordine all'osservanza da parte dell'Ufficio dei propri oneri probatori, laddove il contribuente aveva tratto nel contraddittorio numerosi elementi che imponevano di adeguare gli esiti della studio di settore alla concreta fattispecie.

A parte che il motivo sfiora l'inammissibilità per la commistione di vizi motivazionali e interpretativi (ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5), senza che nell'esposizione della censura siano tenute distinte le suddette critiche, esso è comunque infondato. A differenza di quanto prospettato dal contribuente, il giudice d'appello ha esaminato tutti gli elementi allegati dalle parti, ritenendo che quelli del contribuente non fossero sufficienti a superare gli indizi evidenziati dalla Agenzia (personale e parco automezzi), a fronte di un reddito particolarmente esiguo.

Sulla corretta applicazione delle regole sulla prova presuntiva, che la società critica pur senza menzionare le norme di diritto che presidiano le regole della prova presuntiva (2727-2729 c.c.), denunciando sostanzialmente un loro malgoverno, deve ribadirsi che compete alla Corte di

cassazione, nell'esercizio della funzione nomofilattica, il controllo della corretta applicazione dei principi contenuti nell'art. 2729 c.c., alla fattispecie concreta, poichè se è devoluta al giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili dagli artt. 2727 e 2729 c.c., per valorizzare gli elementi di fatto quale fonte di presunzione, tale giudizio è soggetto al controllo di legittimità se risulti che, nel violare i criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, il giudice non abbia fatto buon uso del materiale indiziario disponibile, negando o attribuendo valore a singoli elementi, senza una valutazione di sintesi (cfr. Cass., ord. n. 10973/2017, Cass., sent. n. 1715/2007).

Peraltro, ai fini dell'utilizzo degli indizi, mentre la gravità, precisione e concordanza degli stessi permette di acquisire una prova presuntiva, che, anche quando unica, può essere sufficiente nel processo tributario a sostenere i fatti fiscalmente rilevanti accertarti dalla amministrazione (Cass., sent. n. 1575/2007), quando manca tale convergenza qualificante è necessario disporre di ulteriori elementi per la costituzione della prova.

La giurisprudenza di legittimità ha peraltro tracciato il corretto procedimento logico del giudice di merito nella valutazione degli indizi, in particolare affermando che la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno ricavati dal loro complessivo esame, in un giudizio globale e non atomistico di essi (ciascuno dei quali può essere insufficiente), ancorchè preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perchè è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza e ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento (cfr. Cass., sent. n. 12002/2017; Cass., ord. n. 5374/2017). Ciò che rileva, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità, non necessariamente certe, è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, salvo l'ampio diritto del contribuente a fornire la prova contraria. Quanto alla ipotesi dell'unico indizio, anche di recente si è affermato che in tema di accertamento induttivo del reddito di impresa, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), il convincimento del giudice in ordine alla sussistenza di maggiori ricavi non dichiarati da un'impresa commerciale può fondarsi anche su una sola presunzione semplice, purchè grave e precisa (Sez. 5, ord. n. 30803 del 2017; cfr. anche 3276/2018).

Nella sentenza, pur registrandosi la sinteticità della motivazione, dei principi appena esposti è stato fatto buon governo, non trascurando alcuno di essi, ma provvedendo ad una ponderata valutazione dei medesimi, per giungere alla conclusione che le circostanze invocate dal M. non superano la prova presuntiva desunta dagli indizi allegati sin dall'atto impositivo, sicchè gli stessi sono insufficienti a neutralizzare il disallineamento tra reddito dichiarato e studio di settore applicato. Anche sul piano logico, ossia quello fattuale della motivazione, le argomentazioni non evidenziano salti logici, e la pretesa del contribuente di mettere in discussione le conclusioni involge un esame del merito della fattispecie, inibito in sede di legittimità.

In conclusione i motivi vanno rigettati.

Al rigetto del ricorso segue la soccombenza del contribuente nelle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano nella misura specificata in dispositivo. Deve inoltre darsi atto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti per il

versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna M.M. alla rifusione in favore della Agenzia delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 4.100,00, oltre spese prenotate a debito e raddoppio del contributo unificato.

Così deciso in Roma, il 15 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 8 maggio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza