Sentenza del 29/04/2022 n. 13701 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

G.P. impugnava l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate per Iva, Irap e Irpef per il 2004 in applicazione degli studi di settore, contestando la validità dello strumento adottato dall'Ufficio poichè aveva eseguito, nell'annualità considerata, solo un contratto d'appalto, prorogato dal 2001 in poi, con la Fondazione Sen. Giovanni Pascale, rimasta inadempiente quanto ai termini per i pagamenti. Deduceva, inoltre, l'insussistenza delle gravi incongruenze, nonchè il difetto di motivazione dell'avviso, oltre alla propria condizione di micro impresa e alla crisi del settore.

L'impugnazione, accolta dalla CTP di Napoli, era respinta dalla CTR della Campania in epigrafe, che riteneva correttamente esperita la procedura di accertamento, con espletamento del contraddittorio endoprocedimentale, e valida la pretesa erariale, fondata su una grave incongruenza dello scostamento tra valori dichiarati e quelli accertati.

Il contribuente ricorre per cassazione con tre motivi.

L'Agenzia delle entrate e il Ministero dell'Economia e delle finanze sono rimasti intimati.

Motivi della decisione

1. Va dichiarata, preliminarmente, l'inammissibilità del ricorso nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, neppure parte nei precedenti gradi e difettante di legittimazione, che spetta, in forza del D.Lgs. n. 300 del 1999, all'Agenzia delle entrate a decorrere dal 1 gennaio 2001, data di operatività della disciplina.

2. Va disattesa, in secondo luogo, l'eccezione di giudicato, relativa a pronuncia per l'anno 2005, ostandovi il principio della autonomia delle annualità d'imposta, nella specie rilevante attesa la natura della ripresa ancorata a elementi contingenti (l'attività d'impresa in concreto svolta nei diversi periodi) riferiti al singolo anno (v., per tutte, Sez. U n. 13916 del 16/06/2006; da ultimo Cass. n. 37 del 03/01/2019).

3. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5, violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, artt. 112 e 114 c.p.c..

Il contribuente deduce, in particolare, che la CTR avrebbe deciso in ultra petizione avendo affermato di aver tenuto conto "di quanto dedotto nel verbale di contraddittorio adeguando il cluster" ma non anche "degli altri elementi di difesa", ossia che l'attività era svolta nell'ambito degli enti ospedalieri, da cui l'esclusione della possibilità di evasione, e che il settore era in crisi,

ritenendo, invece, possibile il pervenimento di altri redditi non dichiarati, sì da prospettare una presunzione fuori dai poteri dell'organo giudicante.

La CTR, inoltre, avrebbe riconosciuto la fondatezza della pretesa erariale solo in base ad un asserito grave scostamento tra redditi dichiarati e accertati, erroneamente quantificato nel 25% anzichè in quello, reale, del 23%, come tale inidoneo ad integrare, in forza delle indicazioni interne dello stesso Ufficio, una grave incongruenza.

Censura, infine, le imprecisioni e insufficienze dell'avviso in ordine all'attività dell'Ufficio, che non avrebbe precisato l'esatta entità della percentuale di ricarico e la platea dei soggetti raffrontabili, nè avrebbe considerato l'incidenza della crisi del settore.

4. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies per l'illegittima applicazione degli studi di settore poichè uno scostamento che non superi il 25% non può integrare una "grave incongruenza" rilevante ai fini degli studi di settore, dovendosi considerare la specifica realtà dell'impresa e, nella specie, anche la situazione di crisi del settore.

5. Il terzo motivo denuncia, nuovamente, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, "l'inapplicabilità degli studi di settore per insufficiente motivazione dell'atto impositivo ed erroneità dei motivi della impugnata sentenza".

6. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono tutti inammissibili.

6.1. Occorre premettere che l'avviso oggetto del giudizio è stato emesso dall'Ufficio successivamente alla modifica della L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 1, operata con la L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 23, secondo il quale "gli accertamenti basati sugli studi di settore, di cui al D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62-sexies convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, sono effettuati nei confronti dei contribuenti con le modalità di cui al presente articolo qualora l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi".

In base a tale novella, secondo l'orientamento più tradizionale di questa Corte (tra le varie v. Cass. n. 26481 del 17/12/2014; Cass. n. 22421 del 04/11/2016; Cass. n. 27847 del 31/10/2018), la norma, con riguardo specificamente al requisito della "grave incongruenza" tra reddito dichiarato e reddito accertato, non si limita più a richiamare il D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, recependolo secondo la tecnica del rinvio recettizio, ma - con l'aggiunta dell'inciso "qualora l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi" - ha soppresso il precedente riferimento alle "gravi incongruenze", sicchè la disposizione, di portata innovativa e non di interpretazione autentica e, dunque, priva di efficacia retroattiva, ha legittimato l'emissione, a far data dal 01/01/2007, degli avvisi di accertamento sulla base del mero divario tra quanto dichiarato dal contribuente e quanto risultante dagli studi di settore, qualunque sia l'entità di tale difformità.

In tempi più recenti, invero, tale orientamento è stato messo in discussione da Cass. n. 8854 del 29/03/2019 (da ultimo seguita da Cass. n. 18249 del 24/06/2021), che ha ritenuto la persistenza

del requisito delle "gravi incongruenze" ed esclusa l'abrogazione implicita del parametro normativo.

Nella vicenda qui in giudizio, tuttavia, la questione controversa non ha carattere dirimente poichè la sussistenza del richiamato requisito è stata, da un lato, contestata dall'Ufficio e, dall'altro, valutata positivamente dal giudice di merito.

6.2. Passando all'esame delle censure, il primo motivo, formulato in termini obbiettivamente poco chiari e con censure astrattamente ascrivibili ad una pluralità di vizi (error in procedendo, error in iudicando, vizi di motivazione), al di là di tale connotazione (che ne comporterebbe, in sè, l'inammissibilità per carenza di specificità e chiarezza), è inammissibile per la parte con cui viene declinato un vizio di motivazione ex art. 360 c.p.c., n. 5, non più proponibile trattandosi di sentenza pubblicata nel maggio 2013 (v. Sez. U. n. 8053 e n. 8054 del 07/04/2014), restando comunque escluso che la motivazione della CTR, ampia, articolata e comprensiva dell'esame delle deduzioni difensive, sia mancante, apparente o irriducibilmente contraddittoria.

E' parimenti inammissibile la contestazione sull'attività dell'Ufficio e sulle asserite carenti scelte istruttorie, su cui si è fondata la ripresa, neppure attingendo la statuizione della CTR. Quanto all'asserita ultrapetizione, la deduzione - infondata nel merito posto che dalle stesse indicazioni in ricorso emerge che l'Ufficio, con l'atto di gravame, aveva ribadito e riproposto tutte le ragioni a fondamento della ripresa - è carente in punto di autosufficienza per l'omessa riproduzione dell'avviso, nonchè, in ogni caso, di decisività per l'accertata sussistenza, da parte della CTR, di gravi incongruenze tra redditi dichiarati e redditi accertati.

6.3. In ordine alle doglianze formulate con il secondo motivo, anche per la parte in cui si sovrappongono a quelle del primo mezzo, va sottolineato, in primo luogo, che la contestazione sulla irrilevanza di una percentuale di scostamento inferiore al 25% (secondo il ricorrente sarebbe del 23%; in realtà, attesi i valori di ricavo dichiarato per Euro 634.790 e di scostamento per Euro 154.409, la percentuale ammonta al 24,32%) perchè essa, al di sotto di questa soglia, non potrebbe mai integrare una "grave incoerenza", oltre che priva di fondamento in diritto, in realtà attinge l'apprezzamento e l'articolata motivazione del giudice di merito, in vista di un nuovo accertamento di fatto, non consentito in sede di legittimità.

E' appena il caso di osservare, sul punto, che l'invocata circolare n. 24/E del 31/07/2013 dell'Agenzia delle entrate si riferisce all'accertamento sintetico D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 38, ossia a fattispecie estranea a quella in giudizio.

6.4. La CTR, del resto, non si è limitata a considerare che uno scostamento di "circa il 25%" integra una grave incongruenza, ma, in concreto, ha rilevato che il divario "non è stato isolato nel tempo" e, anzi, "si è verificato sia nell'anno precedente che in quelli successivi, facendo emergere - in maniera non isolata per il 2004, ma entro un periodo quinquennale - l'immagine di un'attività imprenditoriale tale da non garantire costantemente la remunerazione dei fattori della produzione impiegati e, inoltre, sempre in perdita e non volta a remunerare l'imprenditore con un guadagno", da cui l'esistenza di un complesso quadro probatorio - sottoposto al contraddittorio con il contribuente - "da cui emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sugli standard".

La CTR, infine, ha posto a raffronto tale quadro probatorio con le circostanze addotte dal contribuente (la situazione dimensionale e la localizzazione; l'asserita unicità del contratto d'appalto), che sono risultate tutte recessive.

6.5. Pure l'ultimo motivo è inammissibile, risolvendosi in una contestazione sull'asserito difetto di motivazione dell'atto impositivo (di cui, tra l'altro, è stata omessa la riproduzione in carenza di autosufficienza), censura del tutto irrelata ed astratta rispetto alle statuizioni della CTR, neppure oggetto di alcuna considerazione.

7. Il ricorso va pertanto rigettato per l'inammissibilità dei motivi. Nulla per le spese attesa la mancata costituzione dell'Agenzia delle entrate.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso avverso il Ministero delle Finanze e rigetta quello avverso l'Agenzia delle entrate.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 8 febbraio 2022.

Depositato in Cancelleria il 29 aprile 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza