

Sentenza del 08/08/2024 n. 22496 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate notificava alla BI.BI. STAMPAGGI Srl l'avviso di accertamento n. R9D030200518-2009 per l'annualità 2004 con il quale recuperava a tassazione maggiori ricavi per Euro 421.607,00 in ragione dell'applicazione dello studio di settore TD20U, cluster 8.

2. La società contribuente proponeva ricorso innanzi alla CTP di Ancona chiedendo l'annullamento dell'avviso di accertamento. La CTP di Ancona, con la sentenza 940/03/2014 depositata il 17/10/2014, respingeva il ricorso.

3. Avverso la pronuncia del giudice di primo grado la BI.BI. STAMPAGGI Srl proponeva appello; l'adita CTR delle Marche di Ancona, con sentenza 770/02/2021 depositata il 28.6.2021, in riforma della sentenza di primo grado annullava l'avviso di accertamento.

4. Innanzi alla Corte di cassazione ricorre l'Agenzia delle Entrate con ricorso articolato su due motivi. Si è costituita con controricorso la BI.BI. STAMPAGGI Srl. La società controricorrente ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ..

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate denuncia nullità della sentenza, violazione e falsa applicazione dell' art. 36 D.Lgs. 31/12/1992, n. 546 in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ. lamentando che la CTR avrebbe reso una motivazione contraddittoria, apparente, priva di ogni attinenza con le conclusioni raggiunte dalla consulenza disposta nel secondo grado di giudizio circa l'ascrivibilità o meno della società contribuente allo studio di settore in concreto applicato dall'Ufficio.

Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 62-bis e ss. del D.L. 30.8.1993, n. 331 e degli artt. 2697 , 2729 c.c. in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ..

2. La società controricorrente ha eccepito l'inammissibilità dei motivi di ricorso spiegati dalla Agenzia delle Entrate sotto diversi profili.

2.1. La BI.BI. STAMPAGGI Srl ha, in primo luogo, eccepito l'improcedibilità del ricorso per la pretesa violazione dell' art. 369 cod. proc. civ.. L'eccezione è proposta del tutto genericamente, senza alcuna specificazione delle circostanze per le quali il deposito del ricorso si discosterebbe dalle formalità previste dalla norma invocata ed è comunque infondata atteso che il ricorso, notificato il 26/01/2022, è stato iscritto e depositato presso la cancelleria della Corte il 07/02/2022 munito della prescritta documentazione.

2.2. La società controricorrente ha, poi, eccepito l'inammissibilità del ricorso per la pretesa violazione dell' art. 366 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. perché il ricorso esposizione difetterebbe della sommaria esposizione dei fatti di causa, della necessaria autosufficienza e della specificità del gravame, mancando una ricostruzione puntuale e critica che sottometta alla Corte le fasi procedurali e processuali. L'eccezione è infondata: il ricorso, nei due motivi attraverso i quali è articolato, contiene l'esposizione dei fatti di causa e indica con sufficiente chiarezza le norme che si assumono violate e i passaggi secondo i quali si critica la motivazione della sentenza. Il ricorso non difetta di autosufficienza atteso che dall'esame dell'atto, unitamente alla sentenza impugnata, è permesso alla Corte di individuare le doglianze attraverso le quali il gravame si svolge.

2.3. La società controricorrente eccepisce, infine, l'inammissibilità del ricorso perché lo stesso sarebbe rivolto a provocare un riesame del merito della controversia come già valutato dalla sentenza impugnata. L'eccezione è infondata atteso che il ricorso deduce, sotto un primo profilo, nullità della sentenza per motivazione apparente e, pertanto, un vizio radicale della pronuncia che richiede alla Corte un giudizio non sul merito della controversia ma sulla idoneità della motivazione a considerarsi tale secondo i canoni enucleati dalla giurisprudenza in ragione dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ.. Sotto il secondo profilo il ricorso deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 62-bis e ss. del D.L. 30.8.1993, n. 331 e degli artt. 2697 , 2729 c.c. in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. e, pertanto, di norme che disciplinano la ripartizione dell'onere della prova tra le parti piuttosto che la valutazione delle emergenze istruttorie.

3. Disattese le eccezioni preliminari sollevate dalla parte controricorrente occorre esaminare nel merito i motivi di ricorso. Le due censure devono essere esaminate congiuntamente, atteso che sono logicamente connesse riguardando differenti profili attinenti la legalità, la logicità e sufficienza della motivazione, e sono fondate.

3.1. Quanto a primo motivo osserva il Collegio come la motivazione della sentenza si riduca ad un lungo richiamo alla consulenza tecnica di ufficio alla quale la commissione aveva demandato il compito di valutare l'applicabilità alla società dello studio di settore preso a modello dall'Agenzia delle Entrate in fase di accertamento. La consulenza non si limita ad offrire valutazioni tecniche circa l'attività di impresa, i prodotti realizzati e i processi di lavorazione seguiti dalla società contribuente, ma si dilunga in una serie di considerazioni giuridiche che, riportando pedissequamente le contrapposte difese delle parti, finiscono per essere contraddittorie e perplesse. La motivazione della sentenza non mette ordine nelle considerazioni così rassegnate dal consulente ma si limita a riportarle senza sottoporle ad alcun vaglio critico. In proposito si consideri come la consulenza tecnica d'ufficio sia in astratto funzionale alla sola risoluzione di questioni di fatto che presuppongano cognizioni di ordine tecnico e non giuridico sicché i consulenti tecnici non possono essere incaricati di accertamenti e valutazioni circa la qualificazione giuridica di fatti e la conformità al diritto di comportamenti, né, ove una tale inammissibile valutazione sia stata comunque effettuata..., di essa si deve tenere conto, a meno che non venga vagliata criticamente e sottoposta al dibattito processuale delle parti (Cass. civ., 22/01/2016, n. 1186). Nella motivazione della sentenza impugnata non si rinvergono autonome valutazioni giuridiche ma le stesse sono rassegnate mediante integrale richiamo alla consulenza,

senonché la consulenza, come rilevato, riporta una congerie di considerazioni tra loro contraddittorie perché disegnate sulle contrapposte posizioni delle parti. La motivazione della sentenza richiama, poi, le conclusioni della perizia interpretandole nel senso della applicabilità alla società contribuente dello studio di settore VD20U piuttosto che quello in vigore nell'anno di imposta considerato nell'accertamento TD20U. In tale prospettiva la motivazione della sentenza cade in un palese fraintendimento poiché la perizia conclude per la applicabilità alla società dello studio di settore all'epoca vigente, salvo rimettere al giudice ogni definitiva valutazione circa lo studio di settore più evoluto. Sicché la decisione impugnata soffre di in una contraddizione insanabile che non è sciolta nemmeno nei seguenti, scarni, passaggi motivazionali nei quali la Commissione riporta, in modo confuso, passaggi della consulenza, delle contrapposte argomentazioni delle parti e non offre alcuna plausibile rappresentazione del percorso logico seguito per risolvere la questione controversa e cioè la riconducibilità della società o meno allo studio di settore applicato e, di riflesso, la legittimità dell'accertamento impugnato. Nemmeno l'applicabilità dello studio di settore più evoluto è predicata in ragione di una linea argomentativa coerente e riconoscibile.

Considerato l'orientamento di questa Corte, secondo il quale "ricorre il vizio di motivazione apparente della sentenza, denunziabile in sede di legittimità ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 5, c.p.c. quando essa, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche, congetture" (Cass. 01/03/2022, n. 6758), la sentenza impugnata è da valutarsi come priva di motivazione e il primo motivo di ricorso va accolto.

3.2. Con il secondo motivo di ricorso, come già rilevato, l'Agenzia delle Entrate deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 62-bis e ss. del D.L. 30.8.1993, n. 331 e degli artt. 2697 , 2729 cod. civ. in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.. In particolare, secondo la ricorrente, la Commissione tributaria regionale avrebbe errato nell'addossare all'Ufficio l'onere di provare le circostanze che giustificavano l'attribuzione del maggior reddito e tanto perché, stante l'applicabilità dello studio di settore *ratione temporis* vigente, spettava semmai al contribuente, come già osservato dalla Commissione tributaria provinciale nella decisione di primo grado favorevole all'Ufficio, provare le circostanze che giustificavano l'esclusione dell'impresa dal novero dei soggetti ai quali è applicabile lo standard.

Già si è argomentato circa l'ammissibilità dei motivi di ricorso, circa il merito della censura, va osservato quanto segue. È costante l'orientamento di questa Corte secondo il quale "in tema di accertamento mediante studi di settore, al fine di superare la presunzione di reddito determinata dalla procedura standardizzata, grava sul contribuente l'onere di dimostrare, attraverso informazioni ricavabili da fonti di prova acquisite al processo con qualsiasi mezzo, la sussistenza di circostanze di fatto tali da far discostare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento e giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale in virtù di detta procedura" (Cass. 15/01/2019, n. 769); ed ancora: "in tema di accertamento tributario mediante studi di settore, ai fini del riparto degli oneri probatori, grava sul contribuente l'onere di allegare, ed anche di provare - ancorché senza limitazioni di mezzi e di

contenuto - la sussistenza di circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento, sì da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato, mentre sull'ente impositore quello di dimostrare l'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto di accertamento" (Cass. 21/12/2021, n. 40936).

Orbene, la motivazione della sentenza impugnata fa discendere, dalla pretesa inapplicabilità dello studio di settore, conclusione raggiunta in ragione di una motivazione che rimane sotto il limite della intellegibilità e della sufficienza, l'impossibilità di attribuire alla società controricorrente il reddito accertato, addossando all'Ufficio l'onere di provare il maggior reddito in concreto attribuito. In tal guisa la decisione fa, tuttavia, cattivo governo delle norme citate sulla disciplina degli studi di settore e sulla ripartizione dell'onere della prova come interpretate da questa Corte perché omette di enucleare e verificare le circostanze che il contribuente, come da onere probatorio su di esso gravante, avrebbe dovuto allegare e provare per dimostrare che la sua attività si discostava da quella presa in considerazione dallo studio di settore. Peraltro la sentenza impugnata considera applicabile uno studio di settore, diverso e successivo, per il quale si evidenziavano - come riferisce la stessa motivazione - le medesime criticità nella assegnazione della società ad un gruppo omogeneo di imprese, sicché, anche per questa via, il richiamo alla disciplina e al risultato offerto dal secondo studio di settore appare non concludente atteso che non sono esaminate le eventuali prove offerte dal contribuente a sostegno del minor reddito effettivo conseguito rispetto all'accertamento.

4. Il ricorso deve, allora, essere accolto con riferimento ad entrambi i motivi, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria competente.

P.Q.M. accoglie il ricorso con riguardo al primo e al secondo motivo, cassa la sentenza e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza