Ordinanza del 29/08/2018 n. 21295 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Attività di promotore finanziario - Studi di settore.

Massima:

A carico del promotore finanziario monomandatario non sono accertabili ricavi non dichiarati per lo scostamento dagli studi di settore. Ciò in virtù della specifica disciplina contrattuale intercorrente con l'istituto di credito mandante e del vincolo di esclusività che lo caratterizza. Nel caso di specie, il ricorrente aveva specificamente dimostrato che il concreto svolgimento della sua attività di promotore finanziario monomandatario per conto di un istituto di credito, in ragione delle peculiari caratteristiche del rapporto, caratterizzato da esclusività e retribuito mediante provvigioni liquidate sulla base di una percentuale predeterminata in sede di contratto ed in conformità alle risultanze dei registri obbligatori per la categoria, oltre che globalmente attestate dalla certificazione rilasciata a fine esercizio annuale dall'istituto mandante, avrebbe reso impossibile il conseguimento di compensi non dichiarati.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che:

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Schio effettuava un accertamento ai fini Irpef, Irap ed Iva nei confronti di D.C.A., esercente l'attività di promotore finanziario monomandatario per Banca Fideuram, a seguiti, del quale venivano rideterminati in Lire 139.608.000, a fronte di Lire 76.215.000 dichiarati, i ricavi conseguiti nell'anno di imposta 2001, sulla base dell'applicazione dei parametri determinati ai sensi della L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 184, e dei D.P.C.M. 29 gennaio 1996 e D.P.C.M. 27 marzo 1997. Instaurato il contraddittorio con il contribuente, questi giustificava il predetto scostamento alla luce del particolare andamento del mercato mobiliare nel corso dell'anno di riferimento che aveva determinato una riduzione di circa il 50% della raccolta netta, ferma restando l'impossibilità di ottenere ricavi "in nero" in considerazione della specifica disciplina del rapporto contrattuale intercorrente con l'istituto di credito e del vincolo di esclusività che lo caratterizzava. Non essendo stati ritenuti rilevanti gli

elementi di valutazione dallo stesso addotti, il contribuente impugnavi il relativo avviso di accertamento.

2. Con sentenza n. 21/05/07 del 14.3.2007, la C.T.P. di Vicenza accoglieva parzialmente il ricorso, rideterminando i ricavi accertati in Lire 125.857.55), pari ad Euro 65.000,00. La C.T.R. del Veneto, adita a seguito dell'appello del contribuente, con sentenza n. 54/25/09, pronunziata in data 25.6.2009 e depositava in data 20.10.2009, accoglieva in parte il ricorso, riducendo ulteriormente i ricavi imponibili accertati per l'anno 2001 sino all'importo di Lire 117.000.000.

3. Avverso tale decisione il contribuente propone ricorso per casazione nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate, sulla base di cinque motivi. Resiste l'Agenzia con controricorso e ricorso incidentale, affidato a due motivi.

Considerato che:

1. In via preliminare rispetto all'esame dei singoli motivi di impugnazione, deve essere dichiarato inammissibile il ricorso promosso nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, posto che in tema di contenzioso tributario, a seguito del trasferimento alle agenzie fiscali, da parte del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 57, comma 1, di tutti i "rapporti giuridici", i "poteri" e le "competenze" facenti capo al predetto Ministero, a partire dal primo gennaio 2001 (giorno di inizio di operatività delle Agenzie fiscali in forza del D.M. 28 dicembre 2000, art. 1), unico soggetto passivamente legittimato è l'Agenzia delle Entrate (cfr. C ass. sez. 5, 28/01/2015, n. 1550).

2. Con il primo motivo di ricorso, il contribuente deduce nullità del procedimento di appello e della sentenza resa dalla C.T.R. ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, atteso che l'avviso di trattazione dell'udienza non sarebbe stato ritualmente comunicato al difensore domiciliatario.

Il motivo è infondato.

Risulta, in particolare, che il D.C., con mandato apposto in calce all'atto di appello, nominava proprio difensore il dott. Da.Ve.Lu., eleggendo domicilio presso lo studio di quest'ultimo in (OMISSIS). La comunicazione D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 31 della data de l'udienza di trattazione veniva inviata dalla segreteria della C.T.R., a mezzo ci lettera raccomandata a/r ex D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 16 e 17, al contribuente presso il domicilio eletto nei termini sopra indicati; la stessa, peraltro, era restituita al mittente con la dicitura "il destinatario è sconosciuto".

In tale prospettiva, al fine di dimostrare l'invalidità della notifica e la conseguente omessa comunicazione dell'avviso contenente la data di trattazione dell'udienza, il contribuente ha prodotto documentazione (visura camerale storica) comprovante che presso tale indirizzo si trovava lo Studio Dalla Fina e Carta s.n.c. di Da.Fi.Ma. e C.A., presso il quale, all'epoca dei fatti, collaborava il dott. De.Ve. (lo stesso ricorrente ha affermato che i dott. Da.Ve. "risultava, all'epoca dei fatti, assunto dal suddetto studio", corredando tale assunto con la produzione dei cedolini paga relativi al 2008).

Tuttavia, proprio gli elementi di valutazione forniti dal ricorrente dimostrano che all'indicato indirizzo non esisteva, in realtà, uno studio professionale di cui il citato difensore fosse titolare, essendo questi, piuttosto, collaboratore ovvero dipendente di uno studio intestato ad altri: ne consegue che, come coi rettamente eccepito dall'Agenzia resistente, la formulazione adottata dal contribuente in ordine alla propria elezione di domicilio risulta incompleta ed erronea e, come tale, assolutamente inidonea ai fini dell'esatta e certa individuazione del predetto domicilio, con ciò avvalorando, da un lato, la correttezza dell'attestazione apposta dall'ufficiale postale e, dall'altro, la validità della comunicazione effettuata mediante deposito presso la segreteria della Commissione D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 17, comma 3.

3. Con il secondo motivo si deduce omessa motivazione circa un fatto decisivo della controversia ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 non avendo la C.T.R. valutato le specifiche caratteristiche dell'attività svolta dal contribuente, come dedotte e documentate, al fine di escludere in radice la sussistenza della fattispecie di omessa dichiarazione di ricavi contestata dall'Ufficio.

Il motivo è fondato.

Va premesso che, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità non il potere di riesamina - e il merito della intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, ma la sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico - formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge. Ne consegue che il preteso vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorietà della medesima, può legittimamente dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione. (Cass. sez. 5, 04/08/2017, n. 19547).

Nella specie, va osservato che il ricorrente ha specificamente ribadita in sede di appello le circostanze già evidenziate e documentate con il ricorso introduttivo del giudizio, in relazione al fatto che il concreto svolgimento della sua attività di promotore finanziario monomandatario per conto di Banca Fideuram, in ragione delle peculiari caratteristiche del rapporto, caratterizzato da esclusività e retribuito mediante provvigioni liquidate sulla base di una percentuale predeterminata in sede di contratto ed in conformità alle risultanze dei registri obbligatori per la categoria, oltre che globalmente attestate dalla certificazione rilasciata a fine esercizio annuale dall'Istituto mandante, avrebbe reso impossibile il conseguimento di compensi non dichiarati.

La C.T.R., tuttavia, nell'impugnata decisione non risulta avere in alcun modo esaminato tali profili fattuali, costituenti punto decisivo della controversia, facendo riferimento unicamente all'argomento, logicamente sottordinato ed utilizzato ai meri fini di una riduzione del quantum

accertato, costituito dall'esistenza di una crisi finanziaria del settore, acuitasi a seguito degli attentati terroristici dell'11 settembre 2001. Nella specie, pertanto, risulta configurabile il vizio di motivazione omessa o insufficiente, posto che dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerge l'obiettiva carenza di valutazione di elementi potenzialmente conducenti ad una diversa decisione.

4. In tale prospettiva, l'accoglimento del motivo in esame determina l'assorbimento delle questioni sottese al quarto motivo di ricorso, con il quale il ricorrente deduce il vizio di contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo controverso ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, atteso che la C.T.R., dopo aver affermato che la crisi finanziaria del 2001 aveva prodotto una "drastica riduzione" dei ricavi conseguibili", ha rideterminato questi ultimi in misura di poco inferiore a quelli accertati dall'A.d.E. sulla base dei parametri citati.

5. Parimenti assorbiti per effetto del'accoglimento del secondo motivo di ricorso principale risultano, altresì, i due motivi di ricorso incidentale con i quali l'A.d.E. ha dedotto analogo vizio di difetto di motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, sotto due profili distinti ma connessi: la C.T.R., invero, al fine di giustificare la decisione di operare una riduzione dei ricavi imponibili, ha ritenuto innanzitutto dimostrata l'incidenza causale negativa della "crisi finanziaria internazionale prodottasi a seguito dell'attentato alle Torri Gemelle di New York" sulla concreta attività svolta dal contribuente, senza, peraltro, fornire alcun supporto argomentativo a tale conclusione se non in termini sostanzialmente apodittici ("poichè l'attività del ricorrente è di tipo finanziario, è verosimile che nel 2001 tale evento ne abbia prodotto una drastica riduzione"), e senza, parimenti, evidenziare alcun riferimento a specifici dati probatori quali fonti del proprio convincimento, con ciò omettendo di considerare le specifiche censure formulate dall'Agenzia proprio in ordine alla carenza probatoria sul punto. D'altro canto, la decisione di appello, nel quantificare le concrete conseguenze derivanti dall'influenza del predetto fattore causale ha finito per espungere, empiricamente, dall'ammontare complessivo dei ricavi risultanti dall'applicazione dei parametri la quota degli stessi ritenuta rapportabile al periodo 11 settembre 2001/31 dicembre 2001 - assumendo, peraltro, come base di calcolo l'ammontare dei ricavi dichiarati nell'esercizio precedente -, come se per tutto il periodo considerato, a decorrere dalla data dell'evento predetto, il contribuente non avesse percepito alcun emolumento; ciò senza fornire una congrua motivazione in ordine alle ragioni dell'individuazione del periodo preso in considerazione e delle modalità di determinazione dell'entità del quantum eliminato.

6. Con il terzo motivo, il ricorrente deduce vizio di ultrapetizione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, avendo la decisione della C.T.R. rideterminato l'importo dei ricavi oggetto di accertamento, sebbene l'appellante avesse unicamente domandato l'annullamento dell'avviso di accertamento in totale riforma della sentenza della C.T.P. Il motivo è infondato.

Costituisce, infatti, ius receptum di questa Corte l'affermazione secondo cui il processo tributario non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'Ufficio. Ne consegue che, ove il giudice tributario ravvisi la parziale infondatezza della pretesa fiscale (e non anche l'assoluta nullità dell'atto), non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo che la rappresenta, ma è tenuto a quantificare la corretta pretesa dell'amministrazione, sia pure entro i

limiti tracciati dai "petita" delle parti. (cfr. Cass. sez. 5, 28/11/2014, n. 25317; Cass. sez. 5, 19/09/2014, n. 19750).

Pertanto, la decisione del giudice che rettifichi il reddito così come determinato nell'atto di accertamento impugnato, a fronte della richiesta del contribuente di annullamento dell'atto impositivo per motivi non formali, ma sostanziali, non è affetta da vizio di ultrapetizione qualora il giudice si ponga, come nella specie, all'interno del perimetro tracciato dall'atto di accertamento senza utilizzare per la rideterminazione del reddito un metodo diverso da quello usato dall'Amministrazione finanziaria. (cfr. Cass. sez. 5, 22/10/2014, n. 22401)).

7. Con il quinto motivo di ricorso, viene dedotta violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, con riferimento al capo della decisione in cui la C.T.R. ha affermato che lo strumento dei parametri per il controllo della congruità dei ricavi è un "metodo presuntivo oggettivamente valido"; secondo il ricorrente, lo scostamento dei ricavi dichiarati da quelli scaturenti dai parametri, di per sè solo, non integra un compendio di presunzioni gravi, precise e concordanti e, quindi, non è sufficiente a giustificare l'accertamento ex art. 39, comma 1, lett. d) cit.

Il motivo è infondato, in quanto, come già affermato da questa Corte, l'ufficio che procede ad accertamento dell'imposta sui redditi ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), avvalendosi, ai sensi della L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 181, dei parametri per la determinazione presuntiva dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari previsti dal successivo comma 184, e poi specificati dai D.P.C.M. 29 gennaio 1996 e D.P.C.M. 27 marzo 1997, "non deve apportare alcun elemento atto a confortare il proprio diverso accertamento, perchè quelli considerati nell'elaborazione dei parametri stessi e l'applicazione di questi ai dati esposti dal singolo contribuente hanno già i caratteri della presunzione legale, quali richiesti dall'art. 2728 c.c., comma 1 e sono, di per sè, idonei a fondare un corrispondente accertamento, restando comunque consentito al contribuente di provare anche con presunzioni, la cui valutazione è rimessa al prudente apprezzamento del giudice, l'inapplicabilità dei parametri alla sua posizione reddituale". (Cass. sez. 5, 26/04/2017, n. 10242; Cass. sez. 5, 11/02/2009, n. 3288). Correlata a tale principio è, altresì, l'affermazione secondo cui i parametri in esame, "rappresentando la risultante dell'estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti e dalle relative dichiarazioni, rilevano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico-induttivo, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d, che deve essere necessariamente svolto in contraddittorio con il contribuente, sul quale, nella fase ammiinistrativa e, soprattutto, contenziosa, incombe l'onere di allegare e provare, senza limitazione 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 procedurfa di accertamento tributario standardizzato, mentre all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello "standard" prescelto al caso concreto oggetto di accertamento". (Cass. sez. 5, 13/07/2016, n. 14288).

In tale prospettiva, la C.T.R., preso atto che nel caso di specie la gravità, precisione e concordanza del sistema di presunzioni scaturente dall'applicazione dei parametri considerati era stata corroborata in esito al contraddittorio attivato dall'Ufficio (cfr. Cass. Sez. U., 18/12/2009, n. 26635) risulta aver fatto applicazione degli enunciati principi riconoscendo la sussistenza dei presupposti per la legittima effettuazione, da parte dell'Amministrazione, dell'accertamento analitico-induttivo in esame.

8. In conclusione, deve essere accolto il secondo motivo di ricorso, in esso assorbiti il quarto motivo ed i motivi di ricorso incidentale, con rigetto degli ulteriori motivi. La sentenza impugnata deve essere, conseguentemente, cassata con rinvio alla C.T.R. del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

dichiara inammissibile il ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Accoglie il secondo motivo di ricorso proposto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, in esso assorbiti il quarto motivo di ricorso ed i motivi di ricorso incidentale, con rigetto dei restanti motivi. Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla C.T.R. del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 29 agosto 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza