Sentenza del 30/07/2019 n. 20481 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - IRPEG - IRAP - Accertamento - Rideterminazione maggiori imposte - Ricavi dichiarati superiori a quelli ottenuti applicando gli studi di settore - Illegittimità dell'accertamento.

Massima:

In tema di accertamento induttivo, ove il contribuente contesti in giudizio il criterio di determinazione della percentuale di ricarico avvenuta attraverso un accertamento induttivo, il giudice di merito e' tenuto a verificare la scelta dell'amministrazione in relazione alle censure prospettate, tenendo conto della natura, omogenea o disomogenea, dei beni-merce nonche' della rilevanza dei campioni selezionati, e la loro rispondenza al criterio di media - aritmetica o ponderale- prescelto, in quanto il mancato esame incide direttamente sulla coerenza inferenziale del ragionamento sul quale si fonda lo stesso atto impositivo e si traduce pertanto in un errore di diritto.

Intitolazione:

IVA - IRPEG - IRAP - Accertamento - Rideterminazione maggiori imposte - Vendita di prodotti di altre ditte - Quantificazione percentuale di sconto - Prova delle relative condizioni contrattuali - Necessità.

Massima:

In tema di accertamento induttivo il contribuente che voglia far valere l'accordo con il produttore che gli avrebbe imposto di praticare sconti sui prezzi di listino per mantenere un elevato volume di vendite, deve fornire le prove del contratto, poiché è necessario che siano allegati misura e presupposti degli sconti perché questi siano acquisiti e comportino una rideterminazione del reddito d'impresa.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La contribuente (XXXXX) s.r.l. propone ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 29/15/11, depositata il 18 aprile 2011, che ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Pavia, che aveva accolto il ricorso della contribuente contro l'avviso di accertamento che - previa compilazione, da parte della societa' ricorrente, del questionario propostole dall'ufficio, ed all'esito dell'accesso in loco dei funzionari di quest'ultimo - ha induttivamente ricostruito il volume d'affari della contribuente per l'anno d'imposta 2003, accertando l'omessa contabilizzazione di ricavi per complessivi Euro 71.191,75, nonche' l'indebita detrazione di costi per un totale di Euro 413,89, rideterminando le maggiori imposte dovute a titolo di IVA,IRPEG ed IRAP.

2. Infatti la ricorrente - che esercita la vendita al dettaglio di orologi, preziosi ed articoli d'oro e d'argento e, nell'anno d'imposta 2003, gestiva un punto vendita a Voghera ed un altro a Porto Cervo-ha impugnato l'avviso d'accertamento de quo, dinnanzi la Commissione tributaria provinciale di Pavia, lamentando sia l'illegittima determinazione dei ricavi conseguiti dalla vendita dei prodotti delle ditte (XXXXX) e (XXXXX), che non teneva conto che la contribuente praticava uno sconto compreso tra il 15% ed il 20% rispetto al listino dei prezzi consigliato dai fabbricanti, e non nella misura del 5%, come invece ritenuto dall'Ufficio; sia l'incongrua quantificazione della percentuale di sconto relativa alla vendita dei prodotti di altre ditte, riconosciuta dall'Ufficio nella misura del 10%, ovvero pari al doppio di quella attribuita rispetto alla merce fabbricata da griffe nazionali, mentre il loro valore economico avrebbe giustificato una minor incidenza dello sconto praticabile nella vendita al dettaglio; sia l'infondatezza del metodo di determinazione della percentuale di ricarico relativa ad ambedue le specie dei prodotti, ricavata da fatture relative ad acquisti di prodotti effettuati dalla contribuente in anni successivi a quello d'imposta oggetto dell'accertamento; sia, infine, la circostanza che applicando alla medesima contribuente lo studio di settore pertinente l'anno d'imposta oggetto dell'accertamento, si ricavava la piena congruita' dei dati dichiarati, elemento dal quale doveva dedursi l'infondatezza dell'accertamento induttivo praticato.

3. L'adita CTP ha accolto il ricorso della contribuente, ritenendo che l'Agenzia delle Entrate avesse fatto ricorso ad elementi presuntivi privi di effettivo contenuto probatorio.

4. Proposto appello dall'Ufficio, la CTR adita ha invece ritenuto che la presunzione di maggiori ricavi posta a base dell'accertamento fosse fondato su elementi gravi, precisi e concordanti, ricavati dai dati offerti dalla stessa s.r.l. nel rispondere al questionario somministratole, oltre che dall'accesso in loco; mentre la contribuente non aveva fornito elementi utili a contrastare i rilievi dell'Ufficio, in particolare con riferimento al minor ricarico che assumeva di aver effettivamente praticato ed alla maggior percentuale di sconto che allegava di aver concesso, soprattutto con riferimento alle merci piu' costosi e prodotte dalle griffe nazionali, che peraltro costituivano la parte preponderante della vendita al dettaglio, atteso che la vendita dei prodotti diversi e di minor valore era marginale.

5.Avverso la sentenza di appello la contribuente propone ricorso, affidato a cinque motivi.

6.L'Ufficio si e' costituito con controricorso e la ricorrente ha depositato memoria con la nomina di nuovo difensore.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, l'omessa pronuncia su un punto decisivo della controversia, assumendo che il giudice a quo avrebbe errato per non essersi pronunciato sull'eccezione della contribuente, sollevata nella memoria difensiva depositata da quest'ultima nel giudizio d'appello, relativa all'illegittimo utilizzo, al fine dell'accertamento induttivo relativo all'anno d'imposta 2003, di percentuali di ricarico riscontrate per l'anno 2007, all'esito dell'accesso dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria presso i locali della contribuente.

1.1. Il motivo e' inammissibile. Infatti, questa Corte (Cass., 05/03/2018, n. 5129) ha gia' avuto modo di ribadire che:

-"Il vizio di omessa pronuncia su una domanda o eccezione di merito, che integra una violazione del principio di corrispondenza tra chiesto pronunciato ex articolo 112 c.p.c., ricorre quando vi sia omissione di qualsiasi decisione su di un capo di domanda, intendendosi per capo di domanda ogni richiesta delle parti diretta ad ottenere l'attuazione in concreto di una volonta' di legge che garantisca un bene all'attore o al convenuto e, in genere, ogni istanza che abbia un contenuto concreto formulato in conclusione specifica, sulla quale deve essere emessa pronuncia di accoglimento o di rigetto" (Cass.,Sez. 5, Sentenza n. 7653 del 16/05/2012, Rv. 622441 - 01);

-"La differenza fra l'omessa pronuncia ai sensi dell'articolo 112 c.p.c. e l'omessa motivazione su un punto decisivo della controversia di cui al n. 5 dell'articolo 360 c.p.c. consiste nel fatto che, nel primo caso, l'omesso esame concerne direttamente una domanda od un'eccezione introdotta in causa, autonomamente apprezzabile, ritualmente ed inequivocabilmente formulata, mentre nel secondo, l'omessa trattazione riguarda una circostanza di fatto che, ove valutata, avrebbe comportato una diversa decisione" (Cass., Sez. 6 3, Ordinanza n. 25714 del 04/12/2014, Rv. 633682 - 01);

Nel caso di specie, l'eccezione di merito, rispetto alla quale la ricorrente lamenta l'omessa pronuncia, non integrava un'eccezione in senso stretto, ma costituiva in realta' una mera difesa, ovvero una contestazione mediante la quale la contribuente negava l'esistenza dei fatti costitutivi dedotti dall'Amministrazione a fondamento dell'atto impositivo e quindi della pretesa creditoria dell'Erario.

Non si trattava, pertanto, di un'eccezione idonea a configurare un autonomo capo di domanda, nel senso di una richiesta della parte sulla quale dovesse essere emessa una pronuncia di accoglimento o di rigetto, diversa ed ulteriore, rispetto a quella di merito adottata dalla CTR a proposito della sussistenza e della misura del credito impositivo. Pertanto, la pretesa omessa risposta del giudice a quo alla contestazione della contribuente, relativa allo sfasamento cronologico tra l'anno d'imposta accertato ed i dati utilizzati dall'Ufficio per l'accertamento, non

corrisponde al vizio d'omessa pronuncia prospettato dalla ricorrente, integrando eventualmente un ipotetico vizio motivazionale, infatti proposto a sua volta nel ricorso, come infra si dira'.

2.Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d); del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 2; e degli articoli 2697, 2727 e 2729 c.c., assumendo che il giudice a quo avrebbe errato per aver ritenuto raggiunta la prova dell'esistenza di attivita' non dichiarate mediante presunzioni non basate su indizi gravi, precisi e concordanti, atteso che la percentuale di ricarico applicata all'anno d'imposta 2003 e' stata determinata in conformita' a quella rilevata per il successivo anno 2007, senza peraltro distinguerla tra i due punti vendita gestiti dalla contribuente in due diverse localita', nonostante le differenze operative tra loro.

Il motivo e' inammissibile, in quanto si sostanzia e si esaurisce nella proposta di una diversa valutazione delle risultanze fattuali del giudizio, inammissibile in questa sede di legittimita', se non eventualmente sotto il profilo di un ipotetico vizio motivazionale, infatti proposto dalla ricorrente, come infra si dira'.

3.Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'insufficiente motivazione su un aspetto essenziale della controversia, assumendo che il giudice a quo avrebbe errato per non aver adeguatamente motivato sia la persistenza della medesima percentuale di ricarico per diversi anni d'imposta, che avrebbe giustificato l'utilizzo, al fine dell'accertamento induttivo relativo al 2003, di percentuali di ricarico riscontrate per anni successivi, sino al 2007, sulla base dei dati reperiti in occasione dell'accesso dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria presso i locali della contribuente; sia la congruita' dell'utilizzo, relativamente ai prodotti del fornitore (XXXXX), della medesima percentuale di ricarico rispetto alle vendite effettuate dalla contribuente presso i due distinti negozi al dettaglio, quello di Voghera e quello di Porto Cervo, "nonostante l'evidente differenza di modalita' operativa di essi".

3.1. Premesso che deve applicarsi, ratione temporis, l'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, antecedente alla novella di cui al Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, ambedue le censure delle quali si compone il secondo motivo sono inammissibili.

3.2. Infatti, quanto all'utilizzo, ai fini della determinazione della percentuale di ricarico applicabile alle vendite effettuate nell'anno d'imposta 2003, di dati ricavati sia dai prezzi pagati dalla ricorrente, negli anni 2004 e 2007, per l'acquisto di prodotti da rivendere, sia dai prezzi di vendita praticati dalla stessa contribuente nel 2007, la censura difetta della necessaria allegazione rispetto alla natura decisiva, per il giudizio, della circostanza oggetto della dedotta carenza motivazionale. Invero, lo stesso precedente giurisprudenziale invocato dalla ricorrente (Cass., 26/01/2004, n. 1286, in motivazione), dopo aver premesso che le percentuali di ricarico, accertate con riferimento ad un determinato anno fiscale, precedente (o successivo), costituiscono validi elementi indiziari, da utilizzare secondo criteri di razionalita' e di prudenza, per ricostruire i dati corrispondenti relativi agli anni precedenti (o a quelli successivi), ha rilevato che: "Non vi sono ragioni apprezzabili per ritenere che a distanza di pochissimi anni, tra il 1989-1990 ed il 1994, nel medesimo esercizio, nella stessa localita', le condizioni di mercato siano

variate sensibilmente, e che percio' si siano modificate sostanziale anche le percentuali di ricarico. La contribuente non allega elementi concreti che avessero modificato il quadro in cui operava l'azienda, che nel frattempo, in soli quattro anni, tra il 1989-1990 ed il 1994, fossero intervenuti fattori di disturbo tali da modificare sensibilmente in suo danno le condizioni di mercato e da comportare la variazione al ribasso dei ricarichi (come l'apertura di nuovi esercizi nella medesima localita' e nello stesso settore, la diminuzione delle vendite, l'introduzione di nuovi prodotti, modifiche dei gusti del pubblico ecc.). La societa' contribuente non allega neppure di avere modificato la propria politica commerciale (ad esempio diminuendo i prezzi per incrementare le vendite). Non vi e' ragione percio' perche' le percentuali di ricarica dovessero essere variate in misura significativa. Queste stesse argomentazioni, basate sulla fattispecie concreta e non su considerazioni astratte, evidentemente non sarebbero piu' valide per valutare l'entita' dei ricarichi effettuati anche in un medesimo esercizio commerciale ma a distanza di un numero sensibile di anni, oppure - a maggior ragione - quelle di esercizi situati in localita' diverse, o di esercizi operanti in differenti settori merceologici. Quella della persistenza nel tempo dell'entita' delle percentuali di ricarico non puo' costituire certo una regola assoluta, ma non costituisce certo una regola assoluta neppure il contrario, che ogni anno di attivita' sia assolutamente diverso dall'altro, e che percio' ogni volta vengano effettuati ricarichi del tutto differenti.".

In ordine, poi, alla distribuzione dell'onere della prova delle variazioni, tra diversi anni d'imposta, delle condizioni incidenti sulla percentuale di ricarico, questa Corte ha gia' precisato che:" In tema di accertamento analitico induttivo del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 39, comma 1, lettera d), le percentuali di ricarico, accertate con riferimento ad un determinato anno fiscale, costituiscono validi elementi indiziari, da utilizzare secondo i criteri di razionalita' e prudenza, per ricostruire i dati corrispondenti relativi ad anni precedenti o successivi, atteso che, in base all'esperienza, non si tratta di una variabile occasionale, per cui incombe sul contribuente, anche in virtu' del principio di vicinanza della prova, l'onere di dimostrare i mutamenti del mercato o della propria attivita' che possano giustificare in altri periodi l'applicazione di percentuali diverse." (Cass., 29/12/2016, n. 27330. Nello stesso senso, Cass., 27/01/2010, n. 1647).

Ebbene, nel caso sub iudice la societa' contribuente non ha allegato circostanze fattuali significative della variazione - in ipotesi in aumento - delle percentuali di ricarico rilevate nel 2007 rispetto a quelle applicate dall'accertamento all'esercizio del 2003. Ne' puo' dirsi che l'allegazione di tale variazione sia implicita nell'indicazione del mero intervallo temporale tra gli anni d'imposta 2003-2004, peraltro dalla durata coincidente con quello oggetto del precedente di legittimita' citato dalla ricorrente.

Pertanto, cosi' come e' stato dedotto nel secondo motivo di ricorso, lo sfasamento temporale in questione non risulta decisivo per il giudizio.

3.3. Lo stesso secondo motivo appare poi inammissibile, per difetto di autosufficienza, laddove lamenta l'insufficienza della motivazione anche con riferimento alla contestata congruita' dell'utilizzo, relativamente ai prodotti del fornitore (XXXXX), della medesima percentuale di

ricarico rispetto alle vendite effettuate dalla contribuente presso i due distinti negozi al dettaglio, quello di Voghera e quello di Porto Cervo.

Infatti, secondo la ricorrente, dovrebbero differenziarsi le percentuali di ricarico applicabili ai due esercizi in ragione dell'" evidente differenza di modalita' operativa di essi", che consisterebbe (cfr. pag. 45, nota 5, del ricorso) sia nei diversi periodi (solo quello estivo, per il negozio di Porto Cervo) e nei differenti orari della loro apertura al pubblico; sia nella circostanza che il negozio monomarca di Porto Cervo era collocato in un locale concesso in comodato alla ricorrente dal produttore (XXXXX), che si era accollato tutte le spese necessarie per l'apertura dell'esercizio e concedeva alla stessa ricorrente la merce in mero conto vendita.

Tuttavia, non e' chiaro come i diversi periodi stagionali e gli orari differenti di apertura dei due esercizi commerciali, cosi' come prospettati nel ricorso, possano giustificare, di per se' soli, variazioni significative (non del volume delle vendite, ma) delle percentuali di ricarico praticate nei due diversi locali.

Quanto poi agli accordi, particolarmente favorevoli, tra il produttore (XXXXX) e la ricorrente, relativi al negozio di Porto Cervo, che avrebbero consentito, o addirittura imposto, alla contribuente di praticare, in tale esercizio, sconti particolari, al fine di mantenere elevato il volume delle vendite, in modo tale da rappresentare alla casa madre (XXXXX) l'operazione commerciale come conveniente, il motivo e', anche in parte qua, inammissibile per difetto di autosufficienza, poiche' non indica specificamente le fonti istruttorie dalle quali dovrebbero ricavarsi le condizioni contrattuali convenute tra il predetto fornitore e la contribuente e (come rilevato dalla sentenza impugnata) gli sconti praticati, dei quali neppure sono allegati misura e presupposti.

4.Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d); del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 2; e degli articoli 2697, 2727 e 2729 c.c.; nonche' l'insufficiente motivazione su un aspetto essenziale della controversia, assumendo che il giudice a quo avrebbe errato per aver ritenuto legittima la determinazione, da parte dell'Ufficio, della percentuale di ricarico da applicare sulla base di pochi articoli (13) rispetto al totale di quelli compravenduti dalla contribuente nei suoi due punti vendita e, in particolare, per aver applicato un'unica percentuale di ricarico agli articoli diversi da quelli prodotti dalle griffe (XXXXX) e (XXXXX), basandosi su solo quattro articoli campione, nonostante si trattasse si centinaia di articoli diversi per marca e qualita'.

4.1. Il motivo e' ammissibile, sebbene contestualmente proposto ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., nn. 3 e 5".

Come questa Corte ha gia' avuto modo di chiarire, in tema di ricorso per cassazione, e' inammissibile la mescolanza e la sovrapposizione di mezzi d'impugnazione eterogenei, facenti riferimento alle diverse ipotesi contemplate dall'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, non essendo consentita la prospettazione di una medesima questione sotto profili incompatibili (Cass., 23/10/2018, n. 26874), poiche' l'esposizione diretta e cumulativa delle questioni concernenti l'apprezzamento delle risultanze acquisite al processo e il merito della causa mira a

rimettere al giudice di legittimita' il compito di isolare le singole censure teoricamente proponibili, onde ricondurle ad uno dei mezzi d'impugnazione enunciati dall'articolo 360 c.p.c., per poi ricercare quale o quali disposizioni sarebbero utilizzabili allo scopo, cosi' attribuendo, inammissibilmente, al giudice di legittimita' il compito di dare forma e contenuto giuridici alle lagnanze del ricorrente, al fine di decidere successivamente su di esse (Cass., 23/09/2011,n. 19443. Nello stesso senso si veda gia' Cass., 11/04/2008, n. 9470).

Tuttavia, questa Corte ha ritenuto invece ammissibile il ricorso per cassazione il quale cumuli in un unico motivo le censure di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, allorche' esso comunque evidenzi specificamente la trattazione delle doglianze relative all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla fattispecie ed i profili attinenti alla ricostruzione del fatto (Cass., 11/04/2018, n. 8915. Nello stesso senso cfr. Cass., 23/04/2013,. n. 9793), onde consentire, se necessario, l'esame separato delle diverse doglianze prospettate, esattamente negli stessi termini in cui lo si sarebbe potuto fare se esse fossero state articolate in motivi diversi, singolarmente numerati (Cass., Sez. Un., 06/05/2015, n. 9100).

4.2. Nel caso di specie, la lettura del complesso del motivo evidenzia che esso attinge la violazione delle norme di diritto sostanziali (Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39 in relazione all'articolo 2729 c.c.) che presidiano l'accertamento induttivo praticato dall'Ufficio, censurando la coerenza inferenziale del ragionamento cui e' ricorsa l'Amministrazione, la cui verifica va condotta alla stregua dei tre caratteri individuatori della presunzione (gravita', precisione e concordanza) ed e' censurabile, come avvenuto nel ricorso, in base all'articolo 360 c.p.c., n. 3, laddove si sostenga che il giudice di merito abbia sussunto erroneamente nell'articolo 2729 c.c. fatti concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti (Cass., 26/06/2008, n. 17535).

4.3. Tanto premesso, deve rilevarsi che in tema di accertamento induttivo, ove il contribuente contesti in giudizio il criterio di determinazione della percentuale di ricarico avvenuta attraverso un accertamento induttivo, il giudice di merito e' tenuto a verificare la scelta dell'Amministrazione in relazione alle censure prospettate, tenendo conto della natura, omogenea o disomogenea, dei beni-merce nonche' della rilevanza dei campioni selezionati, e la loro rispondenza al criterio di media (aritmetica o ponderale) prescelto (Cass. 22/10/2018, n. 26589, e precedenti conformi in essa citati).

La CTR si e' tuttavia sottratta a tale verifica, sebbene essa, cosi' come risulta dalla stessa sentenza impugnata, appartenesse al contraddittorio processuale, essendo stata specificamente riproposta dalla contribuente appellata, che lamentava la circostanza che l'ufficio avesse preso in esame una ristretta tipologia di oggetti posti in vendita. Il mancato esame, da parte del giudice a quo, della congruita', quantitativa e qualitativa, dei campioni di beni-merce presi in esame dall'accertamento induttivo, incidendo direttamente sulla coerenza inferenziale del ragionamento sul quale si fonda lo stesso atto impositivo, si traduce quindi nell'errore di diritto lamentato dalla ricorrente.

4.4. Il motivo va quindi accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio, dovendo il giudice del merito provvedere ai necessari accertamenti in fatto ed all'applicazione del principio di diritto di cui sopra.

5.Con il quinto motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5, l'omessa pronuncia, da parte del giudice a quo, sull'eccezione formulata dalla stessa parte nel ricorso di primo grado e riproposta nella memoria di costituzione in appello, laddove, al punto 4), si allegava che i ricavi dichiarati dalla contribuente nell'anno d'imposta sub iudice erano superiori a quelli ottenuti applicando gli studi di settore, alla cui applicazione comunque la stessa ricorrente non era soggetta, in quanto si trattava del suo primo anno di attivita'.

Contestualmente, la ricorrente assume la contraddittorieta' della motivazione adottata dalla CTR, nella parte in cui ha affermato che "il contribuente non ha fornito alcun elemento utile a contrastare i rilievi dell'ufficio", nonostante la stessa ricorrente avesse allegato al ricorso di primo grado la copia del relativo studio di settore.

5.1. Anche nel caso di specie, come gia' a proposito del primo motivo di ricorso, l'eccezione di merito rispetto alla quale la ricorrente lamenta l'omessa pronuncia non integrava un'eccezione in senso stretto, ma costituiva in realta' una mera difesa, ovvero una contestazione mediante la quale la contribuente negava l'esistenza dei fatti costitutivi dedotti dall'Amministrazione a fondamento dell'atto impositivo e quindi della pretesa creditoria dell'Erario.

Non si' trattava, pertanto, di un'eccezione idonea a configurare un autonomo capo di domanda, nel senso di una richiesta della parte sulla quale dovesse essere emessa una pronuncia di accoglimento o di rigetto, diversa ed ulteriore, rispetto a quella di merito adottata dalla CTR a proposito della sussistenza e della misura del credito impositivo. Pertanto, la pretesa omessa risposta del giudice a quo alla contestazione della contribuente, relativa alla congruita' dei ricavi dichiarati rispetto allo studio di settore, non corrisponde al vizio d'omessa pronuncia prospettato dalla ricorrente.

Piuttosto, la censura integra la prospettazione del vizio motivazionale, pure contestualmente proposto.

Nella sostanza, la ricorrente censura la motivazione del giudice a quo per non aver preso in considerazione, ai fini dell'accertamento della sussistenza dei ricavi ulteriori nella misura imposta, lo studio di settore, relativo alla medesima contribuente ed all'anno d'imposta sub iudice, dal quale sarebbe emersa la congruita' dei ricavi dichiarati.

Tuttavia, premessa dalla stessa ricorrente l'inapplicabilita' all'anno d'imposta 2003 dello studio in questione, la censura non verte sull'efficacia legale di quest'ultimo, ma sull'asserita valenza indiziaria, a favore della ricorrente, del dato che si assume ricavabile dalla produzione del relativo documento. Nella sostanza, quindi, la ricorrente censura la CTR per non aver valutato tale circostanza come "elemento utile a contrastare i rilievi dell'ufficio.".

5.2. La censura e' fondata. Infatti, la mancata considerazione,

da parte del giudice a quo, della questione dell'adeguatezza della contribuente, nell'anno d'imposta sub iudice, allo studio di settore, si traduce nell'omesso esame di un fatto secondario (dedotto come giustificativo dell'inferenza di un fatto ignoto principale) potenzialmente giustificativo dell'inferenza a discarico della contribuente, ovvero nella denuncia della mancata

applicazione di un ragionamento presuntivo che si sarebbe potuto e dovuto fare, ma rispetto al quale il giudice di merito non ha motivato alcunche' (Cass., 06/07/2018, n. 17720).

Il motivo va quindi accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio, dovendo il giudice del merito provvedere ai necessari accertamenti in fatto.

P.Q.M.

Dichiara inammissibili il primo, il secondo ed il terzo motivo;

accoglie il quarto ed il quinto motivo;

cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa alla Commissione Tributaria Provinciale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza