



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della SICILIA Sezione 8, riunita in udienza il 12/12/2024 alle ore 09:00 con la seguente composizione collegiale:

LA GRECA GIUSEPPE, Presidente

SIRCHIA GIOVANNI, Relatore

SEGRETO GIUSEPPE, Giudice

in data 12/12/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'istanza di riassunzione dell'appello n. 323/2023

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

Salvatore Astuto - STTSVT75D26A089M

ed elettivamente domiciliato presso studiolegaleastuto@avvocatiagrigento.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Agrigento

elettivamente domiciliato presso dp.agrigento@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 448/2010 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale AGRIGENTO sez. 5 e pubblicata il 27/10/2010

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. RJ0L00005 IRES-ALTRO 2004

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. RJ0L00005 IVA-ALTRO 2004

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. RJ0L00005 IRAP 2004

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza in data 8 febbraio/27 giugno 2022, la Corte di Cassazione, decidendo sul ricorso proposto dalla [REDACTED] nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia n. 2474/24/14, depositata il 31 luglio 2014, che, in riforma della decisione della CTP di Agrigento, aveva ritenuto legittimo l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate in base agli studi di settore nei confronti della ricorrente - con cui era stato determinato un maggior reddito d'impresa di Euro 49.099,00 per l'anno 2004 ai fini Ires, Irap e Iva- in accoglimento del terzo motivo di ricorso, cassava la sentenza impugnata e rinviava, anche per le spese, alla CTR della Sicilia in diversa composizione.

Esponeva la Cassazione che, in tema di accertamento basato su studi di settore, il requisito della "grave incongruenza" di cui al D.L. n. 331 del 1993, art. 62-sexies, comma 3, conv. con mod. dalla L. n. 427 del 1993, costituiva presupposto impositivo necessario per gli avvisi di accertamento su di essi fondati, senza che assumesse rilievo, per gli avvisi notificati successivamente al 1 gennaio 2007, la modifica della L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 1, operata con la L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 23, in quanto priva di portata innovativa e diretta ad assicurare, secondo una interpretazione sistematica e costituzionalmente orientata, una funzione di mera semplificazione e coordinamento normativo attesa l'abrogazione del medesimo art. 10, commi 2 e 3 ad opera del D.L. n. 226 del 2006, art. 37, comma 2, lett. b, e l'estensione della tipologia di accertamento a prescindere dalla contabilità adottata.

Alla luce dei principi affermati, era fondata la denuncia di falsa applicazione della disciplina degli studi di settore.

Nella vicenda in esame, infatti, la CTR si era limitata ad affermare che " il fatturato degli anni 2002, 2003 e 2004 dichiarato dalla società Contribuente è risultato sempre inferiore a quello derivante dall'applicazione degli studi di settore".

Aveva, invece, omesso di valutare, come previsto dalla disciplina in questione, se, a fronte della tempestiva e originaria contestazione del ricorrente, lo scostamento integrasse o meno il presupposto delle "gravi incongruenze", in assenza del quale l'accertamento con le modalità prescelte non poteva validamente essere effettuato.

La [REDACTED] proponeva ricorso in riassunzione esponendo che in forza del principio di diritto sancito dalla Suprema Corte con la sentenza de qua nel caso in esame non sussisteva il requisito delle gravi incongruenze, peraltro non provato dalla controparte. Infatti, oltre che per le circostanze ampiamente rilevate in atti che avevano inciso sui ricavi della società ricorrente un divario quantitativo pari solamente all'1,6% tra ricavi dichiarati e presunti tramite l'applicazione degli studi di settore, era di tutta evidenza che non sussisteva una grave incongruenza.

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Agrigento, si costituiva in giudizio esponendo che il ricorso per riassunzione era da rigettare in quanto l'accertamento era stato emesso nell'osservanza piena della disciplina sugli studi di settore.

Ai sensi della normativa sugli studi di settore era necessario il presupposto impositivo delle gravi incongruenze per procedere ad accertamento, in assenza del quale l'accertamento non era validamente emesso. Il requisito delle " gravi incongruenze " ancorchè ancorato "ad un divario necessariamente di carattere quantitativo tra dichiarato e accertato", non si traduceva, in via automatica, nella determinazione di una percentuale di

scostamento fissa e predeterminata, neppure all'interno di un qualche range, non previsto dalla disciplina.

Ciò comportava che mentre nei casi di scostamento rilevante lo studio era da considerarsi assistito da presunzioni gravi, precise e concordanti e come tale nulla era tenuto a provare l'Ufficio, nei casi di scostamento lieve erano necessari ulteriori elementi probatori che giustificavano la rettifica.

Nel caso di specie, non vi era dubbio che sussistevano altri requisiti che corroboravano l'accertamento, atteso che il fatturato degli anni 2002, 2003 e 2004 dichiarato dalla società era risultato sempre inferiore a quello derivante dall'applicazione degli studi di settore.

Tale dato non aveva trovato alcuna giustificazione plausibile da parte della società che, nel corso del contraddittorio instaurato con l'Ufficio, si era limitata semplicemente a ribadire che "l'inquadramento operato dallo studio di settore nella tipologia di vendita con corrisponde alla realtà dell'azienda in quanto la stessa non si identifica tra quelle previste. ... (perché) ... una notevole percentuale di fatturato viene realizzato con forniture a seguito di aste pubbliche con ricarichi molto al di sotto dei precedenti ...", nonostante che lo studio di settore, tra gli elementi specifici e con riferimento alla tipologia della clientela prevedesse espressamente la sua classificazione in base alla percentuale sui ricavi.

Proprio in base a tale elemento, la società aveva indicato la composizione del proprio fatturato e l'Ufficio, nell'applicare lo studio di settore — come risultava dall'avviso di accertamento — aveva tenuto in considerazione la variabile che la parte considerava decisiva al fine di dimostrare l'inadeguatezza dell'inquadramento operato.

All'odierna udienza del 12 dicembre 2014, la causa veniva decisa nella pubblica udienza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Risulta dal verbale di accertamento a carico della società ricorrente che sulla base degli elementi indicati nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore era risultato che l'ammontare dei ricavi dichiarati era inferiore a quello derivante dall'applicazione degli studi di settore.

In particolare risultavano dichiarati ricavi per euro 1.219.154 a fronte dei seguenti ricavi presunti scaturenti dagli studi di settore: ricavo puntuale euro 1.267.253, ricavo minimo euro 1.238.654, con conseguente maggiori ricavi pari ad euro 49.099.

Nel corso del contraddittorio [REDACTED], amministratore unico della società esponeva che una parte notevole del fatturato veniva realizzato a seguito di aste pubbliche con ricarichi molto al di sotto dei precedenti che causavano la non congruità dello studio.

L'Ufficio esponeva che la reclamata non aderenza dei cluster di riferimento alla realtà aziendale, che deriverebbe da un notevole percentuale di fatturato realizzato dalla società a seguito di aste pubbliche con ricarichi molto bassi rispetto a quelli praticati nella vendita al dettaglio, era considerato dallo studio che aveva invitato la parte di distribuirla in base alla percentuale sui ricavi.

La parte aveva indicato nel 47 % il fatturato proveniente dalla vendita ad enti pubblici .

Lo studio teneva quindi in considerazione la variabile che la parte considerava decisiva al fine di dimostrare l'ineguatezza dell'inquadramento operato e ciò proprio in base alle indicazioni dalla stessa fornite.

La società appellante non si trovava quindi certamente all'interno del c.d. intervallo di confidenza e cioè tra il ricavo minimo indicato nello studio di settore e il ricavo puntuale.

Lo scostamento, tuttavia, era di scarso rilievo , essendo inferiore all'1,6 % per il ricavo minimo e al 2,4% per il ricavo puntuale .

Tanto premesso, in punto di fatto, si osserva che, in tema di accertamento mediante studi di settore, è stato affermato dalla Suprema Corte di Cassazione :

che gli avvisi di accertamento notificati a partire dal periodo d'imposta 2007 possono essere fondati sul mero divario tra quanto dichiarato dal contribuente e quanto risultante dagli studi, atteso il superamento del requisito delle gravi incongruenze, di cui all'articolo 10 citato, prodotto dall'articolo 1, comma 23, L. 296/2006 (Cass. nn. 5224/2019, 26481/2014, 26483/2014, 22946/2015);

che, anche alla luce della giurisprudenza eurounitaria, il presupposto della "grave incongruenza" di cui all'art. 62 sexies, comma 3, del d.l. n. 331 del 1993 (conv., con modif., dalla l. n. 427 del 1993) è necessario anche per gli avvisi di accertamento notificati dopo il 1° gennaio 2007, in quanto l'art. 10, comma 1, della l. n. 146 del 1998, pur dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 23, della l. n. 296 del 2006 (in vigore dal 1° gennaio 2007), continua a fare riferimento al detto art. 62 sexies, che, pertanto, non può ritenersi implicitamente abrogato (Cass. n. 8854 del 29/3/2019; Cass. n. 18249 del 24/06/2021).

Di recente si è pure affermato che in tema di accertamento basato su studi di settore, il requisito della "grave incongruenza" di cui all'art. 62-sexies, comma 3, d.l. n. 331 del 1993, conv. con mod. dalla l. n. 427 del 1993, costituisce presupposto impositivo necessario per gli avvisi di accertamento su di essi fondati, 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 priva di portata innovativa e 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 (Cass.n. 20608 del 27/06/2022).

Si ritiene di condividere quest'ultimo e più recente orientamento giurisprudenziale, per le considerazioni in esso svolte, e in precedenza riportate .

Si osserva anche che la Suprema Corte di Cassazione in precedenza ha ritenuto come scostamenti solo lievi, e quindi inidonei alla rettifica dei redditi, quelli del 4,23% (Cass., 14 luglio 2017, n. 17486), del 7% (Cass., 26 settembre 2014, n. 20414), del 10% (Cass., 2637/2019), del 21% (Cass., 10 novembre 2015, n. 22946), con la precisazione che la nozione di "grave incongruenza" non può essere ricavata avendo riguardo in via assoluta a precise soglie quantitative fisse di scostamento, essendo, invece, la nozione di indici di natura relativa da adattare a plurimi fattori propri della singola situazione economica, del periodo di riferimento ed in generale della stessa storia commerciale del contribuente destinatario dell'accertamento, oltre che del mercato e del settore di operatività.

Al fine di individuare divergenze significative tra i ricavi dichiarati e quelli risultanti dagli studi di settore, si può anche fare riferimento al D.P.R. 16 settembre 1996, n. 570, art. 2, comma 1, lett. a ("regolamento per la determinazione dei criteri in base ai quali la contabilità ordinaria è considerata inattendibile, relativamente agli esercenti attività di impresa, arti e professioni"), il quale dispone: "ai medesimi fini indicati nel comma 1, le contraddizioni tra le scritture obbligatorie e i dati e gli elementi direttamente rilevati si considerano gravi e rendono altresì inattendibile la contabilità ordinaria degli esercenti attività di impresa, quando: a) i valori rilevati a seguito di ispezioni o verifiche, anche parziali...abbiano uno scostamento, rispetto a quelli indicati in contabilità, superiore al 10 per cento del valore complessivo delle voci interessate, a condizione che tale scostamento non sia riconducibile a errata applicazione dei criteri di valutazione ovvero di imputazione temporale" (v. in proposito: Cass. n. 8854 del 29/03/2019).

Analogamente al D.P.R. n. 570 del 1996, art. 1, comma 2, lett. b), si prevede che "tali contraddizioni" si

considerano "gravi" quando "non risultano indicati in alcuna delle scritture contabili o, in mancanza dell'obbligo di indicazione nelle stesse, in altra documentazione attendibile, uno o più beni strumentali...il cui valore complessivo sia superiore al 10 per cento di quello di tutti i beni strumentali utilizzati..."(v. in proposito: Cass. n. 8854 del 29/3/2019).

Va pure osservato che, in tema di "accertamento standardizzato" mediante parametri o studi di settore, il contraddittorio con il contribuente costituisce elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa, in specie quando si faccia riferimento ad una elaborazione statistica su specifici parametri, di per sé soggetta alle approssimazioni proprie dello strumento statistico, e sia necessario adeguarle alla realtà reddituale del singolo contribuente, potendo solo così emergere gli elementi idonei a commisurare la "presunzione" alla concreta realtà economica dell'impresa. Ne consegue che la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento dai parametri ma deve essere integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio, solo così emergendo la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui suddetti parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente (Cass. n. 30370 del 18/12/2017).

Si è pure affermato che, in tema di accertamento mediante studi di settore, il presupposto delle gravi incongruenze non può fondarsi solo sulle soglie legali quantitative di scostamento, dovendosi, invece, procedere ad una valutazione caso per caso, che tenga conto anche di indici di natura relativa, da adattare a plurimi fattori propri della singola situazione economica, del periodo di riferimento e, in generale, della storia commerciale del contribuente, oltre che del mercato e del settore di operatività, poiché anche scostamenti minimi possono assumere rilevanza se accompagnati da indici gravi e significativi di un maggior reddito non dichiarato (Cass.n. 16816 del 17/06/2024).

Nella specie a parte la circostanza che lo scostamento tra ricavi dichiarati ed accertati in base agli studi di settore si è ripetuto nel tempo (anni 2002, 2003 e 2004), nessun ulteriore elemento indiziario comprovante l'esistenza di maggiori redditi dichiarati è emerso nel corso dell'accertamento.

D'altronde la società ricorrente nel coso del contraddittorio ha fornito dei chiarimenti che potrebbero anche essere idonei a giustificare lo spostamento tra ricavi dichiarati e quelli risultanti dagli studi di settore.

Tenuto conto di quanto suesposto e ritenuto che, nella specie, lo scostamento in precedenza indicato tra ricavi accertati, in base agli studi di settore, e quelli dichiarati dalla contribuente, si può certamente ritenere lieve, è da ritenere che non vi è la prova sufficiente che la società ricorrente abbia occultato dei ricavi.

Va pertanto confermata la sentenza resa dalla CTP di Agrigento che ha accolto il ricorso proposto dalla [REDACTED] avverso l'avviso di accertamento di cui in epigrafe.

Tenuto conto della particolare difficoltà di accertare i fatti per cui è causa, sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese del giudizio di appello, del giudizio di Cassazione e quelle di questo giudizio di rinvio.

P.Q.M.

Decidendo in sede di rinvio, a seguito della sentenza in data 8 febbraio/27 giugno 2022 della Corte di

Cassazione, rigetta l' appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Agrigento, nei confronti della [REDACTED]

Compensa tra le parti le spese del giudizio di appello, del giudizio di Cassazione e quelle di questo giudizio di rinvio.

Così deciso in Palermo il 12 dicembre 2024

IL GIUDICE RELATORE

IL PRESIDENTE