Sentenza del 07/08/2019 n. 21064 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
S.G. propone ricorso nei confronti dell'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza della CTR del Veneto n. 93/14/11, pronunciata il 5.10.2011 e pubblicata il 20.10.2011 che ha rigettato l'appello del contribuente e, per l'effetto, confermato la decisione di primo grado in controversia concernente l'impugnazione di avviso di accertamento per Iva, Irpef ed Irap relative all'anno 2002, fondato sull'applicazione degli studi di settore all'attività di autotrasportatore per conto terzi svolta dall'odierno ricorrente.

Ha ritenuto, in particolare, la CTR che l'Ufficio, dopo aver avviato il procedimento di accertamento con adesione, non aveva ritenuto valide le ragioni esposte dal contribuente per giustificare lo scostamento fra dichiarato ed accertato rispetto all'ammontare dei ricavi; tale valutazione era condivisa dai giudici di appello, i quali evidenziavano come il contribuente avesse utilizzato alcuni (n. 4) mezzi di trasporto e disponesse di un lavoratore dipendente. Parimenti, la CTR ha escluso la contraddittorietà della motivazione dell'avviso per il fatto che l'Agenzia non avesse confermato la proposta di tassazione formulata nell'ambito dell'accertamento con adesione; ha negato, infine, che l'applicazione di un più recente studio di settore avrebbe condotto ad una diversa valutazione sulla congruità dei ricavi rispetto a quella derivante dallo studio utilizzato.

Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso. Il ricorrente ha, altresì, depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, il contribuente lamenta il vizio di omessa pronuncia, in violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 1 e 36 e dell'art. 112 c.p.c., in ordine alla dedotta illegittimità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

La motivazione dell'avviso, in particolare, ad avviso del ricorrente non indicava nè i motivi per cui erano state ritenute non condivisibili le ragioni addotte dal contribuente nel contraddittorio procedimentale, nè quali fossero gli elementi ulteriori che corroboravano, nel caso concreto, la divergenza fra i dati ed i valori scaturenti dall'estrapolazione statistica propria dello studio di settore applicato e quanto dichiarato.

Tale motivo, formulato dal contribuente sia in sede di ricorso introduttivo, sia in appello - i relativi punti sono stati debitamente riprodotti nel ricorso nella parte di rilievo, ai fini dell'autosufficienza - risulta infondato.

In proposito, va rilevato che, secondo il pacifico insegnamento della giurisprudenza di legittimità, non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto della domanda o eccezione formulata dalla parte. (Sez. 2, n. 20718 del 13/08/2018, Rv. 650016 01; Sez. 5, n. 29191 del 06/12/2017, Rv. 646290 - 01).

Nel caso di specie, la sentenza impugnata, nel riassumere il contenuto dell'appello del contribuente, significativamente riporta anche lo specifico motivo di impugnazione di cui trattasi (l'appellante lamentava che la sentenza di primo grado "avesse ritenuto motivato l'avviso pur in mancanza dell'esposizione delle ragioni per cui i fatti addotti dal ricorrente erano stati giudicati irrilevanti ai fini di giustificare lo scostamento"; "la sentenza aveva ignorato le indicazioni della giurisprudenza" che prescrivono di prendere in considerazione "quanto emerga dal contraddittorio con il contribuente"), così dimostrando come la CTR abbia, in realtà, tenuto conto anche di tali doglianze.

Da ciò consegue che il rigetto dell'appello del contribuente, motivato dalla CTR sulla base dell'affermazione che, in ogni caso, i predetti elementi di giustificazione introdotti dal contribuente nell'ambito del procedimento per adesione - non fornivano fornito "una valida giustificazione dell'incongruenza grave dei ricavi...", ha comportato, evidentemente, l'implicito rigetto delle eccezioni sottese al motivo in esame.

2. Con il secondo motivo di ricorso, si lamenta violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 39 e 42 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 54 e 55, della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Deduce, in tal senso, il ricorrente che l'"Ufficio, nel contraddittorio endoprocedimentale instaurato in sede di accertamento con adesione, aveva considerato "parzialmente condivisibili" gli elementi posti a fondamento della richiesta di riduzione dell'ammontare del recupero a tassazione conseguente all'applicazione dello studio di settore de quo, contenendo la differenza fra ricavi dichiarati e ricavi minimi desumibili dallo studio stesso in Euro 40.000,00. Tuttavia, in sede di avviso di accertamento, l'Agenzia era tornata a richiedere l'intero importo scaturente dall'applicazione dello studio di settore, come originariamente contestato.

Erroneamente, secondo la tesi in esame, la CTR aveva ritenuto che la proposta "al ribasso" trovava la sua ragion d'essere nella convenienza per l'Agenzia di evitare un possibile giudizio, posto che, ad avviso del ricorrente, era intervenuta la sostanziale presa d'atto da parte dell'Ufficio dell'inapplicabilità dello strumento presuntivo senza temperamento alcuno e della necessità, invece, di adeguarlo alla specifica realtà economica del contribuente; conclusione che non poteva essere posta nel nulla a causa del mancato esito positivo della procedura di adesione.

Il motivo è infondato. In tema di accertamento con adesione, questa Corte, seguendo un orientamento che il Collegio condivide, ha ritenuto che "la formulazione da parte dell'Ufficio di una proposta avente un contenuto ridotto rispetto alla pretesa impositiva non determina nè la rinuncia alla stessa, nè il disconoscimento della consistenza probatoria degli atti istruttori esperiti, sicchè, nell'ipotesi di mancata adesione da parte del contribuente, l'Amministrazione procede legittimamente a dar corso all'avviso già notificato, che non perde efficacia,

incombendo un onere aggravato di motivazione nei soli casi in cui il contraddittorio sia stato attivato anteriormente all'invio dell'avviso, e semprechè il contribuente abbia fornito elementi di valutazione". (Sez. 5, n. 29529 del 16/11/2018, Rv. 651282 - 01).

3. Con il terzo motivo di ricorso, si deduce violazione del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, artt. 62 bis e 62 sexies; L. 8 maggio 1998, n. 146, art. 10; dell'art. 53 Cost.; del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 38, 39, 42; del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54, 55, 56, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nel senso che la prova presuntiva dell'evasione non può farsi derivare dal mero scostamento numerico-quantitativo degli importi dichiarati dal contribuente rispetto alle estrapolazioni statistiche proprie degli studi di settore, essendo indispensabile l'acquisizione e la valutazione, in chiave confermativa, di altri elementi indiziari raccolti aliunde, riferiti alla situazione specifica e concreta del contribuente.

Tale valutazione, nella specie, era del tutto assente nella motivazione dell'avviso, che, fra l'altro, non aveva minimamente considerato tutte le giustificazioni formulate dal contribuente nel contraddittorio procedimentale (particolarmente in relazione alla malattia che lo aveva limitato nella capacità di condurre mezzi e costretto ad assumere un dipendente, sopportando il relativo costo aggiuntivo; all'analisi della tipologia dei mezzi di trasporto e dei relativi costi di manutenzione, nonchè della qualità della committenza, di carattere locale e di ridotta dimensione imprenditoriale; all'applicabilità di uno studio di settore più recente ed evoluto).

4. Con il quarto motivo il ricorrente censura l'impugnata decisione sotto il profilo della insufficiente motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, lamentando l'inattendibilità, nel caso concreto, delle risultanze statistiche dello studio di settore applicato, stante l'esistenza di uno studio "evoluto", applicato dall'Ufficio all'accertamento relativo all'anno successivo (2003) rispetto a quello qui controverso, la cui applicazione anche al 2002 avrebbe determinato una rilevante riduzione dello scostamento accertato.

5. I motivi, che debbono essere esaminati congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono fondati.

Secondo la consolidata giurisprudenza 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 fase, infatti, quest'ultimo ha la facoltà di contestare l'applicazione dei parametri provando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale, con ciò costringendo l'ufficio - ove non ritenga attendibili le allegazioni di parte - ad integrare la motivazione dell'atto impositivo indicando le ragioni del suo convincimento". (cfr. Sez. 5, n. 27617 del 30/10/2018, Rv. 651218 - 01).

Da tali principi si evince che l'indefettibile esigenza di adeguare il semplice scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" alla realtà reddituale del singolo contribuente si attua attraverso l'essenziale ed imprescindibile contraddittorio procedimentale e si traduce nella

necessità per l'Ufficio di fornire una motivazione rafforzata: non basta, in altri termini, il mero rilievo dello scostamento dai parametri, ma occorre, anche sotto il profilo probatorio, che l'Ufficio indichi le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio, potendo solo così emergere i caratteri di gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui suddetti parametri, idonei a commisurare la presunzione stessa alla concreta realtà economica dell'impresa. (conf. Sez. 6 - 5, n. 30370 del 18/12/2017, Rv. 646985 01; Sez. 5, n. 14091 del 07/06/2017, Rv. 644417 - 01).

In tale prospettiva, la fondatezza del motivo trova oggettivo riscontro nel tenore testuale dell'avviso - come riportato nel ricorso a pag. 11 ai fini dell'autosufficienza -, il quale non riporta nè illustra, nella sua parte motiva, gli elementi e le ragioni per cui le argomentazioni e la documentazione fornita del contribuente, attinente a profili suscettibili di doveroso accertamento e valutazione sono state considerate inattendibili ed, in definitiva, irrilevanti (quanto, in particolare, alla rilevanza delle condizioni di salute del contribuente in relazione alla concreta redditività dell'impresa, con obbligo per l'Ufficio di motivare adeguatamente sulla attendibilità delle relative controdeduzioni, cfr. Sez. 5, n. 29185 del 7/12/2011).

Infine, rispetto allo specifico profilo sviluppato nel quarto motivo, va ricordato che secondo l'orientamento di questa Corte, cui il Collegio intende dare continuità, "l'accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore costituisce un sistema unitario, frutto di un progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività per categorie omogenee di contribuenti, per cui si giustifica l'applicazione retroattiva dello strumento più recente, che prevale rispetto a quello precedente, in quanto più raffinato e più affidabile". (cfr. Sez. 5, n. 23554 del 18/11/2015, Rv. 637453 - 01; conf. Sez. U, n. 26635 del 18/12/2009, Rv. 610693 - 01).

Sulla base di tali principi, risulta immotivata ed, in sostanza, apodittica l'affermazione della CTR secondo la quale non vi sarebbe prova che l'applicazione del più recente ed evoluto studio di settore (utilizzato per l'accertamento relativo al 2003), all'anno precedente (2002), oggetto del presente giudizio, avrebbe condotto ad una diversa valutazione sulla congruità dei ricavi rispetto a quella derivante dallo studio utilizzato, alla luce degli elementi e dei prospetti di calcolo allegati dal contribuente.

6. Infine, va osservato che l'accoglimento dei predetti motivi, ed in particolare del terzo, comporta l'assorbimento del motivo rubricato sub 3 bis), con il quale si deduce vizio di omessa motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in ordine all'esistenza di argomenti, esposti dal contribuente nel corso del contraddittorio precontenzioso, idonei a superare o inficiare le risultanze dello studio di settore. In particolare, il ricorrente censura la motivazione della CTR laddove non ha spiegato per quale motivo, atteso che l'Ufficio avrebbe trovato le giustificazioni del contribuente insufficienti a dare ragione dell'intero scostamento contestato, ma comunque sufficienti a giustificarlo in parte, lo studio di settore avrebbe dovuto comunque essere applicato nella sua integralità.

Appare evidente che il motivo, afferendo comunque all'apprezzamento delle giustificazioni fornite dal contribuente in sede precontenziosa, che avrebbero dovuto trovare espressa

valutazione nel corpo dell'avviso di accertamento, appare logicamente assorbito nel terzo motivo.

7. In conclusione, il primo ed il secondo motivo di ricorso devono essere rigettati, mentre vanno accolti il terzo, assorbito il motivo n. 3 bis), ed il quarto motivo. La sentenza impugnata deve essere, conseguentemente, annullata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla CTR del Veneto, in diversa composizione, alla quale si demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte rigetta il primo ed il secondo motivo di ricorso; accoglie il terzo, assorbito il n. 3 bis), ed il quarto motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla CTR del Veneto, in diversa composizione, cui demanda, altresì, di provvedere in ordine alle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 12 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 7 agosto 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza