Sentenza del 06/07/2020 n. 13821 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La s.r.l. (XXXXX) ricorre con cinque motivi contro l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n. 134/45/12 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (di seguito C.T.R.), depositata in data 5 dicembre 2012 e non notificata, che ha rigettato l'appello della contribuente, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento di maggiori imposte Ires, Irap ed Iva per l'anno di imposta 2004 sulla base degli studi di settore.

2. Con la sentenza impugnata, la C.T.R. ha ritenuto che la ricorrente non avesse fornito la prova delle giustificazioni addotte in relazione alle incongruenze rilevate dall'Ufficio.

3. A seguito del ricorso, l'Agenzia delle Entrate si e' costituita al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza.

4. Il ricorso e' stato fissato alla pubblica udienza del 12 febbraio 2020.

5. La ricorrente ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli articoli 2769 e 2729 c.c., degli articoli 112 e 115 c.p.c. del Decreto Legge 30 agosto 1993, n. 331, articoli 62 bis e 62 sexies, della L. 8 maggio 1998, n. 146, articolo 10, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 Violazione dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5.

Secondo la ricorrente (lettera a del primo motivo), la C.T.R. avrebbe male interpretato le suddette norme, finendo per invertire l'onere della prova a carico dell'Agenzia delle Entrate e ritenendo legittimo l'accertamento sugli studi di settore, senza ulteriori elementi ed indizi e senza che l'Amministrazione argomentasse in ordine alle giustificazioni fornite dal contribuente.

La ricorrente deduce, inoltre (lettera b del primo motivo), che la C.T.R. avrebbe omesso di considerare le prove addotte dalla contribuente ed ha ritenuto fondata la pretesa dell'amministrazione finanziaria per lo scostamento dagli studi di settore e l'antieconomicita' dell'attivita' d'impresa per soli due anni, senza prendere in alcuna considerazione le giustificazioni e le prove addotte dalla contribuente.

La C.t.r. si sarebbe limitata ad affermare che l'Ufficio aveva replicato compiutamente alle obiezioni della contribuente, senza alcuna motivazione in merito.

1.2. Il motivo e' infondato.

1.3. Secondo un principio consolidato nella 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 gravita', precisione e concordanza non è ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in se' considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullita' dell'accertamento, con il contribuente; in tale sede, quest'ultimo 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 o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non puo' esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilita' dello standard prescelto e delle ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente.

L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilita' dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilita' degli standards al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non e' vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della piu' ampia facolta', incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte (cfr. Cass., Sez. U, n. 26635/2009).

Nel caso in esame, e' circostanza pacifica tra le parti che l'amministrazione abbia applicato lo studio di settore dichiarato dalla stessa societa' contribuente per gli anni oggetto di contestazione.

Il giudice di appello ha ritenuto, quindi, che vi fosse la prova della adeguatezza dello studio di settore applicato, relativo alla "fabbricazione di parti intercambiabili", considerando che la societa' per nove anni continuativi aveva indicato tale parametro, corrispondente, per sua stessa ammissione, al tipo di attivita' svolta in maniera prevalente.

Secondo la C.T.R., a fronte di tale quadro indiziario, la contribuente aveva l'onere probatorio di dimostrare che i parametri utilizzati erano in se' erronei, perche' basati su elementi fattuali non corrispondenti alla realtà, ovvero che l'Agenzia è incorsa in un errore operativo nell'applicare i parametri alla sua realtà, o ancora l'estraneità della propria attività rispetto alla tipologia alla quale quei parametri intendono riferirsi e la sussistenza, nella propria attività, di caratteri anomali, cioè di elementi che la diversificano rispetto a quelle in riferimento alle quali e' stata individuata la normalità reddituale.

Nel merito, il giudice di appello ha ritenuto che non sussistessero elementi indiziari da cui trarre con univocita' il dedotto errore nell'indicazione dei parametri.

La C.T.R., infatti, ha rilevato che la societa' ricorrente aveva chiesto la modifica del parametro, originariamente indicato nell'anno 2000 per l'attivita' di produzione di parti intercambiabili di macchine utensili, solo dopo avere avuto rituale contezza dell'avvio di un'attivita' di verifica con l'invito al contraddittorio e, peraltro, a distanza di nove anni dalla costituzione della societa'.

Inoltre, secondo il giudice di appello, non era "oggetto di contestazione il fatto che la societa' operasse tanto nel settore della produzione quanto in quello della commercializzazione di prodotti di altrui fabbricazione, si che avrebbe dovuto la stessa dimostrare quantomeno la prevalenza di quest'ultima, nel tempo sempre maggiormente realizzatasi", conclusione che, secondo la C.T.R., risulterebbe contraddetta, sia dalle affermazioni contenute nel ricorso, sia dalla riferita acquisizione nel 2003 di quote di ulteriori aziende produttive.

Rileva, infatti il giudice di appello che la stessa ricorrente, nell'originario ricorso introduttivo, avrebbe precisato di non aver mutato il proprio codice perche', nonostante l'acquisizione di un ramo di azienda rivolto alla commercializzazione di componenti industriali dopo soli due mesi dalla propria costituzione, l'attivita' di produzione risultava essere ancora la sua principale.

Pertanto non si ravvisa un'inversione dell'onere probatorio, ne' la violazione delle norme sull'accertamento presuntivo, denunziate con il primo motivo di ricorso, in quanto la C.T.R. ha ritenuto che vi fosse la prova dell'applicabilita' dello studio di settore, relativo all'attivita' effettivamente esercitata, e che la contribuente non avesse provato, ne' di aver commesso un errore nell'indicazione del parametro, ne' che vi fosse una giustificazione allo scostamento riscontrato.

2.1. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, articolo 2, con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente, la C.T.R. non ha ritenuto ammissibile la rettifica del codice di attivita' della societa', ritenendola tardiva, pur essendo intervenuta prima dell'avviso di accertamento.

Cio' in violazione dell'articolo citato e del principio di emendabilita' della dichiarazione, enunciato dalla Corte di Cassazione, secondo cui "la dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore sia esso di fatto che di diritto commesso dal dichiarante nella sua redazione, e' emendabile e ritrattabile anche in sede contenziosa, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e piu' gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico" (vedi Cass. n. 5399/2012).

2.2. Il motivo e' infondato.

2.3. Per quanto riguarda l'errore sull'indicazione del parametro, il giudice di appello ha ritenuto che non si potesse evincere dagli elementi acquisiti.

In particolare, la C.T.R., pur affermando la tardivita' della dichiarazione di emenda dell'errore sull'indicazione del parametro, avvenuta in corso di verifica dopo l'invito al contraddittorio, ha comunque esaminato l'eccezione relativa all'inadeguatezza del parametro applicato, evidentemente riconoscendo alla contribuente la possibilita' di provare in giudizio la sussistenza

di tale errore, per opporsi alla pretesa dell'amministrazione, che si asserisce fondata sulla indicazione erronea.

Cio', sostanzialmente, in conformita' con l'orientamento espresso di recente dalle Sezioni Unite di questa Corte in tema di correzione della dichiarazione, secondo cui "la possibilita' di emendare la dichiarazione dei redditi, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8 bis, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa ai periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante. La possibilita' di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione, e' esercitabile non oltre i termini stabiliti dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43. Il rimborso dei versamenti diretti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 38, è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalita' della dichiarazione integrativa di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, articolo 2, comma 8 bis. Il contribuente, indipendentemente dalle modalita' e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, articolo 2 e dall'istanza di rimborso di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 38, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria" (Cass. S.U. sent. n. 13378/2016).

Quindi, il secondo motivo di ricorso non è fondato, poichè non vi è stata violazione del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, articolo 2, avendo il giudice di appello riconosciuto alla contribuente la possibilita' di provare in sede giudiziale l'eventuale errore nell'indicazione del parametro applicabile all'attivita' effettivamente svolta, ma avendo escluso nel merito l'avvenuta dimostrazione.

3.1. Con il terzo motivo, la ricorrente denunzia la violazione dell'articolo 115 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, con riferimento a fatti ritenuti erroneamente pacifici.

Secondo la ricorrente, il giudice di appello avrebbe considerato che "non era oggetto di contestazione il fatto che la societa' operasse tanto nel settore della produzione quanto in quello della commercializzazione di prodotti di altrui fabbricazione, si' che avrebbe dovuto la stessa dimostrare quantomeno la prevalenza di quest'ultima, nel tempo sempre maggiormente realizzatasi, il che risulta peraltro contraddetto sia dalle già dianzi riportate affermazioni contenute nel ricorso - relative al fatto che l'attivita' produttiva era quella principale - sia dalla riferita acquisizione nel 2003 di quote di ulteriori aziende produttive (cfr. ricorso di primo grado)".

Tale affermazione, secondo la contribuente, contrasta con il tenore letterale del ricorso di primo grado, in cui la ricorrente afferma solo che "le parti intercambiabili di macchine ed utensili ed operatrici... costituivano l'oggetto principale dell'attivita'", senza alcun riferimento all'attivita' produttiva.

3.2. Il motivo e' inammissibile.

3.3. Le affermazioni del giudice di appello sono contestate dalla ricorrente, la quale deduce di non aver mai ammesso di aver svolto attivita' produttiva.

Il motivo, quindi, mira a porre in discussione l'apprezzamento della sussistenza o della insussistenza della non contestazione compiuta dal giudice di merito; tale apprezzamento esige l'interpretazione della domanda e delle deduzioni delle parti ed è perciò riservato al giudice di merito, essendo sindacabile in cassazione solo per difetto assoluto o apparenza di motivazione o per manifesta illogicità della stessa.

Come è stato detto, "l'accertamento della sussistenza di una contestazione ovvero d'una non contestazione, rientrando nel quadro dell'interpretazione del contenuto e dell'ampiezza dell'atto della parte, e' funzione del giudice di merito, sindacabile in cassazione solo per vizio di motivazione" (Cass. Sez. 2, Ordinanza n. 27490 del 28/10/2019; vedi anche Sez. 6 - 1, Ordinanza n. 3680 del 07/02/2019).

4.1. Con il quarto motivo, la ricorrente denunzia la violazione degli articoli 2082 e 2462 c.c., con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

In particolare, la ricorrente rileva come l'acquisizione nel 2003 di quote di societa' produttive non modifichi la natura commerciale dell'attivita' svolta dalla societa' contribuente.

4.2. Il quarto motivo e' inammissibile, in quanto, pur denunziando la violazione delle norme codicistiche in tema di attivita' d'impresa, in realta' e' volto a censurare la valutazione degli elementi di fatto compiuta dal giudice di appello, con un giudizio di merito che sfugge al sindacato di legittimita'.

5.1. Con il quinto motivo, la ricorrente denunzia l'inesistenza della motivazione su di un punto decisivo della controversia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 e la violazione dell'articolo 112 c.p.c..

Secondo la ricorrente, la C.T.R. avrebbe omesso di motivare in ordine ad una serie di circostanze, quali problematiche del mercato e perdita di competitivita', in relazione alla struttura aziendale, dedotte dalla contribuente a giustificazione dello scostamento dallo studio di settore.

5.2. Anche il quinto motivo risulta inammissibile, in quanto, denunziando l'omesso esame di una serie di argomentazioni ed elementi probatori dedotti dalla ricorrente, sostanzialmente tende ad una rivalutazione del merito della causa, insindacabile in Cassazione.

Pertanto, il ricorso va complessivamente rigettato.

Nulla deve disporsi in ordine alle spese, poiche' l'Agenzia delle Entrate non ha svolto attivita' difensiva.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del cit. articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza