Corte di Cassazione, Sezione TRI civile

Sentenza 24 novembre 2016, n. 24003

Integrale

Irpef - Irap - Avviso di accertamento - Presupposti - Sentenza della corte di cassazione a sezioni unite 26638 del 2009 - Studi di settore - Decreto legge 331 del 1993 - Lavoro autonomo - Legge 154 del 1989 - Coefficienti presuntivi - Legge 311 del 2004 - Contraddittorio preventivo - Legge 549 del 1995 - Criteri - Decreto legislativo 218 del 1997 - Onere della prova - Articoli 2697 e 2728 cc

Integrale

Irpef - Irap - Avviso di accertamento - Presupposti - Sentenza della corte di cassazione a sezioni unite 26638 del 2009 - Studi di settore - Decreto legge 331 del 1993 - Lavoro autonomo - Legge 154 del 1989 - Coefficienti presuntivi - Legge 311 del 2004 - Contraddittorio preventivo - Legge 549 del 1995 - Criteri - Decreto legislativo 218 del 1997 - Onere della prova - Articoli 2697 e 2728 cc

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. VIRGILIO Biagio - Presidente

Dott. GRECO Antonio - Consigliere

Dott. ESPOSITO Antonio Francesco - Consigliere

Dott. IANNELLO Emilio - Consigliere

Dott. CRISCUOLO Mauro - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 9002-2010 proposto da:

(OMISSIS), (OMISSIS), elettivamente domiciliata in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), che la rappresenta e difende in virtu' di procura speciale a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, (OMISSIS), elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- resistente -

avverso la sentenza n. 23/2009 della COMM.TRIB.REG. di ROMA, depositata il 12/02/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 14/09/2016 dal Consigliere Dott. MAURO CRISCUOLO;

udito l'Avvocato (OMISSIS) per la ricorrente e l'Avvocato (OMISSIS) per l'Avvocatura dello Stato;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio, che ha concluso per l'accoglimento del primo motivo del ricorso, con assorbimento degli altri.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

(OMISSIS), esercente la professione di medico specialista in ostetricia e ginecologia, impugnava innanzi alla CTP di Roma l'avviso di accertamento relativo all'IRPEF ed all'IRAP per l'anno 2002 emesso dall'Agenzia delle Entrate di Roma (OMISSIS) sulla base degli studi di settore, per effetto del quale erano stati accertati compensi da lavoro autonomo non dichiarati pari ad Euro 66.138,00, con conseguenti maggiori imposte per circa Euro 35.000,00.

La CTP accoglieva il ricorso ritenendo che era stato dimostrato che, in conseguenza delle vicende personali e familiari della ricorrente, aveva dovuto ridurre la sua attivita' lavorativa, con conseguenti minori redditi. Avverso tale sentenza proponeva appello l'Ufficio che contestava la correttezza della stessa, ed evidenziava che in realta' tenuto conto (lei lavoratori alle dipendenze della contribuente, della collocazione del suo studio e del fatto che nel corso degli anni aveva stipulato numerose polizze assicurative, appariva corretta la determinazione dei redditi compiuta sulla scorta degli studi di settore.

La (OMISSIS) nel costituirsi in giudizio reiterava la deduzione di nullita' dell'avviso per la violazione del principio del contraddittorio, assumendo, nel merito, che in ogni caso gli studi di settore non erano di per se soli sufficienti a giustificare l'accertamento, occorrendo tenere conto delle peculiarita' della vicenda, quali lo svolgimento anche di attivita' medica alle dipendenze di una struttura ospedaliera, ovvero la natura ancora sperimentale degli studi di settore applicati dall'Ufficio. La CIR di Roma con la sentenza n. 23/7/09 del 12 febbraio 2009, accoglieva l'appello.

Dopo avere rilevato che il metodo fondato sugli studi di settore era indubbiamente migliorativo del cosiddetto metodo dei coefficienti presuntivi, in passato fissato dalla L. n. 154 del 1989, sicche' l'accertamento fondato sugli studi poteva prescindere dai requisiti della gravita', precisione e concordanza, trattandosi di una presunzione dotata intrinsecamente di tali caratteristiche, proprio per il rilevato scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli determinati con criteri statistico-matematici, quanto alle prove addotte dalla contribuente per confutare detta presunzione, rilevava che le pur sussistenti difficolta' personali della contribuente (legate ad una travagliata separazione personale dal coniuge) apparivano controbilanciate da altre circostanze evidenziate dall'ufficio.

In particolare emergeva lo svolgimento di un'attivita' professionale di elevata qualita' svolta in un ambiente di notevoli possibilita' economiche, in grado di assicurare, anche a voler tenere conto di un'attivita' limitata a sole 15 ore di lavoro settimanale, un reddito almeno medio.

Quanto al contraddittorio rilevava che esisteva ampia documentazione attestante che lo stesso si era esplicito in data 1 marzo 2006, avendo poi dato luogo ad una proposta di adesione formulata dall'Ufficio in data 12/4/2006.

In merito alla marginalita' del lavoro autonomo rispetto a quello dipendente della contribuente, la CTR rilevava che la affermazione era smentita dalle stesse cifre riportate nella dichiarazione dei redditi, non potendo trovare accoglimento nemmeno la deduzione fondata sulla sperimentalita' degli studi di settore applicati, posto che l'Ufficio aveva supportato il proprio assunto anche con altre motivazioni.

Infine escludeva l'applicabilita' nella fattispecie della previsione di cui alla L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 411 posto che non vi era stato alcun adeguamento della contribuente ai risultati degli studi di settore. Per la cassazione di tale sentenza, (OMISSIS) ha proposto ricorso, articolato su nove motivi.

L'intimata si e' costituita tardivamente depositando atto di costituzione al solo fine della partecipazione all'udienza di discussione La ricorrente ha depositato memorie ex articolo 378 c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si denuncia la violazione e falsa applicazione degli articoli 3 e 53 Cost., nonché del Decreto Legge n. 331 del 1993, articoli 62 bis e 62 sexies e della L. n. 549 del 1995, articolo 3, commi 179-189. Infatti, la ricorrente nell'atto introduttivo del giudizio aveva lamentato di non essere mai stata invitata al contraddittorio preventivo neanche dopo la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, laddove l'Ufficio aveva adottato lo svolgimento di due colloqui avvenuti il 13 dicembre 2005 ed il 18 gennaio 2006.

Osserva altresì che la CTP aveva accolto il ricorso proprio in ragione del mancato svolgimento del contraddittorio preventivo, laddove la CTR, a seguito di appello dell'Ufficio che aveva nuovamente invocato i predetti colloqui nonché la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, era pervenuta alla conclusione secondo cui esisteva ampia documentazione attestante il regolare svolgimento del contraddittorio.

La soluzione adottata dai giudici di appello e' pero' illegittima, in quanto alla luce degli insegnamenti di cui alle S.U. in tema di applicazione degli studi di settore (cr. Cass. n. 26638/2009), il contraddittorio deve essere preventivamente attivato dall'Ufficio, trattandosi di un requisito necessario affinché possa operare il sistema di presunzioni semplici correlato all'istituto degli studi di settore.

In tal senso si e' chiarito che la motivazione dell'avviso di accertamento deve dare adeguata contezza delle ragioni per le quali siano state eventualmente disattese le contestazioni del contribuente, emergendo pertanto che il contraddittorio preventivo e' un elemento essenziale ed imprescindibile per consentire l'applicabilità degli studi di settore in considerazione della concreta realtà economica del contribuente.

Nel caso in esame i colloqui cui fa riferimento l'Ufficio, e di riflesso la CTR, sono successivi alla notifica dell'avviso impugnato, avvenuta in data 22/11/2005, sicché non appaiono in grado di assicurare il rispetto del contraddittorio come sopra esplicitato.

Con il secondo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione degli articoli 3 e 53 Cost., nonché del Decreto Legge n. 331 del 1993, articoli 62 bis e 62 sexies e della L. n. 549 del 1995, dell'articolo 3, comma 179-189 in quanto la CTR ha ritenuto provato lo svolgimento del contraddittorio sulla scorta di documenti che non appaiono in alcun modo idonei a fornire tale dimostrazione, non potendosi confondere tra loro due istituti radicalmente diversi, quali il contraddittorio preventivo, ed il procedimento scaturente dalla richiesta di accertamento con adesione, laddove i verbali ed i colloqui richiamati in motivazione attestano solo l'espletamento del secondo procedimento.

Il terzo motivo denuncia l'omessa ovvero insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in quanto si sarebbe affermato lo svolgimento del contraddittorio, sulla base di documenti, che non comprovano affatto che il 1 marzo 2006 si sia regolarmente svolto, e valorizzandosi la circostanza che a seguito di tale incontro sarebbe stata formulata una proposta di adesione da parte dell'Ufficio, confondendosi in ogni caso la diversa finalità del contraddittorio preventivo e quella dell'istituto dell'accertamento per adesione.

Il quarto motivo denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 3 e 53 Cost., del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d) del Decreto Legge n. 331 del 1993, articoli 62 bis e 62 sexies, della L. n. 549 del 1995, articolo 3, comma 179-189 del Decreto Legislativo n. 218 del 1997 e degli articoli 2728 e 2697 c.c..

La CTR ha infatti ritenuto che il sistema degli studi di settore, in quanto migliorativo del precedente sistema dei coefficienti presuntivi, permette che l'accertamento induttivo fondato sugli stessi possa prescindere dai requisiti di gravità, precisione e concordanza, trattandosi di una presunzione relativa, grave e precisa proprio per lo scostamento rilevato tra i ricavi dichiarati e quelli determinati con criteri statistico-matematici. Per l'effetto si verrebbe a determinare un'inversione dell'onere della prova che impone al contribuente di dimostrare l'inapplicabilità degli studi di settore in relazione all'attività come in concreto svolta.

Con il quinto motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione degli articoli 3 e 53 Cost., del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), del Decreto Legge n. 331 del 1993, articoli 62 bis e 62 sexies della L. n. 549 del 1995, articolo 3, comma 179-189 del D. Lgs. n. 218 del 1997 e degli articoli 2728 e 2697 c.c.. Infatti l'affermazione contenuta nella sentenza impugnata secondo cui l'Ufficio potrebbe esaurire il proprio accertamento con il mero richiamo alle risultanze degli studi di settore, appare in contrasto con l'affermazione, costantemente ribadita dalla giurisprudenza, per la quale gli studi di settore non integrano una presunzione legale, bensì semplice, che per divenire qualificata deve essere integrata con fattori aggiuntivi a sostegno della pretesa impositiva.

Con il sesto motivo, sotto altro profilo, si denuncia la violazione e falsa applicazione degli articoli 3 e 53 Cost., del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), del Decreto Legge n. 331 del 1993, articoli 62 bis e 62 sexies, della L. n. 549 del 1995, articolo 3, comma 179-189 del Decreto Legislativo n. 218 del 1997 e degli articoli 2728 e 2697 c.c..

Infatti, la ricorrente aveva dedotto l'inidoneità degli studi di settore sperimentali, quale appunto lo studio SK10U, applicato nella fattispecie, laddove al contrario i giudici di appello hanno disatteso la doglianza adducendo che l'Ufficio aveva supportato il proprio accertamento anche con

altre motivazioni.

In realta' gli studi di settore sperimentali, proprio in ragione delle loro caratteristiche, anche per l'anno di imposta in contestazione, andavano utilizzati con maggiore cautela, imponendosi che le risultanze degli stessi fossero adeguatamente supportate da altre circostanze fattuali.

Il settimo motivo, in relazione alla medesima questione relativa all'utilizzo di uno studio di settore cd. sperimentale, lamenta l'omessa ovvero insufficiente motivazione, in quanto la CTR avrebbe affermato che l'Ufficio aveva supportate il suo accertamento anche con altre motivazioni, che pero' non emergevano in atti, essendosi l'avviso fondato unicamente sullo scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli scaturenti dall'applicazione dello studio di settore.

L'ottavo motivo denuncia la nullita' della sentenza e del procedimento per la violazione dell'articolo 342 c.p.c. nonche' del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 53, 79 ed 80.

Infatti, la ricorrente aveva sempre dedotto, sin dal primo grado, che le vicende di carattere personale, legate ad una sofferta causa di separazione personale dal coniuge, avvenuta nel 2002, avevano inciso anche sulla propria capacita' reddituale.

Tali deduzioni, supportate anche da ampia documentazione erano state condivise dalla CTP, laddove invece la CTR aveva riesaminato la rilevanza di tali circostanze, in assenza di una specifica contestazione sollevata con i motivi di appello da parte dell'Agenzia delle Entrate. Il nono motivo, infine, denuncia l'insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo, in relazione alla diversa valutazione delle vicende personali della ricorrente, in quanto i dati di segno contrario valorizzati dalla CTR sono in realta' gia' ricompresi tra i dati sulla scorta dei quali si provvede alla determinazione dei redditi in via presuntiva in base agli studi di settore, essendo quindi mancata un'ulteriore attivita' di accertamento da parte della CTR.

Ne discende che la motivazione appare incongrua ed inadeguata.

2. I primi due motivi di ricorso sono fondati e pertanto devono essere accolti.

Ed infatti costituisce orientamento consolidato nella giurisprudenza della Corte quello in base al quale la rilevanza probatoria degli studi di settore non possa prescindere dal preventivo esperimento del contraddittorio, nella fase che appunto deve precedere la stessa emissione dell'avviso di accertamento.

In tal senso con l'intervento delle Sezioni Unite di cui alla sentenza n. 26635/2009, si e' precisato che la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravita', precisione e concordanza non e' "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in se' considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditivita' - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullita' dell'accertamento, con il contribuente. Infatti, in tale sede, quest'ultimo 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 "standards" o la specifica realta' dell'attivita' economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non puo' esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilita' in concreto dello "standard" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente. L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilita' dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilita' degli "standards" al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non e' vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della piu' ampia facolta', incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte. In tal caso, pero', egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio puo' motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli "standards", dando conto dell'impossibilita' di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice puo' valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito (conf. ex multis Cass. n. 12558/2010; Cass. n. 12428/2012; Cass. n. 22599/2012; Cass. n. 11633/2013; Cass. n. 17646/2014; Cass. n. 10047/2016).

L'iter procedimentale delineato dal legislatore, secondo la condivisibile ricostruzione fornita dalla giurisprudenza di questa Corte, induce quindi ad attribuire centralita' al principio del contraddittorio, in quanto e' proprio il confronto tra la posizione dell'Ufficio e quella del contribuente che consente di attribuire rilevanza probatoria ai dati emergenti dagli studi di settore (in quanto non adeguatamente contrastati dalle peculiarita' della vicenda del singolo contribuente), essendo quindi conseguenza di tale impostazione la sanzione della nullita' per l'ipotesi in cui non sia stato instaurato il contraddittorio preventivo.

Nel caso di specie la (OMISSIS) ha addotto a sostegno della propria impugnativa, anche, ed in via preliminare la violazione del detto principio, e tale deduzione, puntualmente riproposta in sede di gravame, e' stata disattesa dalla CTR la quale ha sostenuto che esisteva ampia documentazione attestante la sua attuazione, in data 1 marzo 2006, allorquando, in conseguenza di tale contatto, era stata formulata una proposta di adesione da parte dell'Ufficio in data 12 aprile 2006.

Emerge tuttavia che tale evento reca una data successiva a quella della notifica dell'avviso impugnato (notifica avvenuta in data 22/11/2005) e che trattasi ragionevolmente di incontri susseguenti alla presentazione da parte della contribuente di apposita istanza di accertamento con adesione.

Orbene, se la finalita' del contraddittorio, nell'ambito del procedimento di accertamento fondato sugli studi di settore, e' quella di avvalorare la correttezza dell'accertamento, proprio alla luce del confronto tra le posizioni dell'Ufficio e quelle del contribuente, che in tal modo ha la possibilita' di rimarcare le peculiarita' della propria situazione economico reddituale, onde escludere che il dato statistico che e' alla base dello studio di settore, sia nella fattispecie invocabile, e' appunto necessario che lo stesso si svolga in via preventiva, poiche' e' la stessa legittimita' dell'accertamento che presuppone che sia data al contribuente la possibilita' di dedurre in ordine alla effettiva idoneita' degli studi a giustificare la maggiore pretesa impositiva.

In tal senso il contraddittorio non puo' essere recuperato i posteriori, come invece ritenuto dalla CTR, con la presentazione di un'istanza per adesione, posto che in tal caso l'avviso continua ad essere inficiato dalla patologia genetica derivante dall'omessa attivazione del contraddittorio.

D'altronde, se fosse possibile sostenere che il contraddittorio successivo possa sanare i vizi procedurali della procedura di accertamento induttivo fondata sugli studi di settore, analoga efficacia sanante dovrebbe attribuirsi anche al contraddittorio processuale, scaturente dalla proposizione dell'impugnativa giudiziale dell'avviso, il che non appare consentito sostenere.

Per l'effetto, ed in accoglimento dei primi due motivi, deve essere cassata la sentenza impugnata determinandosi altresì l'assorbimento degli altri motivi.

Tuttavia, non apparendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la controversia puo' essere decisa nel merito, dovendosi pervenire all'accoglimento del ricorso Originario della contribuente, attesa la sussistenza della nullita' del provvedimento impugnato.

Quanto alle spese, tenuto conto che la decisione delle Sezioni Unite che ha chiarito la portata e la necessita' del contraddittorio preventivo risulta successiva all'instaurazione dei gradi di merito, si ritiene che sussistano i presupposti per la compensazione delle spese delle fasi di merito, dovendosi invece fare applicazione del principio di soccombenza per le spese del giudizio di legittimita', a tanto provvedendosi come da dispositivo che segue.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso della contribuente; compensa le spese relativamente ai gradi di merito e condanna l'Agenzia al pagamento in favore della ricorrente delle spese del presente giudizio che liquida in Euro 4.000,00 per compensi, oltre spese forfetarie in misura pari al 15 %, ed accessori di legge.