# Sentenza del 09/02/2023 n. 3894 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Dalla sentenza impugnata e dal ricorso si evince che alla DG Investimenti Srl e alla DGE Holding Srl , quest'ultima quale società consolidante, furono notificati due avvisi d'accertamento, relativi all'anno d'imposta 2007, l'uno per Iva e Irap, l'altro per Ires, con i quali l'Agenzia delle entrate, rideterminando gli imponibili dichiarati mediante ricorso allo studio di settore TD47U, richiese maggiori imposte.

Le società, che contestavano gli esiti dell'accertamento, adirono la Commissione tributaria provinciale di Bari, che con sentenza n. 160/08/2013 ne accolse in parte le ragioni, rideterminando i ricavi accertati nel minor importo di Euro 3.800.894,00 rispetto ai dichiarati 3.705.728,00. Entrambe le parti, ciascuna per quanto soccombente, adirono la Commissione tributaria regionale della Puglia, che con la pronuncia ora al vaglio della Corte respinse l'appello dell'Amministrazione finanziaria ed accolse quello delle società, annullando gli atti impositivi. Il giudice regionale, dopo aver rigettato le questioni preliminari sollevate dall'Ufficio in ordine alla legittimazione passiva delle contribuenti costituite, ha criticato le modalità dell'accertamento, fondato esclusivamente sugli indici statistico-matematici dello studio di settore applicato, ed ha inoltre disconosciuto la grave incongruenza, per assenza di un significativo scostamento tra il reddito dichiarato e quello determinato ai sensi dell' art. 62 sexies del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 , convertito con modificazioni in L. 29 ottobre 1993, n. 427 .

L'Agenzia delle entrate con un unico motivo ha censurato la sentenza, chiedendone la cassazione, cui ha resistito la società NICOTEL Holding s.a., incorporante la Società Investimenti Paper Srl , a sua volta succeduta alla DG Investimenti Srl Con ordinanza interlocutoria n. 21167 del 2022 , emessa all'esito dell'adunanza camerale dell'11 giugno 2021, la causa è stata rimessa alla pubblica udienza.

All'esito della pubblica udienza del 26 ottobre 2022, dopo la discussione, la Procura generale e le parti hanno precisato le proprie conclusioni. La causa è stata riservata e decisa.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate ha denunciato la violazione e falsa applicazione dell' art. 62 sexies del D.L. 331 del 1993 , dell' art. 2697 c.c. , degli artt. 32, comma 1, nn. 3 e 4, 39 del D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , quanto al governo delle regole probatorie in tema di accertamento a mezzo degli studi di settore.

L'ufficio sostiene che il giudice d'appello non ha tenuto conto che nella fase endoprocedimentale la contribuente, pur invitata a produrre la documentazione contabile, ne omise l'allegazione di parte rilevante, nè fornì giustificazioni alle incongruenze evidenziate dall'Amministrazione. Sostiene che, pur se l'ufficio accertatore è tenuto a corroborare con prove, anche di natura presuntiva, le risultanze del cluster applicato, la mancata allegazione di tutta la documentazione richiesta esonera l'Agenzia delle entrate da ogni ulteriore onere probatorio, che non sia (sembra di comprendere) la rilevazione dello scostamento tra il dichiarato e gli indici dello studio applicato, che di per sè acquista la dignità di presunzione grave, precisa e concordante, riconoscendo comunque, a garanzia del contribuente, la facoltà di allegare prove contrarie. Nega infine valore al richiamo alla "grave incongruenza", di cui la società ha lamentato la carenza.

La difesa della società ha invece contestato tali assunti, evidenziando che nella fase del contraddittorio endo-procedimentale aveva allegato copiosa documentazione, comprovante operazioni e costi sostenuti, nonchè lo stato di grave crisi finanziaria in cui versava, tanto da cessare da ogni attività nel 2009; ha insistito sulla contestazione meramente formale, senza alcun riscontro probatorio, anche presuntivo, del maggior imponibile accertato; ha denunciato l'illegittimità dell'accertamento per l'insussistenza di uno scostamento significativo tra l'imponibile dichiarato e le risultanze dello studio applicato, con conseguente carenza della grave incongruenza. Preliminarmente ha comunque eccepito l'inammissibilità del ricorso per difetto di autosufficienza.

Deve innanzitutto escludersi che il ricorso dell'Agenzia delle entrate sia affetto da carenza di autosufficienza, ai sensi dell' art. 366 c.p.c. , tenuto conto che con l'atto di impugnazione l'Amministrazione finanziaria ha ben identificato la questione giuridica sottoposta all'attenzione di questa Corte, riportando i passaggi essenziali della decisione e dell'intera vicenda processuale, così da rendere il motivo in tutto sufficiente a identificare le ragioni del ricorso.

Esaminando nel merito il motivo, esso è infondato.

La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore, introdotto con l' art. 62 sexies del D.L. n. 331 del 1993 , 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 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 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 ( Cass., Sez. U., 18 dicembre 2009, n. 26635 ; 18 dicembre 2017, n. 30370 ; 31 maggio 2018, n. 13908 ; 20 settembre 2017, n. 21754 ; 07/06/2017, n. 14091 ; 12 aprile 2017, n. 9484 ). 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, 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 ; 20 settembre 2017, n. 21754 cit.; 30 ottobre 2018, n. 27617 e 20 giugno 2019, n. 16545). Ciò perchè in questo caso 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, cui resta sempre il diritto di allegazione e di prova in sede contenziosa, anche per la prima volta, 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 ).

Peraltro, sempre ai fini dell'accertamento affidato allo scostamento tra dichiarato e risultanze dello studio applicato, questa Corte ha ritenuto rilevante l'emersione di una grave incongruenza tra i dati.

Sull'argomento si è affermato che il requisito della "grave incongruenza" di cui all' art. 62-sexies, comma 3, D.L. n. 331 del 1993 , convertito con modificazioni dalla L. n. 427 del 1993 , costituisce presupposto impositivo necessario degli avvisi di accertamento che siano fondati su di esso, senza che assuma rilievo, per gli avvisi notificati successivamente al 1 gennaio 2007, la modifica dell' art. 10, comma 1, L. n. 146 del 1998 operata con l' art. 1, comma 23, L. n. 296 del 2006 , in quanto si tratta di disciplina priva di portata innovativa, diretta ad assicurare, secondo una interpretazione sistematica e costituzionalmente orientata, una funzione di mera semplificazione e coordinamento normativo, attesa l'abrogazione dei commi 2 e 3 del medesimo art. 10, ad opera dell' art. 37, comma 2, lett. b, D.L. n. 226 del 2006 , e l'estensione della tipologia di accertamento a prescindere dalla contabilità adottata (cfr. da ultimo Cass., 27 giugno 2022, n. 20608 ).

Nel caso di specie la società in sede di contraddittorio endo-procedimentale, se non produsse tutta la documentazione richiesta, ne allegò una parte quanto meno rilevante (che essa identifica nei libri inventario, nel bilancio dettagliato, nelle schede di mastro, nell'elenco clienti e fornitori, nella documentazione relativa ai rapporti di finanziamento). Inoltre la stessa Amministrazione finanziaria ha riferito che la società evidenziò lo stato di grave crisi in cui versava, tanto da cessare l'attività nel 2009, circostanza che costituisce un dato obiettivo, riportato anche nell'avviso d'accertamento.

Ebbene, l'assunzione delle risultanze dello studio di settore quale unico elemento presuntivo, sufficiente a soddisfare il riconoscimento di indizi gravi precisi e concordanti, esula dalla fattispecie, perchè nella regolarità del contraddittorio instaurato la società ebbe a produrre una serie di documenti, ancorchè non corrispondenti a tutto quello che l'Amministrazione finanziaria

aveva preteso, evidenziando elementi "storici" significativi, quale la criticità economica in cui versava nel periodo d'imposta verificato.

Perchè le emergenze dello studio assumano, da sole, valore assorbente ai fini probatori occorre infatti che il contribuente non abbia affatto partecipato o, partecipando, non abbia collaborato in alcun modo, omettendo qualunque allegazione. Ciò non è il caso ora all'attenzione della Corte.

Anche volendo prescindere dall'elenco cospicuo di documentazione che la contribuente afferma aver depositato nella fase del contraddittorio, nel caso di specie l'ufficio era tenuto ad acquisire elementi, anche con accertamenti invasivi oppure bancari, al fine di supportare i rilievi elevati. Di certo non era possibile limitare l'attività accertativa alla mera applicazione dei dati estrapolabili dallo studio di settore applicato.

Ma il motivo di ricorso 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 rilevato che lo scostamento del reddito dichiarato fosse corrispondente al 2,5% rispetto allo studio applicato, se considerato il ricavo minimo, e dell'8,6 se considerato il ricavo puntuale.

La ricorrente si limita ad escludere la rilevanza del requisito della grave incongruenza, senza tener conto di quella giurisprudenza che a) contrario, in fattispecie nelle quali il divario tra dichiarato e risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore era compreso tra il 4% e il 10k, ha ritenuto di disconoscere la gravità dell'incongruenza, a tal fine chiarendo che l'Amministrazione finanziaria non è legittimata a procedere all'accertamento induttivo, al di fuori delle ipotesi tipiche previste dagli artt. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54 del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, in mancanza di uno scostamento non significativo tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore di cui all'art. 62 bis cit. Ciò trova riscontro nel quadro di una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio della capacità contributiva (ex multis cfr. Cass., 26 settembre 2014, n. 20414 ; 30 gennaio 2019, n. 2637 ; 20 dicembre 2022, n. 37297 ).

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

Anche sotto questo profilo il motivo risulta infondato.

Il ricorso in conclusione va rigettato. All'esito del giudizio segue la soccombenza della ricorrente nelle spese di causa, nella misura specificata in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente alla rifusione in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano nella misura di Euro 7.800,00 per compensi, di Euro 200,00 per esborsi, oltre spese generali, nella misura forfettaria del 15%, e accessori come per legge.

Così deciso in Roma, il 26 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 9 febbraio 2023

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza