

Svolgimento del processo – Motivi della decisione

La Corte, costituito il contraddittorio camerale sulla relazione prevista dall'art. 380 bis c.p.c., osserva quanto segue.

Gli eredi di ..., ... e ... impugnano per cassazione, con ricorso affidato a tre motivi, la sentenza resa dalla CTR ... n. ... pubblicata il ... che ha accolto l'appello proposto dall'Ufficio contro la sentenza resa dalla CTP di ... che aveva dichiarato parzialmente illegittimo l'avviso di accertamento relativo a tributi diretti e indiretti per l'anno ..., rideterminando il valore del reddito accertato dall'Ufficio attraverso il sistema degli studi di settore.

Le parti ricorrenti, nel contestare l'avviso del giudice di appello che aveva ritenuto corretto l'atto di accertamento sulla base del concreto dimensionamento della farmacia, del fatturato composto prevalentemente di prodotti destinati a maggiore ricarico rispetto a quello medio relativo a quello scaturente da farmaci dispensati dal servizio sanitario nazionale, hanno contestato sotto il profilo della violazione di legge e del difetto di motivazione la sentenza impugnata, deducendo l'erroneo ricorso al metodo induttivo, l'omessa motivazione dell'atto impugnato e il difetto di motivazione. Ciò perché l'atto di accertamento si era fondato unicamente sul ritardato invio del questionario – mentre la normativa di settore presupponeva il mancato invio del questionario – e comunque sul mero scostamento fra percentuale di ricarico prevista dallo studio di settore e quella applicata dalla contribuente, senza nemmeno motivare sugli elementi addotti nel corso del giudizio dalla contribuente – ubicazione della farmacia, esistenza di altra concorrente nella zona, ritardi nei pagamenti dell'ASL – , dai quali era possibile invece desumere la correttezza della dichiarazione della contribuente.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita tardivamente al solo fine di potere presenziare all'udienza pubblica.

Il primo motivo di ricorso sembra inammissibile.

Non vi è traccia, invero, né nella sentenza impugnata né nel ricorso del fatto che la contribuente abbia prospettato l'illegittimità dell'accertamento sotto il profilo della mancanza del presupposto dell'omesso invio del questionario.

Dalla sentenza impugnata, per contro, risulta che la contribuente ha incentrato, nel ricorso introduttivo, le proprie censure sul difetto di motivazione dell'accertamento in quanto correlato alla sola applicazione dei valori derivanti dagli studi di settore – v. pag. 2 della sentenza –. Si tratta, pertanto, di un motivo nuovo che non può essere per la prima volta proposto in sede di legittimità.

Il secondo motivo è infondato.

Questa Corte, sulla scia di quanto affermato da Cass. S.U. n. 26635/09, è ferma nel ritenere che l'accertamento tributario standardizzato mediante applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato 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. In tale sede, questi ha l'onere di provare, senza limitazione di mezzi e 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, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma va integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate.

L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli "standards" al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa. In tal caso, però, egli ne assume le conseguenze, in quando l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli "standards", dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito. – Cass. n. 11633/2013 –.

Orbene, dovendosi dare continuità a tale indirizzo e ad onta di quanto affermato dalla parte ricorrente, il giudice di appello ha espressamente affermato che l'accertamento non si fondava sul mero scostamento fra valore dichiarato e parametri previsti dagli studi di settore, specificamente esaminando la particolare situazione patrimoniale della farmacia, la sua collocazione all'interno di un immobile di significative dimensioni, il numero di persone che ivi prestava attività lavorativa, l'importo del costo del venduto e dei ricavi dichiarato, da ciò facendone derivare, anzitutto, la corretta collocazione dell'esercizio farmaceutico nella fascia prevista dagli studi di settore.

A ciò la Ctr ha aggiunto la circostanza che proprio lo specifico settore nel quale operava la farmacia, prioritariamente collocata nel settore della vendita di prodotti per i quali vi era un ricarico maggiore rispetto a quello dei farmaci dispensati dal servizio sanitario nazionale, rendeva legittimo il rilevato scostamento fra la percentuale media di ricarico applicata dalla contribuente, pari al 27 %, a fronte di quella ritenuta dall'ufficio – pari al 35 % – peraltro considerando che la media di settore oscillava fra il 35 ed il 60 %.

A fronte di tale specifica considerazione della CTR, sono infondati i rilievi esposti nel secondo motivo, essendosi il giudice di appello pienamente conformato alla giurisprudenza di questa Corte.

Né le censure in punto di omessa motivazione esposte nel secondo e nel terzo motivo appaiono meritevoli di esame.

In definitiva, con le censure anzidette le parti ricorrenti hanno posto in discussione gli accertamenti di fatto congruamente motivati dal giudice di appello tentando di ottenere, inammissibilmente, da questa Corte, una loro rivisitazione che rimane invece impedita dall'assenza di palese incongruità e illogicità della motivazione della sentenza impugnata.

In questa direzione, del resto, milita il rilievo probante attribuito dalla CTR al maggiore ricarico spettante su prodotti non farmaceutici prevalentemente venduti dalla farmacia, soggetti a maggior ricarico rispetto a quello dei farmaci.

Né le parti ricorrenti si sono date cura di dimostrare che gli elementi asseritamente non esaminati dalla CTR sarebbero stati decisivi e tali da potere modificare l'esito del procedimento, essendo solo il caso di rammentare che il giudice di merito non ha l'obbligo di prendere un esame tutti gli elementi probatori esistenti, soltanto dovendo giustificare la propria decisione in modo logico e coerente sulla base degli elementi ritenuti probanti secondo le proprie valutazioni.

Il Collegio condivide la relazione depositata, non apparendo le ulteriori puntualizzazioni esposte in memoria dalle parti ricorrenti persuasive.

Quanto al primo motivo, nemmeno in memoria – atto peraltro non idoneo a contenere elementi aggiuntivi rispetto a quelli che devono a pena di ammissibilità essere specificati in ricorso – sono stati indicati con precisione gli atti processuali in cui sarebbe stata prospettata la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d) bis, in relazione al profilo dell'omesso invio del questionario. Ed invero, non vi è traccia di siffatta censura né nella sentenza – v. pag. 2 sent. impugnata ove si indica la censura correlata al difetto di motivazione – né la parte ricorrente ha offerto in modo autosufficiente a questa Corte la possibilità di individuare che la stessa fosse stata ritualmente formulata in primo grado e ribadita in appello. Fuori bersaglio appare, pertanto, il richiamo alla giurisprudenza in ordine alla possibilità di dedurre in sede di legittimità la disciplina giuridica applicabile alla fattispecie, qui discutendosi non di mera argomentazione giuridica, ma semmai della proposizione di uno vizio fondato sull'assenza di specifici presupposti richiesti dall'art. 39, ult. cit., che non poteva essere per la prima volta prospettato in sede di legittimità.

Quanto al secondo motivo, le prospettazioni esposte in memoria colgono singoli aspetti della motivazione della sentenza impugnata e tralasciano, invece, di considerare la puntuale indicazione degli elementi sui quali la CTR ha ritenuto di giustificare la legittimità della pretesa fiscale, agganciati a fattori ulteriori rispetto allo scostamento dai parametri.

Quanto al terzo motivo, è nuovamente il caso di precisare non solo la circostanza che la CTR avesse già specificato l'inapplicabilità dello sconto ai prodotti di competenza ASL, ma quella assorbente, in ordine alla mancata dimostrazione della decisività degli elementi esposti dalle parti ricorrenti sulle quali sarebbe mancato l'esame della ctr, una volta ritenuta la congruità e logicità della motivazione e l'inesistenza di un obbligo di specifica indicazione delle ragioni che hanno condotto il giudice a ritenere, nell'ambito dei poteri

valutativi al medesimo riservati, non rilevanti ai fini della decisione taluni degli elementi, peraltro generici, offerti dalle parti. Questa Corte è infatti ferma nel ritenere che la scelta, tra le varie risultanze probatorie, di quelle ritenute più idonee a sorreggere la motivazione, involge apprezzamenti di fatto riservati al giudice del merito il quale, nel porre a fondamento della propria decisione una fonte di prova con esclusione di altre, non incontra altro limite che quello di indicare le ragioni del proprio convincimento, senza essere tenuto a discutere ogni singolo elemento o a confutare tutte le deduzioni difensive, dovendo ritenersi implicitamente disattesi tutti i rilievi e circostanze che, sebbene non menzionati specificamente, sono logicamente incompatibili con la decisione adottata – cfr. Cass. n. 17097/2010; cfr. Cass. n. 8767/2011 –.

Sulla base di tali considerazioni, il ricorso va rigettato, con la condanna delle ricorrenti al pagamento delle spese processuali in favore dell' Agenzia come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali in favore dell' Agenzia delle Entrate che liquida in Euro 4.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.