Sentenza del 23/06/2020 n. 12304 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza del 12.5.2011 la Commissione tributaria regionale della Puglia ha respinto l'appello avverso la sentenza n. 23/09/2010 della Commissione tributaria provinciale di Bari in accoglimento del ricorso, proposto dalla (---) S.r.L., avverso avviso di accertamento IVA IRAP IRES 2004 con attribuzione alla societa' di maggiori ricavi in applicazione dello studio di settore.

In particolare, la CTR ha ritenuto infondato l'appello dell'Ufficio avendo gli studi di settore valore di presunzioni semplici, non legali, che non erano state supportate, nel caso di specie, da altri elementi con riferimento alla specifica attivita' ed alla situazione concreta dell'impresa accertata, considerata anche la "notoria crisi del settore del commercio di abbigliamento al dettaglio" e la mancata rilevanza dell'accertato scostamento tra ricavi dichiarati e risultanti dagli studi di settore.

Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

La societa' contribuente e' rimasta intimata.

Con ordinanza emessa in data 12.12.2018 il Collegio ha disposto il rinnovo della notifica nei confronti della societa', stante il mancato perfezionamento della notifica nei confronti della stessa.

Eseguito il rinnovo della notifica nei confronti dell'unico socio della (---) S.r.L. (nelle more cancellata dal Registro delle Imprese), (---), quest'ultimo e' rimasto intimato.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1. Con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "violazione della presunzione semplice fondata sugli studi di settore e violazione dell'articolo 2697 c.c." non avendo la CTR rilevato il mancato adempimento dell'onere probatorio a carico della.

1.2. Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, "omessa e/o insufficiente motivazione su fatto controverso e decisivo" avendo la CTR omesso di valutare gli elementi fattuali dedotti dall'Ufficio al fine di avvalorare le risultanze degli studi di settore.

1.3. I motivi di ricorso, da esaminare congiuntamente, sono fondati.

1.4. Come gia' affermato da questa Corte (cfr. Cass. nn. 24330/2019, 23252/2019), in tema di reddito d'impresa, qualora il contribuente, regolarmente invitato, non si avvalga della facolta' di prendere parte al contraddittorio precontenzioso, l'Amministrazione finanziaria puo' fondare il proprio accertamento anche esclusivamente sulle risultanze del confronto tra il reddito dichiarato e quello calcolato facendo applicazione degli studi di settore, salvo il diritto del contribuente di allegare e provare in sede contenziosa, anche per la prima volta, elementi idonei a vincere le presunzioni su cui l'accertamento tributario si' fonda.

1.5. Emerge dalla sentenza impugnata che l'Ufficio non aveva potuto instaurare il contraddittorio preventivo con la contribuente per inerzia di quest'ultima, non essendosi presentata all'invito che le era stato rivolto.

1.6. La CTR, tuttavia, pur dando atto della mancata collaborazione della contribuente, ha respinto l'appello erariale sostenendo che gli studi di settore non integravano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento in quanto presunzioni semplici non supportate, da parte dell'Ufficio, da altri elementi di prova, ritenendo altresi' che la contribuente avesse comunque offerto idonea controprova, relativamente alla " notoria crisi del settore del commercio di abbigliamento al dettaglio per effetto dell'affermarsi sempre piu' esteso del fenomeno della grande distribuzione" e la mancata rilevanza dell'accertato scostamento del 15% tra ricavi dichiarati e risultanti dagli studi di settore, che non poteva ritenersi "grave" sulla base di quanto dianzi rappresentato.

1.7. Come dianzi illustrato, il contribuente, laddove non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio puo' motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli standards, dando conto dell'impossibilita' di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito.

1.8. Le giustificazioni addotte dalla contribuente (generica e non comprovata allegazione di una crisi economica del settore del commercio di abbigliamento al dettaglio) non costituiscono inoltre elementi idonei a destituire di valenza i dati emergenti dalle risultanze degli studi di settore, anche a fronte delle specifiche contestazioni dell'Ufficio, contenute nell'avviso di accertamento, ritualmente trascritto in parte qua nel ricorso) circa l'incongruenza tra il costo del venduto e l'ammontare dei ricavi (ad esso superiore) e la perdita di esercizio dichiarata per quell'anno di imposta.

1.9. Sono quindi fondate le censure dell'Ufficio intese a far valere un errore di diritto ed un difetto di motivazione della sentenza impugnata, in cui si e' omesso di valutare il fatto della mancata prova, da parte del contribuente, in sede di contraddittorio, circa la sussistenza di circostanze idonee in astratto a contrastare la presunzione di maggior reddito, trascurando che ove, come nella specie, il contraddittorio sia stato attivato e il contribuente si sia limitato a mera attivita' assertiva senza addurre elementi concreti in grado di supportarla, a fondare l'accertamento ben puo' bastare, di per se', l'applicazione dello studio di settore.

2.1. Avendo inoltre l'accertamento ad oggetto, oltre alle imposte dirette, anche l'Iva, e' opportuno esaminare la questione circa l'applicabilita' al processo in esame della L. 27 dicembre

2006, n. 296, articolo 1 comma 23, che ha modificato la L. 8 maggio 1998, n. 146, articolo 10, a decorrere dall'1.1.2007.

2.2. Come recentemente affermato da questa Corte (cfr. Cass. n. 8854/2019), sulla base di principi di diritto che il Collegio ritiene pienamente condivisibili, la L. n. 146 del 1998, articolo 10 comma 1, come modificato dalla L. n. 296 del 2006, articolo 1, comma 23, lettera b, con cui e' stato soppresso ai fini dell'accertamento basato sugli studi di settore l'originario riferimento alle "gravi incongruenze" di cui al testo originale del Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 62-sexies, comma 3, si applica solo agli avvisi di accertamento emessi in data successiva all'entrata in vigore della L. n. 296 del 2006, quindi dall'1.1.2007 (Cass., 26481/2014, cit; Cass., 30760/2017; Cass., 24621/2017) ed ai fini della applicabilita' della novella del 2006 (L. n. 296 del 2006 in vigore dall' 1-1-2007), deve tenersi conto della data di notifica dell'avviso di accertamento e non dell'anno di imposta, eventualmente anteriore all'1.1.2007, in virtu' della generale regola tempus regit actum, in assenza di una specifica norma transitoria di contenuto diverso (Cass., 17807/20179).

2.3. Poiche', nella specie, l'avviso e' stato notificato il 5.11.2008, anche se riferito all'anno 2004, deve applicarsi la L. n. 146 del 1998, articolo 10, come modificato dalla L. n. 296 del 2006, articolo 1, comma 23; tuttavia, l'orientamento per cui il presupposto delle "gravi incongruenze" non sarebbe piu' necessario per gli avvisi di accertamento notificati dopo l'1.1.2007, anche se relativi ad anni di imposta anteriori a tale data, deve essere opportunamente riconsiderato alla stregua della recente pronuncia della Corte di giustizia (Corte giustizia UE, 21 novembre 2018, n. 648).

2.4. Infatti, in base alla giurisprudenza Eurounitaria (Corte Giustizia UE, 648/2018, cit.) la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonche' i principi di neutralita' fiscale e di proporzionalita' devono essere interpretati nel senso che non ostano ad una normativa nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, che consenta all'Amministrazione finanziaria, a fronte di "gravi divergenze" tra i redditi dichiarati ed i redditi stimati sulla base di studi di settore, di ricorrere ad un metodo induttivo, basato sugli studi di settore stessi, al fine di accertare il volume d'affari realizzato dal contribuente e procedere, di conseguenza, a rettifica fiscale con imposizione di una maggiorazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), a condizione che tale normativa e la sua applicazione permettano al contribuente stesso, nel rispetto dei principi di neutralita' fiscale, di proporzionalita' nonche' del diritto di difesa, di contestare, sulla base di tutte le prove contrarie di cui disponga, le risultanze derivanti da tale metodo e di esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi delle disposizioni contenute nel titolo X della direttiva 2006/112, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare (la Corte si e' cosi' pronunciata nell'ambito di una controversia insorta tra una contribuente italiana e l'Agenzia delle Entrate in merito ad un avviso d'accertamento Iva).

2.5. Va evidenziato che tale pronuncia, seppure riferita espressamente all'Iva, detta un principio di diritto applicabile anche alle imposte dirette, atteso che, in motivazione la Corte di giustizia, dopo aver fatto riferimento al principio di "neutralita' fiscale", proprio di tale specifica disciplina, si sofferma su quello di proporzionalita', sottolineando che "tale principio non osta a che una normativa nazionale prevede che solamente a fronte di rilevanti divergenze tra l'importo del

volume di affari dichiarato dal contribuente e quello determinato in base al metodo induttivo, sulla scorta del volume di affari realizzato da soggetti esercenti la stessa attivita' del contribuente, possa avviarsi il procedimento di verifica fiscale".

2.6. Il principio di "proporzionalita'", pero', non e' limitato all'IVA, ma riguarda anche le imposte dirette, dovendosi considerare la prioritaria tutela del principio di capacita' contributiva di cui all'articolo 53 Cost. (cfr. Cass. n. 5327/2019, proprio in tema di studi di settore, con uno scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli risultanti dagli studi di settore dell'8%, con il rigetto del ricorso per cassazione proposto dalla Agenzia delle entrate).

2.7. Peraltro, anche nella normativa nazionale sugli studi di settore il requisito delle "gravi incongruenze" e' richiesto espressamente, atteso che il Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 62, comma 3-sexies, tuttora vigente, contiene ancora il riferimento alle "gravi incongruenze", menzionando espressamente, tra l'altro, non solo la disciplina sull'accertamento delle imposte dirette di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, ma anche quella relativa all'Iva, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54.

2.8. Infatti, si prevede in tale disposizione ("attivita' di accertamento nei riguardi dei contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili") che "gli accertamenti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, e successive modificazioni, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attivita' svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi del presente decreto, articolo 62-bis".

2.9. La L. 8 maggio 1998, n. 146, articolo 10, comma 1 ("modalita' di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento"), dopo le modifiche di cui alla L. n. 296 del 2006, articolo 1, comma 23, in vigore dall'1.1.2007, ai sensi della stessa legge, articolo 1, comma 24, continua a fare riferimento al Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 62-sexies, e quindi anche alle "gravi incongruenze" ("Gli accertamenti basati sugli studi di settore, di cui al Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 62-sexies ..., sono effettuati nei confronti dei contribuenti con le modalita' di cui al presente articolo, qualora l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi").

2.10. Inoltre, la L. n. 146 del 1998, articolo 10, comma 4-bis, ribadisce l'applicabilita' della disciplina di accertamento sia alle imposte dirette che all'iva, mediante il richiamo sia al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), sia al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54 ("Le rettifiche sulla base di presunzioni semplici di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), secondo periodo, e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 2, ultimo periodo, non possono essere effettuate nei confronti dei contribuenti che dichiarino, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori al livello della congruita', ai fini dell'applicazione degli studi di settore di cui al Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 62-bis... tenuto altresi' conto dei valori di coerenza risultanti dagli

specifici indicatori, di cui alla presente legge, articolo 10-bis, comma 2, legge, qualora l'ammontare delle attivita' non dichiarate, con un massimo di 50.000 Euro, sia pari o inferiore al 40 per cento dei ricavi o compensi dichiarati").

2.11. Non v'e' stata, dunque, una abrogazione implicita del Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 62-sexies, da parte della L. n. 296 del 2006 (articolo 23, comma 23), che ha modificato la L. 8 maggio 1998, n. 146, articolo 10, comma 1.

2.12. In precedenza questa Corte ha ritenuto come scostamenti solo lievi, e quindi inidonei alla rettifica dei redditi quelli del 4,23 % (Cass., 14 luglio 2017, n. 17486), del 7 % (Cass., 26 settembre 2014, n. 20414), del 10 (Cass., 2637/2019), del 21 % (Cass., 10 novembre 2015, n. 22946), con la precisazione che la nozione di "grave incongruenza" non puo' essere ricavata avendo riguardo in via assoluta a precise soglie quantitative fisse di scostamento, essendo, invece, la nozione di indici di natura relativa da adattare a plurimi fattori propri della singola situazione economica, del periodo di riferimento ed in generale della stessa storia commerciale del contribuente destinatario dell'accertamento, oltre che del mercato e del settore di operativita'.

2.13. Pertanto, al fine di individuare divergenze significative tra i ricavi dichiarati e quelli risultanti dagli studi di settore, si puo' anche fare riferimento al Decreto del Presidente della Repubblica 16 settembre 1996, n. 570, articolo 2 comma 1, lettera a, ("regolamento per la determinazione dei criteri in base ai quali la contabilita' ordinaria e' considerata inattendibile, relativamente agli esercenti attivita' di impresa, arti e professioni"), il quale dispone che "ai medesimi fini indicati nel comma 1, le contraddizioni tra le scritture obbligatorie e i dati e gli elementi direttamente rilevati si considerano gravi e rendono altresi' inattendibile la contabilita' ordinaria degli esercenti attivita' di impresa, quando: a)i valori rilevati a seguito di ispezioni o verifiche, anche parziali...abbiano uno scostamento, rispetto a quelli indicati in contabilita', superiore al 10 per cento del valore complessivo delle voci interessate, a condizione che tale scostamento non sia riconducibile a errata applicazione dei criteri di valutazione ovvero di imputazione temporale", ed analogamente al Decreto del Presidente della Repubblica n. 570 del 1996, articolo 1, comma 2, lettera b), si prevede che "tali contraddizioni" si considerano "gravi" quando "non risultano indicati in alcuna delle scritture contabili o, in mancanza dell'obbligo di indicazione nelle stesse, in altra documentazione attendibile, uno o piu' beni strumentali...il cui valore complessivo sia superiore al 10 per cento di quello di tutti i beni strumentali utilizzati...".

2.14. Nella specie, lo scostamento tra l'importo dei ricavi dichiarati dalla societa' e quelli calcolati in base agli studi di settore e' superiore al 13 % tenendo conto del ricavo "puntuale" e tale scostamento risulta rilevante, soprattutto in relazione all'ammontare dei ricavi dichiarati pari ad Euro 677.465,00 a fronte della somma di Euro 782.132,00 accertati in base agli studi di settore, sicche' si e' verificata una divergenza significativa tale da giustificare l'emissione dell'avviso di accertamento.

3. Quanto sin qui illustrato comporta l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza impugnata.

4. Inoltre, non richiedendosi, per la risoluzione della controversia, alcun altro accertamento di fatto, la causa puo' essere decisa nel merito, ex articolo 384 c.p.c., comma 1, con il rigetto del

ricorso introduttivo della contribuente.

5. Poiche' l'orientamento giurisprudenziale di questa Corte, in base al quale si e' decisa la causa, s'e' consolidato dopo la proposizione del ricorso introduttivo, si ritiene opportuno compensare tra le parti le spese processuali delle fasi di merito, con condanna della controricorrente al pagamento delle spese del presente grado, con liquidazione come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della contribuente, compensando tra le parti le spese processuali dei gradi di merito; condanna la parte intimata al pagamento delle spese di questo giudizio che liquida in Euro 7.300,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza