Civile Ord. Sez. 5 Num. 20593 Anno 2019

Presidente: LOCATELLI GIUSEPPE

Relatore: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Data pubblicazione: 31/07/2019

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 25042/2012 R.G. proposto da

Aletti Giovanni & Figli s.r.l., in persona del l.r.p.t., rappresentata e difesa dall'avv. Claudio Lucisano ed avv. Daniela Zamboni, presso cui elettivamente domicilia in Roma alla via Crescenzio n.91;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato;

-intimata-

avverso la sentenza n.39/11/12 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, emessa il 23/3/2012, depositata in pari data e non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 28 febbraio 2019 dal Consigliere Andreina Giudicepietro.

RILEVATO CHE:

28/

- 1. la Aletti Giovanni & Figli s.r.l. (di seguito società) propone ricorso per cassazione fondato su tre motivi contro l'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n.39/11/12 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (di seguito C.T.R.), depositata in data 23/3/2012 e non notificata, che ha rigettato l'appello della società avverso la sentenza della C.T.P. di Varese, che aveva rigettato a sua volta il ricorso della contribuente, in controversia che aveva ad oggetto l'impugnativa dell'avviso di accertamento con metodo induttivo dei ricavi sulla base degli studi di settore per l'anno 2004;
- 2. con la sentenza impugnata, la C.T.R., sul presupposto che l'Amministrazione avesse applicato lo studio di settore più adatto al caso di specie, ha ritenuto che, a giustificazione dell'accertamento, vi fossero, sia un notevole scostamento di maggiori ricavi per oltre 100.000,00 euro, sia gravi incongruenze nella redditività della società, con perdite negli anni 2002, 2003 e 2004, che ne evidenziavano l'antieconomicità della gestione;
 - 3. a seguito del ricorso, l'Agenzia rimane intimata;
- 4. il ricorso è stato fissato dinanzi all'adunanza in camera di consiglio del 28 febbraio 2019 ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197;
 - 5. il ricorrente ha depositato memoria ex art. 380 bis c.p.c.;

CONSIDERATO CHE:

1.1. con il primo motivo (contrassegnato in ricorso con i nn.2, 2a, 2b, 2c e 2d), la ricorrente denunzia la violazione degli artt. 62 bis e ss. d.l. n. 33/1993, conv. dalla legge n. 427/1993, ed art.39 d.P.R. n.600/73, in relazione all'art. 360, comma 1, n.3, c.p.c.;

secondo la ricorrente, l'accertamento non poteva basarsi unicamente sullo studio di settore, in assenza di ulteriori elementi confermativi;

la ricorrente sostiene che nella fattispecie in esame non sussistevano i presupposti per il ricorso allo studio di settore, poichè non vi era un grave scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli derivanti dagli studi di settore, nè irregolarità contabili;

W

inoltre, la C.T.R. avrebbe negato l'applicazione dello studio di settore più aggiornato, aderendo pedissequamente all'accertamento dell'Ufficio e valorizzando un dato poco significativo, quale l'antieconomicità della gestione sociale, per le perdite riportate in soli tre anni, senza rilevare che la condotta dell'Ufficio poteva configurare un'ipotesi di abuso del diritto;

con il secondo motivo (contrassegnato in ricorso con il n.3), la ricorrente denunzia la violazione degli artt. 2697 c.c. e 23 d.lgs. n.546/92, in relazione all'art. 360, comma 1, n.3, c.p.c.;

la ricorrente deduce che la C.T.R. non avrebbe tenuto conto del fatto che incombeva all'Amministrazione finanziaria provare l'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto e la sussistenza degli ulteriori elementi presuntivi di maggiori ricavi, mentre spettava alla contribuente la prova della specifica realtà dell'attività economica idonea a giustificare lo scostamento dallo standard;

inoltre, la società contribuente sostiene che il giudice di appello non avrebbe considerato che una serie di circostanze di fatto, dedotte dalla ricorrente, non erano state oggetto di contestazione da parte dell'Amministrazione e dovevano ritenersi pacifiche;

di conseguenza, contrariamente a quanto ritenuto dalla C.T.R., la contribuente aveva assolto, grazie alla mancata contestazione dell'Ufficio, all'onere di provare l'inapplicabilità dello studio di settore alla situazione concreta della società, mentre l'Ufficio non aveva dimostrato che lo studio di settore prescelto fosse congruente rispetto all'attività esercitata;

con il terzo motivo (contrassegnato in ricorso con il n.4), la ricorrente denunzia l'insufficiente e contraddittoria motivazione, ai sensi dell'art.360, comma 1, n.5, c.p.c., in relazione ad un fatto controverso e decisivo, consistente nella correttezza dello studio di settore applicato, senza tener conto delle specifiche peculiarità evidenziate dalla contribuente;

- 1.2. il primo motivo è in parte fondato e va accolto, con conseguente assorbimento dei restanti;
- 1.3. secondo il principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di

J.

presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dallo scostamento dei ricavi dichiarati rispetto agli standards in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente;

gli studi di settore rappresentano l'indicatore di una possibile anomalia del comportamento del contribuente e l'Amministrazione è tenuta ad attivare un contraddittorio con il contribuente, il quale è chiamato a fornire giustificazioni, se la sua redditività è gravemente incongruente rispetto alla normale redditività dello studio di settore applicato,;

il contribuente ha, quindi, 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 *standards* o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame (S.U. sent. n. 26635/09);

a tal riguardo, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, non assume rilievo decisivo la regolarità formale delle scritture contabili, che non costituisce un elemento idoneo ad inficiare le presunzioni di cui agli studi di settore, i quali possono essere utilizzati dall'ufficio anche in contrasto con le emergenze contabili (vedi Sez. 5, Ordinanza n. 9459 del 12/04/2017);

nel caso di specie, inoltre, non è fondata la doglianza relativa allo studio di settore prescelto, perchè, come rilevato dalla C.T.R., risultava rispondente al tipo di attività imprenditoriale ed era stato applicato secondo una metodologia che garantiva l'adeguamento dello studio di settore prescelto all'attività svolta dalla società;

quest'ultima, inoltre, aveva mosso sul punto una contestazione generica, senza indicare quale diverso standard sarebbe stato più congruo;

nè vi è alcuna contestazione in ordine all'effettuazione del contraddittorio endoprocedimentale, a seguito del quale le doglianze della società avevano trovato un parziale accoglimento, con conseguente riduzione del reddito accertato;

H

risulta, invece, fondata la censura relativa alla sussistenza del requisito della "grave incongruenza" tra i ricavi dichiarati e quelli accertati;

ai sensi dell'art.62 sexies d.l. n.331/1993 "gli accertamenti ... possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavì, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili ... dagli studi di settore";

come chiarito dalla sentenza delle Sezioni Unite (S.U. sent. n. 26635/09 cit.), "in tema di accertamento tributario, la necessità che lo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli studi di settore testimoni una grave incongruenza, espressamente prevista dall'art. 62-sexies del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, 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, dall'art. 10, comma 1, della legge 8 maggio 1998, n. 146, il quale, pur richiamando direttamente l'art. 62-sexies cit., non contempla espressamente il requisito della gravità dello scostamento" (Sez. U, Sentenza n. 26635 del 18/12/2009, Rv. 610692 - 01);

è pacifico, quindi, che a fondamento dell'accertamento basato sull'applicazione degli studi di settore occorreva l'indicazione da parte dell'Ufficio di una "grave incongruenza", e non del semplice scostamento, tra il reddito dichiarato e quello risultante dall'applicazione dello studio di settore;

sul punto la C.T.R. si è limitata a qualificare significativo lo scostamento di euro 100.944,00, senza rapportarlo ai ricavi complessivi dichiarati, che secondo la controricorrente ammontano ad euro 3.238.203, con uno scostamento pari al 3,12% dei ricavi dichiarati (pag.11 ricorso);

il giudice di appello non ha verificato e valutato la sussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'art.62 bis e ss. d.l. n. 331/1993 sotto il profilo della sussistenza delle " gravi incongruenze", in ciò incorrendo nella denunziata violazione di legge;

la sentenza impugnata va cassata in relazione all'unico profilo di doglianza accolto nell'ambito del primo motivo, con conseguente

Ü

assorbimento dei restanti, con rinvio alla C.T.R. della Lombardia, in diversa composizione, per la valutazione del requisito della "grave incongruenza", cui demanda di provvedere anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

la Corte accoglie il primo motivo di ricorso, nei limiti di cui in motivazione; dichiara assorbiti il secondo ed il terzo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto nei limiti sora specificati e rinvia alla C.T.R. della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il giorno 28 febbraio 2019.

