Sentenza del 16/12/2019 n. 33035 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La società contribuente è attiva nel settore della consulenza e progettazione, direzione lavori e collaudi opere di ingegneria ed era attinta da accertamento per l'anno 2004 con ripresa a tassazione per maggiori ricavi non dichiarati pari a Euro 98.218,00, oltre ad interessi e sanzioni. Infatti, all'esito di processo verbale di constatazione notificato in data 12 dicembre 2007, la società era risultata non coerente e non congrua con lo studio di settore per le attività c.d. "evolute".

La contribuente lamentava difficoltà connesse al trasferimento di sede (presso il domicilio del titolare) per indisponibilità dei locali tra il luglio ed il dicembre 2004, quindi riduzione dei lavori svolti e mantenimento dei costi. Infine, riteneva errore di calcolo il numero di giornate lavorate in 12.480 che, se riportato al corretto 1.248 avrebbe fatto rientrare la contribuente nei margini della congruità, ancorchè non della coerenza.

I gradi di merito erano sfavorevoli alla contribuente che ricorre per cassazione affidandosi a quattro motivi, cui replica con tempestivo controricorso l'Avvocatura generale dello Stato.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si prospetta il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., n. 3, per violazione della L. n. 146 del 1998, art. 10, nonchè della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, e art. 97 Cost.. In sostanza ci si duole sia mancato un effettivo contraddittorio qual condizione per l'accertamento induttivo sulla base degli studi di settore, da cui la carenza di motivazione dell'avviso di accertamento.

Il motivo supera il vaglio dell'autosufficienza e si dimostra non nuovo (cfr. p. 4 del ricorso). Tuttavia è infondato, poichè è incontroverso che il contraddittorio si sia svolto e sia stato sostanziale anche sulle memorie e documentazione depositate dalla contribuente il 30 gennaio 2009. In questo senso, il passo della motivazione della CTR ove afferma che ci sia stata solo una generica contestazione non va letto come assenza di contraddittorio (p. 5 del ricorso), ma dev'essere letto assieme al passo della stessa sentenza (pag. 6, secondo capoverso e pag. 7, in alto) dove le circostanze esposte circa il trasferimento di sede, l'indisponibilità temporanea dei locali, l'indebitamento bancario (le stesse esposte a pag. 6, secondo capoverso del ricorso) risultano valutate e considerate, seppure non convincenti per superare l'applicazione dello studio di settore.

Il motivo è quindi infondato e va disatteso.

2. Con il secondo motivo si prospetta violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 4, omissione di pronuncia. Non si sarebbe pronunciato sull'erroneo numero delle giornate inserite (n. 12480 invece di n. 1248). La CTR nella parte narrativa riporta la circostanza.

2.1 Non di meno, il motivo è fondato, atteso che la CTR non ha implicitamente disatteso il motivo e rigettato il profilo, poichè in conclusione ha dichiarato espressamente "assorbiti" gli altri motivi, tra cui quello in esame che era autonomo e non attratto nell'assorbimento di altre doglianze.

Ed invero, questa Corte ha anche di recente statuito che allorquando il mancato accoglimento delle domande o delle eccezioni non è dipeso da una motivazione della sentenza di primo grado che le ha considerate espressamente o indirettamente, ma da mero disinteresse del giudice - perchè ad esempio le ha considerate assorbite, come nel caso in esame -, la decisione finale non può reputarsi di rigetto, con la conseguenza che l'attività di devoluzione al giudice d'appello della cognizione dell'eccezione non deve esplicarsi con il profilo di critica inerente alla figura dell'appello incidentale, ma è sufficiente che si realizzi la c.d. riproposizione (cfr. Cass. S.U. n. 11799/2017, Cass. V. n. 11459/2018).

Il motivo è quindi fondato e merita accoglimento.

3. Con il terzo motivo si prospetta violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 3, per non aver riconosciuto la violazione dello studio di settore "evoluto". Il motivo è dichiaratamente nuovo, ma viene prospettato come violazione di legge, sull'affermazione che gli studi di settore sono pubblicati in GU previa approvazione con D.M., quindi costituiscono fonti normative subordinate, attratte al principio iura novit curia, con doglianza quindi rilevabile d'ufficio. Così come proposto il motivo non può essere accolto, perchè l'errato inquadramento nello studio di settore costituisce, in verità, un'eccezione relativa a norma procedimentale (quindi attinente alla genesi dell'atto impositivo) che dev'esser eccepita a pena di decadenza; e tale non è stata per stessa ammissione del contribuente.

Tuttavia il motivo è fondato, ritenendo che lo studio di settore più "evoluto" costituisce ius superveniens sollevabile anche in grado di appello (cfr. Cass. V. 17807/17). Ed infatti, ove il sistema di rappresentazione statistica costituito dallo studio di settore sia affinato dal legislatore - pubblicando una rappresentazione più aderente al caso concreto del contribuente- in capo a quest'ultimo sorge un diritto soggettivo perfetto ad essere riqualificato per coerenza e congruità alla luce del nuovo strumento.

4. Con il quarto ed ultimo motivo viene eccepita violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 3, per inversione dell'onera della prova, ove non ci sarebbero stati gli indizi gravi, precisi e concordanti per l'accertamento induttivo.

Invero, la giurisprudenza di questa Corte è pacifica sulla sufficienza dell'avvio del contraddittorio procedimentale per ottenere l'inversione dell'onere della prova e porre in capo al contribuente l'onere di provare, con ogni mezzo, l'assenza dei presupposti impositivi: "La procedura di

accertamento 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 in relazione ai soli standard in sè considerati, ma nasce procedimentalmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano stati disattesi. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente." (Cass. sez. un. 18/12/2009, n. 26635). In tale sede, invero, è il contribuente che 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" (così Cass. VI-5, n. 13056/2012 che riprende Cass. n. 10778/2011). Il motivo è infondato e va disatteso.

In definitiva, il ricorso è fondato e merita accoglimento per i motivi secondo e terzo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso per le ragioni attinte dai motivi secondo e terzo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti; rinvia alla CTR per la Campania, sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, cui demanda anche la regolazione delle spese della presente fase del giudizio.

Così deciso in Roma, il 17 settembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 16 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza