Sentenza del 21/07/2021 n. 20772 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate notificò ad A. C. s.r.l. un avviso di accertamento, relativo all'anno d'imposta 2005, con il quale, riscontrata l'antieconomicità del comportamento della società, sulla base dell'applicazione degli studi di settore di cui al D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62-bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, accertò ricavi per Euro 62.023,00, con i conseguenti maggior reddito, ai fini dell'IRES, maggior valore della produzione netta, ai fini dell'IRAP, e maggior volume d'affari, ai fini dell'IVA, oltre agli interessi e alle correlative sanzioni.

2. L'avviso di accertamento fu impugnato davanti alla Commissione tributaria provinciale di Napoli (hinc anche: "CTP"), che accolse il ricorso della società contribuente.

3. Avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle entrate propose appello alla Commissione tributaria regionale della Campania (hinc anche: "CTR"), che lo rigettò.

In particolare, la CTR motivò che: a) "(p)er giurisprudenza ormai consolidata (..) è illegittimo l'avviso di accertamento fondato sul mero scostamento dei dati dichiarati dal contribuente rispetto a quelli risultanti da studi di settore, senza che l'Amministrazione finanziaria suffraghi la pretesa con ulteriori elementi ed indizi idonei a dimostrarne l'inattendibilità (così, ex multis, Cass. 17 ottobre 2012, n. 17804). In altri termini, il mero richiamo agli studi di settore non può comportare una inversione dell'onere della prova, a carico del contribuente, essendo onere dell'Amministrazione finanziaria suffragare le risultanze degli studi con ulteriori elementi e circostanze. Soltanto in tale evenienza, ove il contribuente non abbia fornito fondati elementi e circostanze di segno contrario, può radicarsi una presunzione relativa che ammette comunque la prova contraria (cfr. C.T.R. Toscana 24 settembre 2013, n. 77; C.T.R. Molise 4 luglio 2013, n. 57"; b) "(t)raslando i superiori principi all'odierno gravame ne discende l'infondatezza dell'appello e la conferma della legittimità dell'avviso di accertamento contestato dal contribuente. Ed invero, risulta per tabulas che l'avviso di accertamento oggetto di contestazione è stato emesso in virtù di uno scostamento tra ricavi dichiarati e quelli risultanti dallo studio di settore per l'anno di imposta di riferimento (2005). E' del pari documentalmente provato che il contribuente, già in sede di contraddittorio, ha evidenziato che: a) la società è a conduzione familiare, con forte personalizzazione dell'amministratore C.A.; b) l'amministratore C. il (---) è stato sottoposto ad intervento chirurgico di angioplastica per un infarto acuto del miocardio che l'ha costretto ad un periodo di riposo e di ridotta attività lavorativa; c) tale ridotta attività lavorativa si è tradotta in una caduta della redditività aziendale, tant'è che la società, nell'anno 2004, ha chiuso il bilancio con una perdita di 13.653 Euro; d) nell'anno 2005, in seguito alla ripresa della normale attività lavorativa dell'amministratore C. ed alla conclusione dei lavori edili sospesi nell'anno precedente,

la società ha chiuso il bilancio con un utile di 14.685 Euro, invertendo radicalmente il trend fatto registrare nell'anno precedente"; c) "(l)e circostanze fattuali sopra esposte, come correttamente evidenziato dalla C.T.P. di Napoli, avrebbero dovuto indurre l'Amministrazione finanziaria a rivedere criticamente le risultanze dello studio di settore, per verificarne la concreta attendibilità nel caso di specie. Ed invero, lo studio di settore deve essere necessariamente personalizzato sul contribuente, tenendo in debito conto tutti gli elementi e le circostanze acquisiti d'ufficio o documentati dal contribuente in sede di contraddittorio. Nel caso di specie l'Amministrazione, in luogo di argomentare sugli elementi specifici puntualmente documentati dal contribuente (cfr. documentazione sanitaria in atti), ha preferito, da un lato, affermare apoditticamente che le condizioni di salute del contribuente non possono integrare situazione di c.d. marginalità economica, dall'altro lato che lo scostamento, in quanto registrato in più esercizi, dei ricavi dichiarati rispetto a quelli risultanti dallo studio settore fornivano prova sufficiente delle maggiori imposte evase. Tale modus procedendi, in ossequio all'indirizzo giurisprudenziale suesposto, non può essere condiviso dal Collegio e conferma la illegittimità dell'avviso impugnato accertata dal giudice di prime cure".

4. Avverso tale sentenza della CTR - depositata il 16 giugno 2014 - ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate, che affida il proprio ricorso, notificato il 26 gennaio 2015, a tre motivi.

5. A. C. s.r.l. resiste con controricorso, notificato il 13 febbraio 2015.

6. Il Procuratore generale ha depositato conclusioni motivate, con le quali ha chiesto l'accoglimento del ricorso, in ragione della fondatezza del secondo motivo.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, per avere la CTR - in particolare, là dove afferma che "è illegittimo l'avviso di accertamento fondato sul mero scostamento dei dati dichiarati dal contribuente rispetto a quelli risultanti da studi di settore" - "dichiara(to) la illegittimità dell'avviso di accertamento (...) avendolo ritenuto privo di una valida motivazione", requisito del quale lo stesso avviso era, invece, fornito, avendo "motiv(ato) la pretesa impositiva evidenziando lo scostamento della dichiarazione dalle risultanze degli studi di settore e, altresì, evidenzi(ato) le ulteriori ragioni in fatto addotte dall'Ufficio impositore a sostegno della fondatezza delle risultanze derivanti dall'applicazione dei suddetti studi".

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 62-sexies, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, e degli artt. 2727 e 2697 c.c., per avere la CTR ritenuto che, nel caso in cui, a fronte delle giustificazioni dello scostamento del reddito dichiarato rispetto alle risultanze dell'applicazione dello studio di settore fornite dalla società contribuente in sede di contraddittorio procedimentale (nella specie, relative allo stato di salute del suo amministratore), l'amministrazione finanziaria abbia "pre(so) specificamente posizione in ordine alle stesse evidenziando specifiche ragioni sulla base delle quali ha ritenuto di disattender(ne) la capacità giustificativa", non si determina l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, e degli artt. 277 e 112 c.p.c., per avere la CTR "annull(ato) senz'altro l'atto di accertamento, laddove la corretta applicazione delle disposizioni (invocate) avrebbe imposto che venisse verificata l'incidenza specifica di ciascuna ragione giustificativa e (si) procedesse alla autonoma determinazione della imposta effettivamente dovuta e non (ci) si limitasse al mero annullamento dell'atto di accertamento".

4. Preliminarmente, devono essere esaminate le eccezioni di inammissibilità del ricorso sollevate da Ars Constructa s.r.l. nel controricorso sugli assunti che: a) "i motivi di ricorso sono inammissibili (...) in quanto tendono a riproporre (...) una valutazione nel merito della questione de qua"; b) "nel ricorso (...) non è stato precisato quale delle affermazioni della sentenza si sarebbero poste in contrasto con la legge".

Le eccezioni non sono fondate.

Quanto alla prima, l'infondatezza discende dalla considerazione che i motivi di ricorso non sono diretti a ottenere una rivalutazione del merito ma a censurare la sentenza sotto i profili: a) dell'applicazione delle norme sui requisiti della motivazione dell'avviso di accertamento (primo motivo); b) dell'applicazione delle norme sul riparto dell'onere della prova nel caso di avviso di accertamento basato sulle risultanze degli studi di settore (secondo motivo); c) dei doveri del giudice tributario in relazione alla natura del processo tributario (terzo motivo).

Quanto alla seconda eccezione, l'infondatezza discende dalla considerazione che le affermazioni in diritto della sentenza impugnata, che la ricorrente assume in contrasto con le disposizioni invocate, sono immediatamente ricavabili dai motivi, così da consentire senz'altro a questa Corte di adempiere il proprio compito istituzionale di verificare la fondatezza delle violazioni e false applicazioni denunciate.

5. Il primo motivo è peraltro inammissibile per un'altra ragione, consistente nel fatto che esso censura una ratio decidendi - quella che consisterebbe nell'avere la CTR affermato l'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato in quanto "privo di una valida motivazione" - che è estranea alla sentenza impugnata.

Dalla lettura della (sopra trascritta) motivazione di tale sentenza risulta infatti evidente che la CTR affermò l'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato non perchè fosse privo di motivazione, ma per l'insufficienza, ai fini della legittima adozione dell'accertamento standardizzato, del mero scostamento del reddito dichiarato rispetto alle risultanze dell'applicazione dello studio di settore, a fronte delle giustificazioni fornite al riguardo dalla contribuente già in sede di contraddittorio procedimentale.

6. Il secondo motivo è fondato.

Questa Corte ha chiarito che, "(i)n tema di "accertamento standardizzato" mediante parametri o studi di settore, il contraddittorio con il contribuente costituisce elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa, in ispecie quando si faccia riferimento ad una elaborazione statistica su specifici parametri, di per sè soggetta alle

approssimazioni proprie dello strumento statistico, e sia necessario adeguarle alla realtà reddituale del singolo contribuente, potendo solo così emergere gli elementi idonei a commisurare la "presunzione" alla concreta realtà economica dell'impresa. Ne consegue che la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento dai parametri, ma deve essere integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio, solo così emergendo la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui suddetti parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente" (Cass., 12/12/2013, n. 27822, 18/12/2017, n. 30370).

Nel caso di specie, dalla sentenza impugnata risulta che, in sede di contraddittorio procedimentale, la società contribuente aveva addotto, quale circostanza idonea a giustificare lo scostamento del reddito dichiarato per l'anno d'imposta 2005 rispetto alle risultanze dell'applicazione dello studio di settore, lo stato di salute del suo amministratore C.A., in particolare, il fatto che questi, il (---), era stato sottoposto a un intervento chirurgico di angioplastica, fatto che - essendo la contribuente una "società (...) a conduzione familiare, con forte personalizzazione dell'amministratore" - aveva comportato la riduzione dell'attività lavorativa e, di conseguenza, dei ricavi, anche nell'anno 2005.

Peraltro, nella motivazione dell'avviso di accertamento, l'amministrazione finanziaria aveva indicato plurime ragioni per le quali riteneva di disattendere le menzionate contestazioni sollevate dalla società contribuente, evidenziando che: a) "dal riscontro dei dati contabili (...) i ricavi dichiarati dal 2005 in poi si sono notevolmente incrementati e che proprio dal confronto fra anno 2004 e 2005 gli stessi sono più che raddoppiati"; b) "nei medesimi anni è cresciuto il numero di dipendenti della società e si è incrementato il valore dei beni strumentali"; c) l'inferiorità dei ricavi dichiarati negli anni d'imposta 2003, 2004, 2005 e 2007 rispetto a quelli risultanti dall'applicazione dello studio di settore "escude(...) che nel periodo d'imposta oggetto dell'accertamento, il 2005, l'incongruenza dei ricavi dichiarati rispetto a quelli stimati dallo studio di settore, potesse dipendere dall'esercizio dell'attività con modalità diverse da quelle su cui lo studio di settore si fondava" (così gli stralci della motivazione dell'avviso di accertamento riprodotti alle pag. 3 e 16 del ricorso).

Alla luce del principio sopra citato, affermato da Cass., n. 27822 del 2013 e n. 30370 del 2017, tale integrazione della motivazione dell'avviso di accertamento, contrariamente a quanto affermato dalla CTR, faceva emergere la gravità, precisione e concordanza della presunzione basata sull'applicazione dello studio di settore e giustificava l'onere della prova contraria a carico della società contribuente.

A ciò corrispondeva, in ogni modo, l'obbligo della CTR di verificare anche le circostanze (e l'efficacia dimostrativa delle relative prove) per le quali l'amministrazione finanziaria aveva negato che lo stato di salute dell'amministratore della società contribuente potesse giustificare lo scostamento del reddito dichiarato per l'anno 2005 rispetto a quello risultante dall'applicazione dello studio di settore, verifica che la stessa CTR risulta, invece, avere omesso, non avendone dato alcun conto in sentenza.

7. L'esame del terzo motivo è assorbito dall'accoglimento del secondo motivo.

8. In conclusione, il primo motivo deve essere dichiarato inammissibile e il secondo motivo deve essere accolto, assorbito il terzo, la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto e la causa deve essere rinviata alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, affinchè provveda anche a regolare le spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

dichiara inammissibile il primo motivo e accoglie il secondo motivo, assorbito il terzo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 9 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 21 luglio 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza