Sentenza del 15/01/2020 n. 550 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 152/11/2012, depositata il 17 dicembre 2012, non notificata, la CTR della Lombardia accolse l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della R. S.r.l. (di seguito, società) avverso la sentenza della CTP di Milano, che aveva invece accolto il ricorso della società avverso l'avviso di accertamento notificatole ai fini IRES, IVA ed IRAP per l'anno 2004 sulla base di scostamento rilevante quanto ai ricavi dichiarati rispetto al dato medio derivante dallo studio di settore ritenuto applicabile, espletato previamente il contraddittorio.

Avverso la sentenza della CTR la contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi, risultando la duplice censura riferita all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, articolata sia con riferimento al testo anteriore alla modifica apportata dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, comma 1, lett. b), convertito con modificazioni, nella L. n. 134 del 2012, sia al testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella sua formulazione attualmente vigente.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Parte ricorrente ha altresì depositato memoria, con la quale ha richiesto comunque l'applicazione del trattamento sanzionatorio più favorevole in forza dello ius superveniens di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 c.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, convertito, con modificazioni, nella L. n. 427 del 1993, come modificato dal D.P.R. n. 23 del 2001, art. 23, e dal L. n. 296 del 2006, art. 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, avendo la pronuncia impugnata confermato la legittimità dell'accertamento basato esclusivamente sul divario tra ricavi dichiarati e quelli risultanti dallo studio di settore, sebbene la società avesse contestato il cluster di riferimento ed indicato le circostanze soggettive che, nella fattispecie concreta, impedivano che i dati statistici tratti dallo studio di settore potessero assurgere al rango di presunzioni dotate dei caratteri della gravità, precisione e concordanza.

2. Con il secondo motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, con riferimento alla statuizione della CTR che ha ritenuto applicabile alla società lo studio di settore cluster n. 4; nella prima parte con riferimento alla "vecchia

formulazione" dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella seconda parte in relazione alla nuova formulazione della citata norma.

3. Con il terzo motivo la ricorrente lamenta ancora l'illegittimità della sentenza impugnata, sempre in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, laddove la pronuncia della CTR, secondo parte ricorrente, non ha tenuto conto delle circostanze eccezionali e/o contingenti addotte dalla contribuente, che avrebbero dovuto giustificare l'esclusione dell'applicazione in via presuntiva dei ricavi deducibili dallo studio di settore rispetto ai quali la società non sarebbe risultata congrua; ciò tanto per insufficienza motivazionale, in relazione alla "vecchia formulazione" dell'art. 360 c.p.c., comma 1, quanto per omesso esame di fatti, anche secondari, oggetto di discussione tra le parti, secondo la nuova formulazione di detta norma.

4. Il primo motivo è infondato.

L'idoneità dell'accertamento basato su studio di settore ad acquisire i caratteri propri della presunzione semplice dotata dei caratteri di cui all'art. 2729 c.c., da ultimo confermata anche dalla giurisprudenza unionale (CGUE 21 novembre 2018, causa C-648/16), purchè sia espletato il previo contraddittorio, come già chiarito dalla giurisprudenza propria delle Sezioni Unite di questa Corte pur richiamata dalla stessa contribuente (Cass. 18 dicembre 2009, n. 26635 ed altre conformi) conduce alla conferma della validità come prova presuntiva, salva la prova contraria, dell'accertamento in oggetto, posto che, nella fattispecie in esame, il previo contraddittorio risulta essere stato regolarmente effettuato, come ne dà conto lo stesso ricorso della società, tanto che, seppure in parte, alcune delle giustificazioni addotte dalla società per giustificare il divario riscontrato sono state anche in parte recepite dall'Amministrazione, come può evincersi dallo stesso atto impositivo riportato in parte in ricorso, ma di cui la ricorrente ha offerto anche allegazione al ricorso medesimo, indicando tempo e luogo della relativa produzione nel giudizio di merito.

Ciò, in presenza di accertamento di fatto compiuto dalla CTR, non censurabile in questa sede per le considerazioni che saranno svolte nei paragrafi seguenti, sia con riferimento alla ritenuta applicabilità del cluster n. 4, sia in relazione alla ritenuta inidoneità degli ulteriori elementi di fatto che avrebbero dovuto contrastare l'accertamento presuntivo, rende la pronuncia impugnata conforme ai principi espressi da questa Corte in tema di riparto dell'onere della prova, secondo cui, espletato il previo contraddittorio "al contribuente incombe l'onere di allegare e provare, senza limitazione di mezzi e di contenuto, la sussistenza di quelle circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal normale modello di riferimento settoriale ritenuto applicabile, sì da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la procedura di accertamento standardizzato, mentre all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto di accertamento (cfr., tra le altre, Cass. sez. 5, ord. 15 gennaio 2019, n. 769; Cass. sez. 5, 13 luglio 2016, n. 14288; Cass. sez. 5, 20 febbraio 2015, n. 3415).

5. Il secondo ed il terzo motivo sono entrambi inammissibili, ciò tanto in riferimento all'articolazione svolta dalla ricorrente con riferimento alla "vecchia formulazione" dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, tanto in relazione a quella attualmente vigente ed applicabile, ratione

temporis, al presente giudizio, essendo stata la sentenza impugnata depositata in data 17 dicembre 2012.

5.1. Orbene ciò comporta, secondo l'insegnamento delle Sezioni Unite di questa Corte (cfr. Cass. 7 aprile 2014, n. 8053) che la censura d'insufficienza motivazionale è ormai inammissibile.

5.2. Lo è peraltro, secondo i principi espressi dalla citata pronuncia, anche con riferimento alla formulazione attuale dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, applicabile anche ai ricorsi per cassazione proposti avverso le sentenze rese dalle Commissioni tributarie, avendo chiarito le Sezioni Unite che non occorre che il giudice debba prendere in esame tutti i fatti, intesi come fatto storici, principali o secondari, che siano stati oggetto di discussione tra le parti e che ai fini della configurabilità del vizio di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, quale riformulato dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 134 del 2012, l'omesso esame debba riferirsi appunto a fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dalla sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti ed abbia carattere decisivo, tale cioè, ove esaminato, da determinare un esito diverso della controversia.

Nella prospettazione della stessa ricorrente, che mira piuttosto ad una surrettizia configurazione del giudizio dinanzi alla Corte come una sorta di terzo grado di merito (cfr. Cass. sez. 6-5, ord. 4 aprile 2017, n. 8758), non è dato in ogni caso evincere che la decisività emerga univocamente dagli ulteriori fatti addotti non espressamente presi in considerazione dalla CTR così da poter esprimere una valutazione che ove esaminati, essi avrebbero con certezza determinato un esito diverso della controversia.

6. Va peraltro accolta l'istanza di cui alla memoria ritualmente depositata dalla contribuente di applicazione, secondo il principio del favor rei, dello ius superveniens di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015, che risulta formulata, anche in conformità dell'orientamento più rigoroso espresso da questa Corte (più di recente, tra le altre, Cass. sez. 5, ord. 30 novembre 2018 n. 31062), con specifiche allegazioni rispetto al caso concreto idonee ad influire sui parametri di commisurazione della sanzione (cfr. peraltro, in senso più elastico, Cass. sez. 6-5, ord. 27 giugno 2017, n. 15978).

Entro tali limiti va dunque disposta la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione, che provvederà alla rideterminazione delle sanzioni, verificando la correttezza del calcolo operato dalla contribuente con la succitata memoria.

P.Q.M.

Pronunciando sul ricorso, cassa la sentenza impugnata limitatamente alla rideterminazione delle sanzioni secondo lo ius superveniens di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015, e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 27 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 15 gennaio 2020

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza