Sentenza del 18/05/2021 n. 13308 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

- Con sentenza n. 38/6/12, depositata il 21 agosto 2012 la Commissione Tributaria Regionale della Liguria accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, implicitamente rigettando l'appello incidentale della (XXXXX) S.r.l., incorporante la (XXXXX) S.r.l., societa' esercente l'attivita' alberghiera, proposto avverso la sentenza n. 109/10/09 della Commissione Tributaria Provinciale di Genova la quale aveva accolto il ricorso della contribuente e compensato le spese di lite, in relazione ad un avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA 2003 con cui erano stati recuperati ad imposta ricavi non dichiarati, alla luce della manifesta antieconomicita' aziendale e in applicazione di studio di settore.

- Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione la societa' per dieci motivi, che illustra con memoria, cui l'Agenzia delle Entrate replica con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

La Corte osserva che, anche alla luce della discussione della difesa, in disparte dalla tecnica redazionale del ricorso su cui si appuntano le conclusioni del sostituto Procuratore Generale che in effetti consente con grande difficolta' la lettura dell'atto per il continuo e caotico alternare nel testo dell'uso di stampatello, grassetto, sottolineato e corsivo, in assenza di interlinea e con l'uso frequente di periodi lunghissimi senza soluzione di continuità, è possibile enucleare le singole censure, le quali vengono sintetizzate e scrutinate come segue.

Con il primo motivo di ricorso - ai fini dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, - viene dedotta la nullita' della sentenza, per violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36 in quanto priva di un elemento contenutistico essenziale, tra l'altro in relazione di efficienza causale con l'esito del giudizio di appello, ed in specie, in quanto priva di sufficiente esposizione sommaria dei fatti di causa rilevanti per la decisione poiche' non solo mancante di resoconto delle puntuali contestazioni della societa' in ordine all'applicabilita' dello studio o standard di settore, alla sussistenza di specifiche e contingenti ragioni che comunque giustificavano lo scostamento e l'apparente anomalo andamento economico dei periodi di imposta chiusi in perdita (incluso quello oggetto di ripresa) ed alla insussistenza ed insignificanza della contestata antieconomicita' come delle pregresse mancanze fiscali per l'anno 1999 che la CTR ha considerato ulteriori e decisivi elementi utili a confermare l'avviso di accertamento impugnato come se fossero incontroversi, ma anche in quanto la sentenza nel resoconto in fatto e in diritto ometterebbe di rappresentare i contenuti decisivi delle controdeduzioni depositate dall'Agenzia in primo grado, laddove l'Ufficio aveva ammesso di non aver compiuto la necessaria verifica

dell'applicabilita' dello standard prescelto, ma di aver solo ricercato un accordo transattivo e di aver considerato il mero scostamento, a priori, presunzione legale relativa o presunzione qualificata sufficiente ad emettere l'accertamento senza necessita' di preventiva verifica o conforto alcuno dell'astratta ipotesi probabilistica nel contesto del contraddittorio amministrativo, tenuto conto che gia' per questa ammissione e precisazione, non piu' modificabile dall'Agenzia, il giudice d'appello avrebbe dovuto concludere per la violazione della relativa disciplina e per l'annullamento dell'atto impositivo e che, prima ancora, la sentenza mancherebbe di dare conto di contenuti essenziali per stabilire i limiti del dedotto e del deducibile in grado di appello, come la coerenza ad essi dell'appello dell'Agenzia e della stessa decisione di appello.

Il motivo e' infondato. Il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36 prescrive che la sentenza contenga, fra l'altro, la "concisa esposizione dello svolgimento del processo" e "la sufficiente esposizione dei motivi in fatto e diritto". Inoltre, l'articolo 118 disp. att. c.p.c., applicabile al rito tributario per il rinvio operato dall'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo cit., prevede l'esposizione in sentenza dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa e la motivazione in diritto, i quali devono rendere possibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni che stanno a fondamento del dispositivo. Tali elementi sono rinvenibili nella sentenza impugnata e non e' necessaria l'analitica riproduzione di tutti i fatti processuali e di tutte le deduzioni di parte, ma appunto una concisa e sufficiente esposizione purche' funzionale alla corretta ricognizione della materia del contendere, come evincibile nelle pagine 2-5 della sentenza impugnata a partire dallo "svolgimento del processo".

Con il secondo motivo - ai fini dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - viene lamentata la violazione o falsa applicazione della disciplina dell'accertamento e dell'avviso di accertamento in base agli studi di settore di cui alla L. n. 427 del 1993, articolo 62 sexies, della L. n. 146 del 1998, articolo 10, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 39 e 42 e della L. n. 212 del 2000, articolo 7 per radicale contraddizione con quanto statuito dalla Corte di Cassazione SS.UU. n. 26635 del 2009 (in memoria si fa riferimento anche a Cass. nn. 16545 del 2019 e 27617 del 2018) quanto ai requisiti contenutistici essenziali dell'avviso di accertamento basato sugli studi di settore in relazione al caso concreto, allo standard prescelto e alla specifica azienda accertata, come pure in -ordine alle ragioni per le quali l'Ufficio aveva disatteso le contestazioni della contribuente, ritenendo l'avviso valido e motivato pur non avendo questo riprodotto o almeno dato conto sinteticamente delle posizioni delle parti in sede di contraddittorio e delle ragioni per cui non aveva accolto la prospettazione della societa'.

Con il terzo motivo, ulteriormente illustrato in memoria unitamente ai due successivi motivi, la ricorrente - ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, - deduce l'insufficienza della motivazione in ordine al "motivo" dell'avviso di accertamento impugnato, decisivo e controverso, considerato che la CTR allude alla circostanza che non sarebbero i soli elementi contenuti nella motivazione dell'avviso di accertamento, rilevanti o pertinenti rispetto a detta questione, ma senza precisazione in alcun modo del loro contenuto.

Con il quarto motivo - ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - viene lamentata la violazione o falsa applicazione della disciplina dell'avviso di accertamento in base agli studi di

settore di cui alla L. n. 427 del 1993, articolo 62 sexies, della L. n. 146 del 1998, articolo 10, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39 e delle norme sull'onere della prova della maggior pretesa tributaria, sulla natura della presunzione fondata sulle risultanze degli studi di settore e dei principi che governano le presunzioni semplici di cui agli articoli 2697, 2727 e 2728 c.c. e articolo 2729 c.c., comma 1 e l'atto pubblico, come l'onere della prova contraria a carico del contribuente, nonche' del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 23 del divieto di mutatio libelli e dei limiti del dedotto e deducibile in grado di appello - con particolare riferimento alla mancata declaratoria di nullita' o al mancato annullamento dell'avviso di accertamento nonostante l'Agenzia avesse riconosciuto l'erronea accezione delle risultanze dello studio di settore come autosufficiente e idonea a far sorgere a priori tale presunzione legale, come se a nulla rilevasse il contraddittorio preventivo amministrativo in ordine ad esse e all'applicabilita' dello standard prescelto, contestate dalla contribuente, e fosse inteso dall'Agenzia unicamente per tentare un accodo con la contribuente ed ottenere cosi' l'adesione all'accertamento, considerando sufficienti elementi non strutturali come l'antieconomicita' ed una pregressa contestazione fiscale del 1999, oltre ai dati attinti dal modello presentato per lo studio di settore.

Con il quinto motivo la societa' - ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, - lamenta l'insufficienza e contraddittorieta' della motivazione in ordine al contraddittorio preventivo amministrativo, dal momento che la CTR afferma che dall'atto risulta l'analisi di altri elementi individuati in quelli attinti dal modello presentato ai fini dello studio di settore, ma poi si contraddice riferendo dapprima che gli stessi sarebbero stati riprodotti nelle controdeduzioni dell'Agenzia e poi affermando che la motivazione dell'atto di accertamento avrebbe contenuto solo la menzione dell'avvio del contraddittorio e del mancato raggiungimento di un accordo, considerando che sulla presunta correttezza del contraddittorio e sulla presenza di imprecisate altre ragioni il giudice del merito ha ritenuto corretto il procedimento seguito dall'Agenzia e legittimo l'atto impositivo.

Con il sesto motivo la contribuente - ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, - lamenta la violazione o falsa applicazione della disciplina dell'accertamento basato sugli studi di settore della L. n. 427 del 1993, ex articolo 62 sexies, della L. n. 146 del 1998, articolo 10 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39 e delle norme sull'onere della prova della maggior pretesa tributaria, sulla natura della presunzione fondata sulle risultanze degli studi di settore e dei principi che governano le presunzioni semplici di cui agli articoli 2697, 2727 e 2728 c.c. e articolo 2729 c.c., comma 1, nella parte in cui la CTR giudica dell'onere della prova a carico dell'Agenzia e da questa allegata solo nella sede contenziosa, circa l'applicabilita' dello studio di settore nel caso specifico ed il riscontro probatorio sulla validita' dell'accertamento.

Con il settimo motivo - ai fini dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, - la contribuente lamenta l'insufficienza della motivazione in ordine al fatto decisivo e controverso dell'adempimento dell'Agenzia all'onere di provare l'applicabilita' dello studio di settore nel caso specifico, riscontro probatorio sulla validita' dell'accertamento. Il motivo viene rielaborato in memoria, anche con richiamo di giurisprudenza non pertinente, relativa all'omesso esame e non all'insufficienza motivazionale.

I motivi che precedono possono essere esaminati congiuntamente, in quanto afferenti alla medesima ratio decidendi, e non sono inammissibili in parte qua come eccepito in controricorso, in quanto l'erronea ricognizione della fattispecie concreta puo' in astratto ricadere nella censura di violazione di legge (Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 23851 del 25/09/2019), ma sono infondati. Infatti, quanto al secondo motivo, la CTR ha compiuto un espresso accertamento in fatto in relazione alle circostanze oggetto del motivo, gli elementi ulteriori rispetto allo scostamento tra dichiarazione e risultanze dell'applicazione dello studio di settore, verificati nel contraddittorio della parte, i quali sono "i principali dati afferenti l'attivita' alberghiera" risultanti dal modello compilato dalla contribuente per lo studio stesso, presentato per il 2004, tra cui un "risultato di gestione del 2004 (e') inverosimilmente negativo, culminando con una perdita di Euro 322.716,00. Tale perdita non e' un fatto episodico, ma la costanza negli ultimi cinque periodi di imposta palesando quindi un'abituale antieconomicita' del comportamento imprenditoriale (...)" (cfr. sentenza impugnata, nell'esposizione in fatto a p.2 e nella motivazione in diritto a p.5).

Inoltre, quanto al terzo motivo, sesto e settimo motivo, va riaffermato anche nella fattispecie che "La determinazione del reddito mediante l'applicazione degli studi di settore, a seguito dell'instaurazione del contraddittorio con il contribuente, e' idonea a integrare presunzioni legali che sono, anche da sole, sufficienti ad assicurare un valido fondamento all'accertamento tributario, ferma restando la possibilita', per il contribuente che vi e' sottoposto, di fornire la prova contraria, nella fase amministrativa e anche in sede contenziosa". (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 23252 del 18/09/2019, Rv. 655077 - 01). Nondimeno, nel caso di specie, l'accertamento non e' fondato solo sullo scostamento tra dichiarazione e studio di settore applicato, peraltro non di modesta entita' e idoneo comunque, per il principio giurisprudenziale sopra richiamato, a generare presunzioni gravi precise e concordanti, dal momento che i parametri applicati rappresentando la risultante dell'estrapolazione di una pluralita' di dati, i quali rivelano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico-induttivo, Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ex articolo 39, comma 1, lettera d, sulla base di presunzioni semplici (Cass. 20 febbraio 2015 n. 3415; Cass. 13 luglio 2016 n. 14288). Infatti, nella fattispecie non si verte su di un caso di accertamento da studio di settore "puro", bensi' "misto" ossia nel quale lo scostamento dagli indici parametrici e' soltanto uno degli elementi probatori che basano la pretesa creditoria fiscale, invero nemmeno quella principale, essendolo piuttosto decisiva la palese "antieconomicita'" della gestione aziendale, particolare grave in quanto pacificamente protratta per numerosi anni di imposta anteriori a quello per cui e' causa.

Circa la quarta doglianza, va anche aggiunto a quanto sopra che l'esito dell'accertamento con adesione, negativo, comporta necessariamente la considerazione di non decisivita' delle giustificazioni gia' addotte dalla contribuente in fase amministrativa, e dunque non vi e' mutatio libelli e contraddizione alcuna con la successiva difesa giudiziale della pretesa impositiva da parte dell'Agenzia, alla luce di una pluralita' di elementi gia' emersi in sede amministrativa nel quale e' pacificamente intervenuto il contraddittorio con la societa'. Si tratta non solo dello scostamento tra dichiarazione e risultanze ma anche di una incontestata pluriennale antieconomicita', dettagliato a pag.5 della sentenza impugnata ove, tra l'altro, si legge: "la societa' ha dichiarato perdite dal 1999 al 2003"; l'intero arco temporale e' immediatamente precedente a quello oggetto di ripresa.

In relazione alla quinta censura, nessuna confessione dell'Agenzia a se' sfavorevole o contraddittorieta' e' desumibile dalla lettura della sentenza impugnata, in particolare dei passaggi argomentativi evidenziati dalla contribuente, in quanto complementari, riferibili da un lato all'applicabilita' dello studio di settore e, dall'altro, alla sussistenza di gravi incongruenze tra dichiarazione e caratteristiche, collocazione e condizioni di esercizio dell'attivita' commerciale, tutti elementi desunti dai dati forniti dalla stessa societa' all'Agenzia; la CTR inoltre accerta che nella motivazione dell'avviso, tra l'altro ma non esclusivamente - e' fatto riferimento all'instaurazione del contraddittorio e all'eventuale definizione con adesione con esito negativo.

Con l'ottavo motivo di ricorso, la contribuente censura ai fini dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 la violazione o falsa applicazione dell'articolo 112 c.p.c. (principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato) nella parte in cui il giudice d'appello qualifica e giudica le giustificazioni addotte dalla societa' e i dati economici inerenti la gestione dell'albergo sostenuti dalla societa', dal momento che ivi non solo conferma di aver erroneamente ritenuto che fosse la contribuente a dover allegare e documentare le ragioni per le quali si dovesse escludere l'applicazione dello studio di settore al caso di specie, piuttosto che l'Agenzia a dovere dimostrare le ragioni di tale applicabilita', ma anche in quanto la CTR non avrebbe rilevato che i dati economici inerenti la gestione dell'albergo non dovevano ne' potevano essere poste in correlazione con l'applicabilita' dello studio, bensi' con la sussistenza di giustificazioni dello scostamento dalle relative risultanze, anche allorquando lo studio fosse stato ritenuto applicabile, e con la sussistenza dell'antieconomicita' della gestione aziendale.

Con il nono motivo - ai fini dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, - la contribuente lamenta l'omessa o l'insufficienza della motivazione in ordine ai passaggi argomentativi della CTR in cui lo studio di settore e' applicato al caso concreto, ossia alle ragioni per cui il giudice d'appello ha ritenuto le giustificazioni fornite dalla contribuente non idonee ad escludere l'applicabilita' dello studio di settore.

I motivi, ulteriormente rielaborati in memoria, sono connessi, vanno trattati congiuntamente e sono inammissibili. Sotto un primo profilo con riferimento alla parte in cui e' dedotta la nullita' della sentenza per asserita violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato con riferimento all'applicabilita' degli studi di settore "Va difatti ribadito il consolidato orientamento di questa Corte, in base al quale l'interpretazione operata dal giudice di appello riguardo al contenuto e all'ampiezza della domanda giudiziale e' assoggettabile al controllo di legittimita' limitatamente alla valutazione della logicita' e congruita' della motivazione. A tal riguardo, il sindacato della Corte di cassazione comporta l'identificazione della volonta' della parte in relazione alle finalita' dalla medesima perseguite, in un ambito in cui, in vista del predetto controllo, tale volonta' si ricostruisce in base a criteri ermeneutici assimilabili a quelli propri del negozio, diversamente dall'interpretazione riferibile ad atti processuali provenienti dal giudice, ove la volonta' dell'autore e' irrilevante e l'unico criterio esegetico applicabile e' quello della funzione obiettivamente assunta dall'atto giudiziale (tra varie, Cass. 8 agosto 2006, n. 17947 e 21 febbraio 2014, n. 4205)" (Cass. Sez. Un, Sentenza n. 27435 del 2017). Nel caso di specie l'Agenzia ha male censurato la ricognizione della materia giustiziabile operata dalla motivazione dalla CTR nei passaggi richiamati nei due motivi in esame, dal momento che avrebbe dovuto contrastarla deducendo il vizio motivazionale - e cio' esclude la violazione

dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 prospettata con l'ottavo motivo - e unicamente sotto il profilo della logicita' e congruita' della motivazione, non specificamente evidenziati nel nono motivo.

- Inoltre i motivi sono inammissibili anche in quanto vi e' stata una pronuncia espressa della CTR sufficientemente precisa sul contenuto delle giustificazioni offerte dalla contribuente, come si legge a pag. 5 della sentenza: "Le giustificazioni addotte dalla societa' si riferiscono ai motivi che hanno indotto il mantenimento dell'attivita' di gestione dell'albergo, anche se in perdita, onde non deprezzarlo (...) alle dimissioni del direttore (...) e alla riapertura di un altro albergo (...) ma non sono ritenute tali da poter escludere l'applicazione dello studio di settore (...)", ritenute secondo un iter logico argomentativo adeguato non dirimenti alla luce dell'incontestata pluriennale grave antieconomicita' della gestione aziendale dal 1999 al 2003.

- Con il decimo motivo - ai fini dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, - la contribuente lamenta l'omessa o l'insufficienza della motivazione quanto all'implicito rigetto della domanda subordinata, formulata dalla contribuente in entrambi i gradi di giudizio di merito, di rideterminazione in diminuzione della pretesa accertata e, prima ancora, della misura dello scostamento in relazione al parametro di riferimento offerto dall'Agenzia.

Il motivo non puo' trovare ingresso. Va ribadito o' che "Il giudice non e' tenuto ad occuparsi espressamente e singolarmente di ogni allegazione, prospettazione ed argomentazione delle parti, risultando necessario e sufficiente, in base all'articolo 132 c.p.c., n. 4, che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione, e dovendo ritenersi per implicito disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con Inter" argomentativo seguito. Ne consegue che il vizio di omessa pronuncia - configurabile allorche' risulti completamente omesso il provvedimento del giudice indispensabile per la soluzione del caso concreto - non ricorre nel caso in cui, seppure manchi una specifica argomentazione, la decisione adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte ne comporti il rigetto" (Cass. Sez. 2 -, Ordinanza n. 12652 del 25/06/2020, Rv. 658279 01). Nel caso di specie, come peraltro riconosce la stessa contribuente nel corpo del motivo, si configura certamente una decisione' implicita della CTR che ha affrontato il merito delle doglianze dell'appellante e ha confermato integralmente la legittimita' delle riprese, sia sull'an che sul quantum debeatur.

- In conclusione, il ricorso va rigettato e segue la liquidazione delle spese di lite come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in Euro 5.600,00 per compensi, oltre Spese prenotate a debito.

Dichiara che, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Si da' atto che il presente provvedimento e' sottoscritto dal solo Presidente del Collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi dell'articolo 132 c.p.c., comma 3.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza