Sentenza del 12/06/2020 n. 11327 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Studi di settore - Presunzioni.

Massima:

I parametri o studi di settore, previsti dall'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995 n. 549, rappresentando la risultante dell'estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti, rivelano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio, dell'accertamento analitico induttivo ai sensi dell'art. 39 del DPR 600/1973. In sostanza, l'onere della prova è ripartito tra le parti, nel senso che all'ente impositore spetta la dimostrazione dell'applicabilità dello standard contemplato dallo studio di settore prescelto per il caso concreto, mentre al contribuente farà carico la prova della sussistenza di condizioni che giustifichino l'esclusione dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli standard o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce. Nella specie, la società ricorrente aveva allegato la documentazione per dimostrare le circostanze del proprio settore in crisi per cui legittimamente il rapporto tra il margine lordo effettvo e il costo del venduto si attestava su valori distanti rispetto a quelli emergenti dall'applicazione dello studio di settore.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate notificò alla P. s.r.l. - società che svolge l'attività di produzione e commercializzazione di prodotti chimici (in particolare, per l'incollaggio di tessuti) - un avviso di accertamento con il quale accertava maggiori IRES, IRAP e IVA, oltre a interessi e sanzioni, per il periodo d'imposta 2004, sulla base dell'applicazione degli studi di settore di cui all'art. 62-bis del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 2003, n. 427.

2. Avverso tale avviso, la P. s.r.l. propose ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Varese, che lo rigettò.

3. Avverso tale pronuncia, la stessa P. s.r.l. propose appello alla Commissione tributaria regionale della Lombardia (hinc anche «CTR»), che lo rigettò con questa motivazione: «[n]ella sentenza impugnata viene correttamente evidenziato che l'avviso di accertamento in questione ha fatto seguito ad un confronto tra i redditi dichiarati e le risultanze degli Studi di Settore, il tutto poi confrontato con la documentazione ed altri elementi portati dalla società contribuente, con conseguente emissione di un avviso di accertamento adeguatamente motivato. Per quanto riguarda il fatto eccepito che la società ricorrente utilizza per la propria attività una molteplicità di prodotti chimici, è stato sottolineato dai primi giudici che l'Uffico ne ha tenuto conto applicando i relativi diversi parametri. Di qui la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato e la conseguente infondatezza dell'appello».

4. Avverso tale sentenza della CTR depositata in segreteria il 16 aprile 2012 e non notificata ricorre per cassazione la P. s.r.I., che affida il proprio ricorso, notificato il 7/15 novembre 2012, a sei motivi.

5. L'Agenzia delle entrate si è costituita al solo fine dell'eventuale partecipazione alla discussione orale, ai sensi dell'art. 370, primo comma, secondo periodo, cod. proc. civ.

6. Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 13 gennaio 2020, nella quale il Procuratore generale ha concluso come indicato in epigrafe.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., «[o]messa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (in verità circa tutti i fatti controversi e decisivi per il giudizio)», per avere la CTR «sostanzialmente taciuto» riguardo ai plurimi «elementi, [...] documenti e [...] argomenti» da essa addotti a giustificazione dello scostamento dei dati dichiarati rispetto a quelli risultanti dall'applicazione dello studio di settore, così «sottraendosi al dovere di indicare gli elementi da cui ha[...] tratto il proprio convincimento e precludendo il controllo della correttezza del [suo] percorso argomentativo».

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia «[v]iolazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 cpc (richiamato dall'art. 1 comma 2 D.Lgs. 546/1992) in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3 c.p.c. e conseguente nullità della sentenza e del procedimento di appello in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c. », per avere la CTR omesso di pronunciare su tutti i motivi del ricorso in appello.

3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia «[v]iolazione e/o falsa applicazione degli artt. 23, 53 e 111 della Costituzione in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3 c.p.c. e conseguente nullità della sentenza e del procedimento di appello in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c. », in quanto «[a]bbiamo visto che l'avviso di accertamento scaturisce unicamente da una elaborazione virtuale (studio di settore) di per sé e già di per sé inattendibile: in base a questo giocattolo pseudo-statistico-matematico l'Ufficio passa con disinvoltura da una precedente pretesa di maggiori ricavi per circa 222 mila euro (!) ad una successiva di appena 42 mila... Nessuna istruttoria, nessun accesso, nessuna ispezione, nessun indizio, nessun elemento contabile o

extracontabile, il nulla assoluto ... il deserto istruttorio e sullo sfondo lui, il protagonista indiscusso della vicenda.., il fantasma di GERICO e un atto impositivo immotivato ed autoreferenziale ... che pare proclamare GERICO ERGO SUM. La violazione dei precetti costituzionali richiamati è palese. Lo avevamo già scritto (ignorati dalla CTR) in appello» (segue la trascrizione di tale scritto).

4. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, dell'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, dell'art. 42, secondo e terzo comma, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 56, quinto comma, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, «in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3 c.p.c. e conseguente nullità della sentenza e del procedimento di appello in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c. », in quanto «[I]'avviso di accertamento, nella misura in cui richiama unicamente lo studio di settore e non replica affatto ad alcune delle puntuali e documentate difese del contribuente in fase di contraddittorio era (è) radicalmente nullo per violazione di tutte le norme citate nel motivo di ricorso (e che sanciscono l'obbligo di motivazione a pena di nullità).

Abbiamo visto che la censura fu avanzata dalla società sia in primo che in secondo grado, ma fu sostanzialmente ignorata sia dalla CTP che dalla CTR. L'operato dell'Ufficio (e dei Giudici di merito nella misura in cui hanno ignorato la doglianza del contribuente) è in aperto contrasto con l'obbligo di motivazione degli atti sancito dalle norme citate.

Richiamiamo sul punto quanto già esposto nei motivi 1 e 2 di questo ricorso, dove abbiamo elencato il silenzio tombale di entrambe le sentenze su tutte le difese della società, e richiamiamo in particolare quanto già espresso nei ricorsi della società in primo grado e in appello con riferimento alla specifica doglianza di mancanza di motivazione dell'atto impositivo, che si regge solo ed unicamente sulla labiale adduzione di un dato numerico assolutamente arbitrario, indimostrato e inconferente, ricavato non si capisce bene da quali oscure alchimie da un non meglio identificato studio di settore che a sua volta genera maggiori ricavi presunti che vanno disinvoltamente da 222 mila a 42 mila euro senza un brandello di spiegazione ed anzi in aperto (omertoso) dispregio di tutte le argomentazioni in contrario addotte dalla società resistente. Il che non assolve certo all'obbligo di motivazione dell'atto impositivo»; nel quale «l'ente accertatore non solo dovrà valutare le argomentazioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio ma deve anche motivare in merito alle ragioni che hanno portato lo stesso a disattenderle».

5. Con il quinto motivo, la ricorrente denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ., dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.p.r. n. 600 del 1973, degli artt. 54 e 55 del d.p.r. n. 633 del 1972 e dell'art. 62-sexies, comma 3, del d.l. n. 331 del 1993, «in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3 c.p.c. e conseguente nullità della sentenza e del procedimento di appello in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c. », in quanto «nel caso specifico [...] a fronte dell'unico labile flebile e inconsistente elemento pseudo indiziario costituito da uno studio di settore assolutamente inattendibile (che vola da 222 mila euro a 42 mila euro di pretesi ricavi [...]), v'è da chiedersi su chi incomba l'onere della prova ex art. 2697 c.c.: altro è infatti il caso in cui l'Ufficio vada a motivare in qualche modo la sua pretesa impositiva, così spostando sul contribuente la necessità di dimostrare se possibile il contrario; altro è il caso in cui l'Ufficio, omettendo qualsiasi

attività istruttoria, qualsiasi accertamento, qualsiasi indagine (come impongono le norme citate), si presenti alla porta del contribuente e si limiti a... dare i numeri: 222 mila, anzi no: 42 mila... In un simile contesto riteniamo che l'onere della prova resti tutto e integralmente a carico dell'Ufficio. E in un simile contesto suona solo offensiva l'ultima frase della sentenza di primo grado: Inoltre la società ricorrente non ha fornito alcuna valida prova a sostegno delle proprie argomentazioni.

E ancora più offensivo e deprimente il totale silenzio sul punto della sentenza della CTR. Riteniamo infatti non fosse affatto il contribuente a dover "dimostrare" alcunché [...] ma solo ed esclusivamente l'Ufficio a dover dare ai numeri che proponeva (estraendoli dal magico cilindro di Gerico) una parvenza di credibilità. Altrimenti addio onere della prova, addio diritto di difesa, addio Stato di diritto». 6. Con il sesto motivo, la ricorrente denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 cod. civ., dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.p.r. n. 600 del 1973, degli artt. 54 e 55 del d.p.r. n. 633 del 1972 e dell'art. 62-sexies, comma 3, del d.l. n. 331 del 1993, «in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3 c.p.c. e conseguente nullità della sentenza e del procedimento di appello in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c. », in quanto «[l]e presunzioni gravi precise e concordanti cui fanno riferimento le norme citate ci sono, sono state acquisite agli atti, posseggono tutti i caratteri di gravità, precisione, concordanza: ma esse sono state addotte solo ed unicamente dalla società contribuente, sono vere e proprie prove, inconfutabili, documentali, peraltro rimaste prive di specifica contestazione, quindi anche pacifiche: e militano tutte in senso diametralmente opposto a quello ritenuto dalle sentenze di merito: tutte le prove addotte dalla società dimostrano che lo studio di settore (unico indizio addotto dall'Ufficio e privo di qualsiasi requisito di gravità, precisione e concordanza) è assolutamente inapplicabile al caso di specie, che presenta una congerie di peculatità (tutte peraltro ben evidenziate dalle stesse Circolari Ministeriali) che annichiliscono la valenza indiziaria dello studio di settore».

7. Il primo motivo è fondato.

Questa Corte ha più volte ribadito il principio che «[i] parametri o studi di settore previsti dall'art. 3, commi da 181 a 187, legge 28 dicembre 1995, n. 549, rappresentando la risultante dell'estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti e dalle relative dichiarazioni, rivelano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analiticoinduttivo, ex art. 39, primo comma, lett. d, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, che deve essere necessariamente svolto in contraddittorio con il contribuente, sul quale, nella fase amministrativa e, soprattutto, in quella contenziosa, incombe l'onere di allegare e provare, senza limitazioni di mezzi e di contenuto, la sussistenza di circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento, sì da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato, mentre all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello "standard" prescelto al caso concreto oggetto di accertamento» (Cass., 20/02/2015, n. 3415, 13/07/2016, n. 14288, massime ufficiali, rispettivamente, Rv. 634928-01 e Rv. 640541-01).

Da tale principio, si deduce quindi che l'onere della prova è ripartito tra le parti nel senso che «all'ente impositore spetterà la dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto al caso

concreto oggetto dell'accertamento, mentre al contribuente farà carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli standard o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce» (Cass., 18/09/2019, n. 23252).

Ne consegue ulteriormente che, qualora il contribuente, nella fase contenziosa, contesti l'applicazione dei parametri allegando la sussistenza di concrete circostanze giustificative dello scostamento dei ricavi dichiarati da quelli risultanti dall'applicazione dello studio di settore, tali circostanze devono essere oggetto di valutazione critica da parte del giudice, che di essa deve dare adeguatamente conto nella motivazione della sentenza.

Nella specie, la ricorrente - che non ha trascurato di riportare il contenuto del ricorso in appello, nel quale aveva avanzato le proprie contestazioni - aveva in particolare allegato le circostanze che: la propria attività era rivolta a un settore in crisi qual era quello tessile e la lavorazione dei propri prodotti, che consisteva nel solo «mescolamento e confezionamento», era appaltata a un'unica società esterna; tali prodotti, forniti alle tessiture, concorrevano alla prima e «più povera» fase di lavorazione dei tessuti greggi; da un'analisi a campione, era emerso che il rapporto tra margine lordo effettivo e costo del venduto si attestava su valori distanti da quelli che emergevano dall'applicazione dello studio di settore, e il 40,51 per cento del fatturato era concentrato su cinque soli clienti; gli importi connessi a spese per i compensi corrisposti ai soci amministratori generavano effetti "distorsivi" sulla stima dei ricavi operata dal software GE.RI.CO .

A fronte di tali allegate circostanze e, comunque, del complesso delle contestazioni avanzate dalla contribuente a sostegno dell'irrilevanza o dell'erroneità, nella fattispecie, degli esiti del calcolo effettuato con il software GE.RI.00., la motivazione della sentenza della CTR si articola in due soli, scarni, capoversi.

Il primo riguarda la motivazione dell'avviso di accertamento impugnato.

Il secondo - che è dunque l'unico riferibile a una valutazione delle circostanze allegate dalla contribuente al fine di giustificare lo scostamento dei dati dichiarati rispetto a quelli risultanti dall'applicazione dello studio di settore - si limita ad affermare che, «[p]er quanto riguarda il fatto eccepito che la società ricorrente utilizza per la propria attività una molteplicità di prodotti chimici, è stato sottolineato dai primi giudici che l'Uffico ne ha tenuto conto applicando i relativi diversi parametri».

Con tale affermazione, tuttavia, la CTR, in primo luogo, si limita a indicare quanto «sottolineato dai primi giudici», senza neppure farlo chiaramente proprio e, comunque, senza verificare, a fronte del «fatto eccepito» dalla contribuente, la fondatezza di quanto asserito dagli stessi giudici al riguardo.

In secondo luogo - e soprattutto - risulta evidente che il citato passaggio motivazionale e, quindi, la sentenza impugnata, considera solo una delle plurime circostanze "giustificative" addotte dalla contribuente, trascurando completamente tutte le altre.

8. Il ricorso deve quindi essere accolto in relazione al suo primo motivo, con assorbimento degli altri. La sentenza impugnata deve essere cassata e la causa deve essere rinviata alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, affinché provveda a un nuovo esame della controversia, valutando criticamente e adeguatamente le circostanze "giustificative" addotte dalla contribuente, nonché alla liquidazione delle spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 13/1/2020.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza