Sentenza del 22/05/2019 n. 13769 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La società E. srl, esercente attività di lavorazione di pelli di animali esotici, ricorreva contro l'avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2004 con cui le venivano attribuiti maggiori redditi col metodo induttivo basato sull'applicazione degli studi di settore, deducendo l'inidoneità degli stessi a determinare il reddito del periodo in questione, sia per la specificità dell'attività svolta in concreto, sia per la situazione di crisi che la società attraversava.

La CTP di Varese rigettava il ricorso, e la CTR della Lombardia rigettava l'appello della società.

Per la cassazione di tale sentenza ricorre a questa Corte la società, sulla base di tre motivi.

L'ufficio si è costituito con controricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo la società deduce omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo del giudizio, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, e violazione e falsa applicazione di norme di diritto su un punto essenziale della controversia, ed in particolare del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, del D.L. 331 del 1993, art. 62 bis e art. 62 sexies, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Il solo scostamento dallo studio di settore non giustifica l'accertamento, rappresentando una presunzione semplice, per cui l'ufficio avrebbe dovuto fondare la propria pretesa anche su altri elementi che corroborassero l'addotto scostamento.

Con il secondo motivo deduce omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo del giudizio, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, violazione e falsa applicazione di norme di diritto, ed in particolare del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, del D.L. 331 del 1993, art. 62 bis e art. 62 sexies, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Gli studi di settore sono uno strumento presuntivo utilizzabile solo quando fotografano correttamente la realtà aziendale ed in condizioni di normalità economica. Nella specie non ricorreva nè il primo requisito, perchè il "cluster" utilizzato riguardava la concia di pelli caprine ed ovine e quindi un'attività diversa e con oggetto diverso, l'azienda versava in grave crisi e comunque lo scostamento accertato era lieve.

Con il terzo motivo deduce omessa, insufficiente motivazione circa un punto essenziale della controversia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, violazione di legge su un punto essenziale della controversia, ed in particolare del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, del D.L. 331 del 1993, art. 62 bis e art. 62 sexies, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La CTR non avrebbe tenuto conto di alcuni elementi emersi nel contraddittorio tra la società e l'ufficio, attinenti alla situazione di crisi della società.

I motivi possono essere trattati congiuntamente perchè riguardano tutti la medesima questione: la rilevanza presuntiva dello scostamento dagli studi di settore, in particolare se ricorrono determinate circostanze, e sono proposti sotto diversi punti di vista, sia come violazione di legge che insufficiente motivazione (la sentenza impugnata è stata depositata nel giugno 2012 e quindi per il motivo di ricorso di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5, opera il regime anteriore alla riforma di quello stesso anno).

Gli stessi sono fondati.

Preliminarmente, va disattesa l'eccezione di inammissibilità- basata sulla cumulatività dei vizi dedotti, atteso che se, all'interno del motivo plurimo, è possibile distinguere i singoli vizi e gli aspetti specifici che li riguardano, lo stesso è ammissibile.

Sotto il profilo del principio di diritto, la sintetica motivazione della CTR sembra in effetti ritenere che l'accertamento possa fondarsi sul solo scostamento tra il reddito dichiarato e quello risultante dallo studio di settore, rappresentando tale elemento una presunzione grave, precisa e concordante. Questo, anche perchè la stessa ritiene che gli elementi addotti dal contribuente in contraddittorio siano stati tenuti in debito conto da parte dell'ufficio.

Afferma, infatti, la sentenza impugnata che i dati presunti a seguito dell'utilizzo dello studio di settore (implicitamente, quindi, a seguito dello scostamento tra valore dichiarato e valore emergente dallo studio) possono essere utilizzati dal giudice finchè non emerga una prova contraria da parte del contribuente, e conclude nel senso che l'ufficio ha tenuto in conto le eccezioni e le argomentazioni esposte dal contribuente in contraddittorio.

Orbene, questa Corte è, nella sua giurisprudenza più recente, concorde nell'affermare che l'ufficio ha tenuto in conto le eccezioni e le argomentazioni esposte dal contribuente in contraddittorio.

Orbene. Questa Corte è, nella sua giurisprudenza più recente, concorde nell'affermare che:

L'accertamento induttivo fondato sul mero divario, a prescindere dalla sua gravità, tra quanto dichiarato dal contribuente e quanto risultante dagli studi di settore è legittimo solo a decorrere dal 1 gennaio 2007, in base alla L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 23, che non ha portata retroattiva, trattandosi di norma innovativa e non interpretativa, in quanto, con l'aggiunta di un inciso, ha soppresso il riferimento alle "gravi incongruenze", prima operato tramite il rinvio recettizio al D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62 sexies, comma 3, convertito, con modificazioni, nella L. 29 ottobre 1993, n. 427. (Sez. V, n. 26481 del 2014, n. 22421 del 2016, n. 27847 del 2018).

Nella specie, l'accertamento si riferisce all'anno di imposta 2004 e quindi, in base a tale giurisprudenza, lo stesso non può fondarsi sul puro e semplice scostamento tra il reddito dichiarato e quello risultante dallo studio di settore.

Peraltro, questa Corte (sez. V, n. 9484 del 2017) ha avuto anche modo di affermare, proprio in riferimento ad una controversia relativa all'anno di imposta 2004, 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, sottolineando, quindi, non tanto la necessità di elementi ulteriori che corroborino lo scostamento dal valore dichiarato, quanto la necessità di valutazione di elementi contrari in contraddittorio con il contribuente, nel senso che ponendo a fondamento dell'accertamento standardizzato sulla base degli studi di settore lo svolgimento del contraddittorio, giustifica la formazione di un sistema di presunzioni semplici la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standard in sè considerati, ma, appunto, dalla valutazione delle controdeduzioni del contribuente cui essi sono applicati; valutazione dalla quale non può, quindi, esimersi il giudice tributario.

In termini analoghi si è sostanzialmente espressa anche la Corte di Giustizia dell'Unione, in tema di iva, in particolare nella decisione del caso C-648/16.

Nel caso di specie, la CTR, dopo avere confermato la necessità del contraddittorio nel procedimento accertativo, afferma proprio che l'ufficio ha tenuto conto degli elementi addotti dal contribuente. Sul punto, però, la stessa pecca di indeterminatezza perchè, se si eccettua un riferimento alla svalutazione dei beni strumentali e sull'essersi l'ufficio attenuto ai valori minimi dei ricavi, non si sofferma sugli altri elementi addotti dal contribuente: in particolare, la situazione di crisi dell'azienda e l'adozione di un "cluster" non adeguato all'attività specifica dell'impresa in questione.

Il fatto che il contribuente avesse evidenziato questi elementi nel corso del processo emerge dalla stessa parte narrativa della sentenza impugnata, in cui entrambi sono espressamente menzionati.

Ora, una lettura alternativa potrebbe portare a sostenere che, avendo la CTR rilevato che l'ufficio si era attenuto ai criteri minimi di ricavi, ciò assorba tutte le considerazioni sugli ulteriori elementi sopra citati, ma il fatto è che il contribuente adduce gli stessi per sostenere che essi minano le presunzioni si cui fonda lo studio di settore, e su questo la CTR in sostanza non si è espressa.

In altri termini, una motivazione corretta ed esaustiva avrebbe dovuto evidenziare che anche tenendo conto di quanto addotto dal contribuente, e riconosciuto che l'ufficio ne aveva tenuto conto, questo non avrebbe fatto venire meno la presunzione su cui si fonda l'accertamento.

Il ragionamento della CTR ha, invece, apoditticamente ed implicitamente negato la rilevanza degli invocati vizi dell'accertamento, senza esprimersi sulla incidenza che gli stessi avrebbero avuto sul valore della presunzione su cui l'accertamento si fonda, vale a dire lo scostamento del valore dichiarato dallo studio di settore.

La CTR doveva, invece, manifestare la ragione per cui la considerazione dei fattori evidenziati dal contribuente non faceva venire meno la fondatezza dell'accertamento, basato sull'elemento presuntivo dello scostamento tra il valore dichiarato e lo studio di settore.

Sotto questo profilo, che poi è un elemento determinante dell'accertamento perchè influisce sulla presunzione di base, la motivazione non appare in effetti sufficiente.

Del resto, in un caso molto simile, solo a parti invertite, questa Corte (sez. V n. 2843 del 2019) ha affermato ancora di recente:

4. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, 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 sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza alcuna limitazione di mezzi, 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 in contestazione, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nello 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 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 non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e può far ricorso a presunzioni semplici, anche se non ha risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa (Cass. Sez. U. 18/12/2009, n. 26635; n. 9484 del 12/4/2017). Nel caso di specie la Commissione regionale, omette di spiegare, in tal modo incorrendo nel denunciato vizio di motivazione, il percorso logico giuridico posto a fondamento del proprio convincimento, in quanto manca di esprimere una compiuta valutazione circa i rilievi mossi dalla contribuente in ordine alla applicabilità dello studio di settore prescelto al caso concreto e di operare un adeguato esame delle giustificazioni offerte dalla stessa contribuente, la quale - come emerge dai motivi di impugnazione ritrascritti nel ricorso per cassazione, in omaggio al principio di autosufficienza - aveva fatto presente non solo che operava esclusivamente con imprese che richiedevano sempre la fatturazione dei costi ai fini della loro deducibilità, ma anche che non aveva mai raggiunto ricavi di entità prossima a quelli presunti per l'anno 2004 dallo studio di settore applicato. La C.T.R. si è piuttosto limitata ad esprimere un giudizio, meramente apodittico, di "insuperabilità" dei dati desunti dall'Ufficio dalla applicazione degli studi di settore,

e, quindi, di adeguatezza dell'operato dell'Ufficio, omettendo di esaminare in modo adeguato le controdeduzioni svolte dalla contribuente in sede di contraddittorio ed in sede contenziosa.

Il ricorso va, pertanto, accolto, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla CTR della Lombardia, anche per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso.

Cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Lombardia, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 13 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 22 maggio 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza