Sentenza del 29/04/2020 n. 8332 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Applicazione parametri - Condizioni.

Massima:

La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione di parametri o degli studi di settore, costituisce un sistema di presunzioni semplici la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standard in sé considerati, ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento stesso. In sede di contraddittorio il contribuente ha l'onere di provare senza limitazione alcuna, sia di mezzi che di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustifichino l'esclusione dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli standard, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento.

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

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate accertava maggior imponibile ai fini delle imposte sui redditi ed Iva, sulla base dei parametri di cui alla L. n. 549 del 1995, nei confronti della società E.M. sas e dei singoli soci per gli anni 1995 e 1996.

La società ed i soci impugnavano gli avvisi e la CTP di Pistoia accoglieva i ricorsi.

Interponeva appello l'ufficio, che veniva respinto dalla CTR, ma questa Corte annullava con rinvio la predetta sentenza, affermando che l'accertamento basato sui parametri costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non deriva dallo scostamento del reddito dichiarato dagli standards, ma va verificata in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente con il contribuente, e quest'ultimo può fornire senza limitazione la prova della sussistenza delle condizioni che giustificano lo scostamento, cosicchè l'accertamento

sulla sola base degli standards è possibile solo ove il contribuente non abbia reagito all'invito dell'ufficio ad instaurare il contraddittorio.

A seguito del rinvio, la CTR accoglieva l'appello dell'ufficio, rideterminando il maggior reddito attribuibile alla società, seppure in misura inferiore rispetto all'avviso di accertamento.

Per la cassazione di tale sentenza ricorrono la società ed i soci sulla base di quattro motivi.

Si costituisce l'ufficio con controricorso e ricorso incidentale, al quale replica la società con controricorso.

Motivi della decisione

Va, preliminarmente, osservato che, come aveva eccepito l'ufficio in controricorso, anche la difesa dei contribuenti Ca.Ar. ed E.M. s.a.s. ha confermato in udienza che questi ultimi hanno definito la loro posizione ai sensi del D.L. n. 98 del 2011, art. 39, comma 12.

Per essi, pertanto, il ricorso deve essere dichiarato inammissibile per sopravvenuta carenza di interesse.

Il giudizio prosegue, invece, per gli altri ricorrenti Ca.Gi., ca.gi. e C.M..

Con il primo motivo i contribuenti deducono nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato ex art. 112 c.p.c. (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4) La CTR non si è pronunciata su motivi dedotti dai contribuenti in merito all'obbligo di motivazione degli avvisi, alla violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, della L. n. 549 del 1995, art. 3, commi 181 e ss., nonchè del principio di ripartizione dell'onere della prova, e sulla illegittimità del D.P.C.M. 29 gennaio 1996, poi modificato dal D.P.C.M. 27 marzo 1997, sulla cui base l'ufficio ha operato le rettifiche oggetto del contendere.

Il motivo è infondato.

Esso è, prima ancora, al limite dell'autosufficienza, atteso che è vero che il ricorrente indica le pagine dove avrebbe dedotto i motivi attinenti al vizio denunciato, ma non riporta gli stralci degli stessi, e non permette, quindi, di valutare in quali termini concreti si sia configurato l'asserito vizio.

Questa Corte (sez. V n. 13625 del 2019) ha, infatti, affermato al riguardo che:

Qualora il ricorrente, in sede di legittimità, denunci l'omessa valutazione di prove documentali, per il principio di autosufficienza ha l'onere non solo di trascrivere il testo integrale, o la parte significativa del documento nel ricorso per cassazione, al fine di consentire il vaglio di decisività, ma anche di specificare gli argomenti, deduzioni o istanze che, in relazione alla pretesa fatta valere, siano state formulate nel giudizio di merito, pena l'irrilevanza giuridica della sola produzione, che non assicura il contraddittorio e non comporta, quindi, per il giudice alcun onere di esame, e ancora meno di considerazione dei documenti stessi ai fini della decisione.

Trasposto il principio al caso concreto, in cui non si discute di prove documentali, ma dei motivi di appello, resta, tuttavia, il fatto che il contenuto di tali motivi non è riprodotto; si afferma solo che erano stati dedotti alcuni motivi e si indicano le pagine, ma in cosa consistessero esattamente i motivi e come erano stati dedotti non emerge.

Questo è rilevante per valutare l'asserita omissione della CTR, perchè, in fondo, si potrebbe anche ritenere che in realtà la CTR a queste doglianze abbia almeno implicitamente risposto. Quando infatti la CTR afferma "la sentenza della Cassazione impone di riconoscere la legittimità della procedura adottata dalla Agenzia, valutando il merito", questo si può interpretare nel senso che per tutto il resto che non attiene al merito (e quindi questioni su interpretazione del D.P.R. n. 600, art. 39, o sulla ripartizione dell'onere prova o sulla legittimità dei d.p.c.m.) le questioni sono in sostanza assorbite dalla decisione della cassazione. Corretta o meno che sia tale affermazione, ai fini di questo motivo essa costituisce implicitamente una risposta, e quindi sotto questo profilo non sussisterebbe neanche la violazione dedotta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4.

Se il contribuente vuole fare valere un vizio della decisione sotto qualche specifico profilo, è suo onere indicarlo specificamente, non riportando genericamente gli argomenti dei motivi dedotti.

Con il secondo motivo deducono violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 e del disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, della L. n. 549 del 1995, art. 3, commi 181 e ss., nonchè del principio di ripartizione dell'onere della prova (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

Gli avvisi accertamento non hanno tenuto conto delle osservazioni formulate dai contribuenti in contraddittorio, per cui la CTR ha errato nel ritenere che nella specie vi fossero presunzioni gravi precise e concordanti.

Il motivo è fondato.

La sentenza di questa Corte che ha determinato il giudizio di rinvio (sez. V, n. 21564 del 2010) in sostanza, accogliendo il ricorso dell'ufficio, aveva concluso nel senso che lo scostamento dai parametri può fondare l'accertamento non in quanto tale, ma perchè all'esito del contraddittorio, e considerate tutte le ragioni del contribuente, si ritiene che esso costituisca una presunzione.

Aveva, infatti, affermato che:

Le sezioni unite di questa Corte, nel solco dell'orientamento già espresso dalla sezione tributaria, hanno chiarito come "la procedura di accertamento tributario 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 dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sè considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità 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 può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente.

L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli "standards" al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli "standards", dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito" (Cass., sez. unite, 18 dicembre 2009, n. 26635 e Cass. n. 12558 del 2010; espressiva dell'indirizzo assunto in precedenza è Cass. n. 4148 del 2009). Il ricorso va pertanto accolto, la sentenza impugnata va cassata e la causa rinviata ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Toscana, la quale procederà ad un nuovo esame della controversia uniformandosi ai principi sopra enunciati, oltre a disporre in ordine alle spese anche del presente giudizio di legittimità.

La CTR, invece, appare discostarsi da tale principio, perchè laddove afferma "la cassazione impone di riconoscere la legittimità della procedura adottata dall'Agenzia" non riflette il contenuto della sentenza di questa Corte, lasciando intendere che quest'ultima abbia già espresso una valutazione sulla legittimità degli avvisi.

La sentenza di annullamento ha, invece, solamente richiesto che il giudice del rinvio valutasse anche le ragioni dei contribuenti, e questi ultimi deducono di avere addotto tali ragioni, senza che le stesse siano state tenute in considerazione.

Il principio espresso dalla CTR, anche considerando che si tratta di giudizio di rinvio, non è, pertanto, corretto.

Con il terzo motivo deducono violazione o falsa applicazione della L. n. 400 del 1988, art. 17, comma 1 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

I D.P.C.M. non erano stati sottoposti al previo parere obbligatorio del Consiglio di Stato.

Il motivo è infondato, anche in questo caso perchè dà per acquisito un elemento (la mancata sottoposizione dei decreti al Consiglio di Stato) che ai fini specifici di questo motivo non è allegato e provato, ma semplicemente enunciato.

Con il quarto motivo deducono omessa e insufficiente motivazione della sentenza impugnata circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).

Il fatto è la misura dei ricavi effettivamente percepiti, denunciandosi che la motivazione della CTR non permette di comprendere come la stessa sia giunta a determinare i maggiori ricavi nella misura affermata in sentenza.

Il motivo è fondato.

La decisione impugnata è stata depositata il 13.3.2012, per cui è il vizio è deducibile ai sensi della formulazione dell'art. 360 c.p.c., n. 5, prima della riforma del 2012.

La estremamente sintetica motivazione della sentenza della CTR non permette, in effetti, di comprendere sulla base di quale percorso logico il giudice di secondo grado abbia potuto concludere che il maggior reddito per il 1995 era determinabile in Lire 25 milioni e per il 1996 in Lire 140 milioni, come riportato in dispositivo.

La motivazione afferma, infatti, sul punto che "il collegio, tenuto conto delle argomentazioni avanzate tempestivamente dai contribuenti (omissis) reputa adeguato individuare il maggior reddito sociale della società nei termini di cui al dispositivo".

Si tratta di motivazione apodittica, al limite della inesistenza, ma che, comunque, non può non integrare anche un vizio di omissione ed insufficienza, come dedotto.

In accoglimento del secondo e quarto motivo, pertanto, la impugnata sentenza deve essere cassata, con rinvio del procedimento alla CTR della Toscana, anche per la decisione sulle spese del presente giudizio.

In sede di ricorso incidentale l'ufficio deduce insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso per il giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Nella quantificazione del maggior reddito accertato, la CTR non ha tenuto conto delle osservazioni formulate dall'ufficio, emettendo così una motivazione non sufficiente.

Il motivo è fondato.

Si tratta, in sostanza, di motivo analogo al quarto motivo dei contribuenti, sebbene per opposte ragioni, e sebbene la denuncia dell'ufficio appaia più ampia, perchè non limitata alla motivazione sul quantum, ma riguardi l'intera decisione di ridurre il maggior reddito accertato.

Le ragioni indicate in motivazione, che si conferma estremamente sintetica come già rilevato, per ridurre il maggior reddito oggetto di accertamento, sono "l'incidenza della concorrenza cinese, le difficoltà del socio Ca.Ar., le contestazioni di alcuni clienti".

Si tratta di una mera elencazione, senza alcuna ulteriore specificazione sul perchè e come ciascuna di queste voci abbia inciso sulla riduzione del maggior reddito accertato.

La motivazione incorre, quindi, nel denunciato vizio, anche perchè l'ufficio deduce che, a fronte degli elementi dedotti dai contribuenti ed utilizzati dalla CTR per la decisione, aveva contrapposto altre circostanze per sminuirne la rilevanza, e su queste la CTR non si è pronunciata.

Anche rispetto al motivo di ricorso incidentale la decisione impugnata deve, pertanto, essere cassata, con rinvio della causa alla CTR della Toscana, anche per la decisione sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il secondo e quarto motivo del ricorso principale, ed il motivo del ricorso incidentale.

Cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla CTR della Toscana, in diversa composizione, anche per la decisione sulle spese del presente giudizio.

Dichiara infondati il primo e terzo motivo del ricorso principale.

Dichiara inammissibile il ricorso proposto da E.M. s.a.s. e Ca.Ar. per sopravvenuta carenza di interesse.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 3 dicembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 29 aprile 2020

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza