Sentenza del 21/09/2022 n. 27554 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate notificò alla C. M. s.r.l. l'avviso d'accertamento con cui, relativamente all'anno d'imposta 2005, furono rideterminati i ricavi, dichiarati in misura inferiore a quanto accertato con applicazione dello studio di settore TD2OU, rispetto al quale risultò uno scostamento ritenuto significativo.

Nella fase del contraddittorio endoprocedimentale la società sostenne l'inappropriatezza dello studio di settore applicatole rispetto all'attività economica praticata. Rappresentò inoltre la necessità di tener conto del territorio in cui la società operava, caratterizzato da una economia depressa, da una concorrenza abusiva e aggressiva, dalla bassa capacità di penetrazione del mercato. Sempre nel contraddittorio l'Ufficio riconobbe la maggiore aderenza dello studio TD36U all'attività della contribuente, accogliendo ulteriori richieste (inserimento del valore di beni strumentali in precedenza non indicati nello studio di settore originario) e rigettandone altre (richiesta di spostamento dal Rigo F26 al Rigo F02 della somma di Euro 58.207,00). A conclusione lo scostamento dal dichiarato, quantificato inizialmente nella misura di Euro 80.617,00, fu definitivamente rideterminato nel minor importo di Euro 70.000,00. Quindi l'Ufficio emise e notificò l'atto impositivo.

La società propose ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Agrigento, denunciando la violazione del principio del contraddittorio, l'assenza di gravi incongruenze, l'infondatezza nel merito dell'accertamento. Con sentenza n. 362/05/2012 il giudice di primo grado accolse le ragioni della società, annullando l'atto impugnato. L'appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Sicilia fu rigettato con sentenza n. 2384/01/2016, ora al vaglio della Corte. Il giudice regionale ha respinto l'impugnazione dell'Ufficio riconoscendo che l'Amministrazione finanziaria aveva omesso di garantire un nuovo contraddittorio dopo la sostituzione dello studio di settore applicato originariamente; ha inoltre ritenuto insussistenti le gravi incongruenze che giustificassero la determinazione induttiva dei ricavi.

L'Agenzia delle entrate ha censurato la pronuncia con un unico motivo, chiedendone la cassazione. La società ha resistito con controricorso.

Con ordinanza interlocutoria n. 8119 del 3 aprile 2018 la Sesta sezione civile di questa Corte ha rimesso la causa alla pubblica udienza della Sezione quinta civile sulla questione se "essendovi stata applicazione di un diverso studio di settore in accoglimento della correlativa deduzione difensiva del contribuente, debba (...) proseguirsi il contraddittorio endoprocedimentale sullo studio di settore così applicato in concreto".

All'esito della udienza pubblica del 7 luglio 2022, celebrata ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8 bis, convertito con modificazioni in L. 18 dicembre 2020, n. 176, la causa è stata riservata e decisa. Le parti hanno depositato memorie difensive.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo l'Agenzia delle entrate si duole della violazione e falsa applicazione del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, artt. 62 bis e 62 sexies, nonchè della L. 8 maggio 1998, n. 146, art. 10, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto all'erroneo convincimento dei giudici regionali, secondo i quali sarebbe stato violato l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale e lo sc:ostamento tra studio di settore applicato e quanto dichiarato non avrebbe rivelato la gravità dell'incongruenza.

Il motivo è infondato nei termini appresso chiariti.

La prima censura che l'Amministrazione ricorrente rivolge alla decisione impugnata è l'aver ritenuto che, qualora nel corso del contraddittorio endoprocedimentale regolarmente instaurato l'Agenzia delle entrate abbia sostituito lo studio di settore originariamente applicato con un altro, in accoglimento delle ragioni addotte dal contribuente, l'ente accertatore debba rimettere tutto in gioco, ossia debba riprendere da "zero" il contraddittorio, alla luce del nuovo studio di settore applicato, e riesaminare tutte le ragioni che il contribuente abbia allegato a difesa della propria posizione fiscale e in particolare di quanto addotto a dimostrazione della coerenza del dichiarato rispetto al nuovo studio.

L'Amministrazione di contro sostiene che, all'esito di diverse sedute celebrate nel contraddittorio delle parti, proprio l'accoglimento delle osservazioni svolte dalla contribuente sullo studio di settore applicabile al caso concreto, nonchè delle considerazioni indirizzate a contestare l'erroneo calcolo del valore di beni strumentali, respingendo invece la diversa appostazione in bilancio del contributo conseguito per l'acquisto di beni strumentali (dal Rigo F26 al Rigo F02), era sintomatica della corretta celebrazione del contraddittorio endoprocedimentale. Non era dunque necessario, una volta applicato un nuovo studio di settore, instaurare un ulteriore contraddittorio.

Va chiarito che, con orientamento ormai consolidato, la giurisprudenza di questa Corte ha affermato che la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore, introdotto con il D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62 sexies, convertito con modificazioni in L. 29 ottobre 1993, n. 427, 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 sè considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente con il contribuente, pena la nullità dell'accertamento. In tale sede il contribuente ha l'onere di provare, senza limi:azione 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 standard 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 non sono state ritenute attendibili le allegazioni del contribuente. L'esito del contraddittorio peraltro non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, il cui onere probatorio grava sull'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente (Sez. U, 18 dicembre 2009, n. 26635; 31 maggio 20:L8, n. 13908; 18 dicembre 2017, n. 30370; 12 aprile 2017, n. 9484; 07 giugno 2017, n. 14091, 20 settembre 2017, n. 21754; 20 giugno 2019, n. 16545). Attese quindi le conseguenze derivanti dalla ripartizione dell'onere probatorio, si è anche affermato che ogni qual volta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato e il contribuente abbia omesso di parteciparvi, oppure, anche partecipando, non abbia allegato alcunchè per spiegare lo scostamento, l'Ufficio non è più tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri (cfr. Cass., 15 luglio 2020, n. 14981, oltre la giurisprudenza già riportata). In questo caso infatti la rilevazione dello scostamento, a fronte dell'assenza di elementi con cui il contribuente ne spieghi la sussistenza, assume la dignità di indizio grave e preciso, idoneo, pur se unico, a supportare la dimostrazione del fatto ancora sconosciuto, ai sensi dell'art. 2729 c.c.. Tanto in ogni caso non pregiudica definitivamente la difesa del contribuente, al quale, anche nell'ipotesi di una originale inerzia difensiva tenuta nella fase endoprocedimentale, e dunque anche per la prima volta, resta sempre il diritto di allegazione e di prova in sede contenziosa degli elementi idonei a vincere le presunzioni su cui l'accertamento tributario si fonda (cfr. Cass., 30 settembre 2019, n. 24330; 9 ottobre 2020, n. 21824). A tal fine, come in tutte le ipotesi in cui sia riconosciuto valore presuntivo agli elementi addotti dall'Amministrazione finanziaria, si impone l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente. Alla prova contraria allegata da questi farà seguito una valutazione del giudice altrettanto analitica di quanto dedotto e documentato (ex multis, Cass., 28 novembre 2018, n. 30786; 5 maggio 2021, n. 11696; 18 novembre 2021, n. 35258; sul contraddittorio cfr. anche -in tema di accertamenti sintetici- 8 ottobre 2020, n. 21700).

E' altrettanto utile rammentare che il fondamento dell'atto impositivo va ricondotto ai motivi che lo supportano. Ciò implica che 'Ente impositore abbia già raccolto prove in sede d'accertamento, senza le quali non potrebbe certo sostenere la fondatezza della sua pretesa, le cui ragioni vanno dunque ancorate ad elementi che convincano, essa per prima, della legittimità dell'obbligazione fiscale del contribuente. A tal fine in dottrina si afferma che prima che nel processo il problema della prova si pone nel procedimento amministrativo, ove l'Amministrazione ha l'onere di acquisire la prova dei fatti, sui quali si basa il provvedimento. La fase del contraddittorio endoprocedimentale dunque assume un ruolo essenziale nello stesso procedimento accertativo, soprattutto quando regolato e imposto da esplicite regole normative, come nel caso degli accertamenti fondati sugli studi di settore, per i quali, ai sensi di quanto prescritto dal L. 8 maggio 1998, n. 146, art. 10, comma 3 bis, la mancata instaurazione del contraddittorio comporta la nullità dell'accertamento. E d'altronde la legittimità dell'accertamento a mezzo degli studi di settore ha superato il controllo della Corte di Giustizia laddove, in tema di Iva, è stato affermato che "la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonchè i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che non ostano ad una normativa nazionale che consenta all'Amministrazione finanziaria, a fronte di gravi divergenze tra i redditi dichiarati ed i redditi

stimati sulla base di studi di settore, di ricorrere ad un metodo induttivo, basato sugli studi di settore stessi, al fine di accertare il volume d'affari realizzato dal contribuente e procedere, di conseguenza, a rettifica fiscale con imposizione di una maggiorazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), a condizione che tale normativa e la sua applicazione permettano al contribuente stesso, nel rispetto dei principi di neutralità fiscale, di proporzionalità nonchè del diritto di difesa, di contestare, sulla base di tutte le prove contrarie di cui disponga, le risultanze derivanti da tale metodo e di esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi delle disposizioni contenute nel titolo X della direttiva 2006/112, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare" (Corte di Giustizia, in causa C-648/16 del 21 novembre 2018).

Esaminando ora il caso concreto, la questione, nuova per gli aspetti che involge, non è se il contraddittorio sia stato o meno instaurato, ma se, in seno al contraddittorio regolarmente instaurato, una volta esaminate le ragioni addotte dal contribuente, e tra esse le osservazioni afferenti l'erronea identificazione dello studio di settore coerente all'attività economica esercitata, ove accolte dall'Amministrazione finanziaria che per l'effetto abbia sostituito lo studio originariamente applicato con un altro (su indicazione del contribuente o comunque per identificazione concorde delle parti), sia necessario riesaminare le osservazioni formulate "riprendendo dall'inizio il contraddittorio", oppure se l'attività già esplicata nel contesto del contraddittorio già ritualmente instaurato consenta all'Amministrazione finanziaria di "proseguire" nella fase endoprocedimentale, accogliendo o meno, e - nel caso di accoglimento - accogliendo in tutto o in parte le questioni rappresentate dal contribuente, emettendo a conclusione l'atto impositivo.

Questo collegio ritiene che la questione vada risolta nel secondo senso.

Nel caso di specie è incontestato che il contraddittorio: a) fosse stato già avviato con regolarità; b) erano state formulate una serie di osservazioni da parte della contribuente, c) tali osservazioni afferivano allo studio di settore originariamente applicato dall'Agenzia delle entrate, nonchè alla contestazione relativa ad alcune appostazioni in bilancio ed alla quantificazione di alcune voci d'ammortamento, incidenti sulla quantificazione del reddito complessivo, ci) l'Amministrazione finanziaria aveva provveduto a sostituire lo studio applicabile e ad accogliere le osservazioni sulla quantificazione dei costi ammortizzati, respingendo quelle relative al passaggio di un contributo, di cui la società aveva beneficiato, da un rigo ad altro della dichiarazione. Da ciò ne è derivata la contestazione di uno scostamento dal dichiarato inferiore a quanto inizialmente emergente dalla verifica eseguita.

Ebbene, non emerge che la sostituzione dello studio di settore abbia inciso sull'esito delle osservazioni già tempestivamente formulate dalla contribuente in sede di contraddittorio, poichè in alcun modo emerge che quelle osservazioni siano state aggiunte o siano mera conseguenza della sostituzione dello studio di settore originariamente applicato con uno diverso. In altre parole il quadro delle rispettive posizioni era già completo al momento in cui l'Amministrazione finanziaria ha comunicato alla contribuente l'esito della verifica e su quei dati il contraddittorio è stato instaurato in modo pieno, completo, esaustivo. Nè la difesa della odierna controricorrente, men che meno la decisione impugnata, hanno illustrato se e in che termini la sostituzione dello studio di settore nel corso del contraddittorio già instaurato abbia

potuto incidere su un quadro già perimetrato del thema decidendum. Di contro emerge che proprio nel contraddittorio delle parti la contribuente ha avuto modo di "convincere" l'Agenzia delle entrate a sostituire lo studio di settore applicato originariamente, così come ad accogliere alcune delle osservazioni proposte dalla società, respingendone altre.

Pur in assenza di precedenti specifici, la fattispecie va comunque ricondotta nei principi di diritto che questa Corte ha formulato in tema di rispetto della garanzia del contraddittorio. A tal fine è pertinente il richiamo a quanto questa Corte afferma in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, secondo cui l'Amministrazione finanziaria, quanto ai tributi armonizzati, è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto, purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (Sez. U, 9 dicembre 2015, n. 24823). Deve escludersi invece che il caso ora all'attenzione del collegio richieda, con una valutazione ex ante, la necessità di azzerare il contraddittorio già attuato, assumendosi cioè che, una volta sostituito lo studio di settore applicato, tutta l'attività di confronto tra le parti, inerente le osservazioni già formulate dal contribuente e addirittura in parte accolte dalla Amministrazione finanziaria, vada ripetuta. Eventualmente, qualora il contribuente avesse dimostrato che la sostituzione del parametro di studio originariamente applicato aveva modificato profondamente le premesse con cui esaminare i rilievi già formulati, o anche quelli ulteriori originati dal nuovo studio, il contraddittorio poteva proseguire. La dimostrazione dell'utilità della prosecuzione del contraddittorio doveva però gravare sul contribuente medesimo.

Nel caso di specie neppure in sede contenziosa la società ha chiarito alcunchè sul punto. Peraltro, se le ragioni allegate dalla contribuente nella fase endoprocedimentale già ritualmente instaurata afferiscono a divergenze sull'appostazione di voci di bilancio, e dunque, alla ricostruzione stessa del reddito del contribuente (come nel caso di specie l'appostazione del contributo ricevuto dal Rigo 26 al Rigo 02), non si comprende in che termini la sostituzione dello studio applicato possa aver inciso sugli esiti del confronto già in atto in sede di contraddittorio. Gli studi di settore non incidono affatto sulla "lettura" e sulla "formazione" del bilancio dell'impresa, tanto meno sono formulati in ragione delle poste di bilancio, costituendo invece studi finalizzati ad identificare le caratteristiche dell'attività esercitata, attraverso elementi omogenei da cui desumere la presuntiva redditività (con particolare riferimento agli acquisti di beni e servizi, ai prezzi medi praticati, ai consumi di materie prime e sussidiarie, eoc.., come si legge nell'art. 62 bis, cit.). E altrettanto significativo è che l'art. 1, comma 3 ter, dell'art. 10 del D.L. n. 146 del 1998, prevede che "in caso di mancato adeguamento ai ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore, possono essere attestate le cause che giustificano la non congruità dei ricavi o compensi dichiarati rispetto a quelli derivanti dall'applicazione degli studi medesimi. Possono essere attestate, altresì, le cause che giustificano un'incoerenza rispetto agli indici economici individuati dai predetti studi". Trattasi, come evidente, di cause che possono spiegare il mancato raggiungimento del reddito standardizzato in ragione dello studio applicato, tra cui non possono certo annoverarsi regole o interpretazioni relative alle appostazioni di bilancio, così che l'eventuale sostituzione dello studio di settore applicabile al caso di specile non può incidere su questioni estranee a quelle entro cui risultano perimetrate le giustificazioni medesime.

In conclusione può affermarsi che "qualora l'Amministrazione finanziaria, all'esito di un contraddittorio endoprocedimentale correttamente instaurato, proceda alla sostituzione dello studio di settore originariamente applicato, non occorre rinnovare per l'intero il contraddittorio, che può solo eventualmente proseguire nell'ipotesi in cui il contribuente, anche formulando ulteriori osservazioni conseguenti all'applicazione del nuovo studio di settore, dimostri che siano mutati gli elementi da sottoporre al confronto tra le parti".

Le censure dell'Agenzia delle entrate trovano dunque ragione quanto agli aspetti appena esaminati.

E tuttavia il motivo di ricorso, pur fondato sotto tale profilo, va parimenti rigettato perchè la decisione del giudice regionale è sorretta dalla ulteriore considerazione dell'assenza di gravi incongruenze che potevano autorizzare l'accertamento induttivo secondo i parametri dello studio applicato. A tal fine il giudice d'appello ha infatti rilevato che lo scostamento del reddito dichiarato fosse corrispondente al 6% rispetto allo studio applicato. Sul punto ha chiarito che, quand'anche la L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 1, non contempli espressamente il requisito della grave incongruenza, il rinvio recettizio al D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, implica la persistenza del necessario riscontro di quel requisito anche dopo l'introduzione dell'art. 10 (come modificata dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 23, lett. b).

L'Agenzia delle entrate ha criticato la sentenza anche sotto questo profilo, sostenendo invece che la modifica introdotta nel 2006 abbia di fatto soppresso il precedente riferimento alle gravi incongruenze, essendo dunque sufficiente il mero scostamento.

A parte che l'anno d'imposta oggetto della controversia è il 2005, in ogni caso questa Corte, con orientamento consolidato, ha affermato che in tema di accertamento tributario la necessità che lo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli studi di settore testimoni una grave incongruenza, espressamente prevista dal D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, aggiunto dalla legge di conversione 29 ottobre 1993, n. 427, ai fini dell'avvio della procedura finalizzata all'accertamento, deve ritenersi implicitamente confermata, nel quadro di una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio della capacità contributiva, dalla L. n. 146 del 1998, n. 146, art. 10, comma 1, il quale, pur richiamando direttamente l'art. 62 sexies cit., non contempla espressamente il requisito della gravità dello scostamento. Si è più specificamente affermato che per l'accertamento basato sugli studi di settore, anche alla luce della giurisprudenza Eurounitaria, il presupposto della grave incongruenza è necessario anche per gli avvisi di accertamento notificati dopo il 1 gennaio 2007, in quanto l'art. 10, comma 1, cit., pur dopo le modifiche apportate dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 23, continua a fare riferimento al detto art. 62 sexies il quale, pertanto, non può ritenersi implicitamente abrogato (Sez. U, 18 dicembre 2009, n. 26635; 26 settembre 2014, n. 20414; 29 marzo 2019, n. 8854; 24 giugno 2021, n. 18249; 27 giugno 2022 n. 20608).

A tale principio il giudice d'appello risulta essersi adeguato con la decisione ora impugnata.

Il motivo pertanto è complessivamente infondato e il ricorso va rigettato. Le spese seguono la soccombenza e vanno liquidate nella misura specificata in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano nella misura di Euro 7.000,00 per competenze, Euro 200,00 per esborsi, oltre spese generali nella misura forfettaria del 15% e accessori come per legge.

Così deciso in Roma, il 7 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 21 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza