Ordinanza del 21/03/2018 n. 7003 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Accertamento delle imposte sui redditi - Accertamento analitico induttivo - Accertamento di maggiore imponibile su base presuntiva - Motivazione - Raffronto sui prezzi - Criteri - Percentuale di ricarico- Valore presuntivo - Ammissibilità - Condizioni.

Massima:

In tema di accertamento analitico del reddito di impresa, per presumere l'esistenza di ricavi superiori a quelli contabilizzati ed assoggettati ad imposta non bastano semplici indizi, ma occorrono circostanze gravi, precise e concordanti. Ne consegue che non è legittima la presunzione di ricavi, maggiori di quelli denunciati, fondata sul raffronto tra prezzi di acquisto e di rivendita operato solo su alcuni articoli e neppure posta in relazione ai quantitativi acquistati, né si rende legittimo il ricorso al sistema dei valori percentuali medi del settore, che non rappresentano un fatto noto storicamente provato, ma sono presunzioni semplici, prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

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

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione (rgn. 14267/10), sulla base di tre motivi, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria n. 83/3/09 che, accogliendo l'appello proposto da P.R.R., in proprio e quale legale rappresentante della L. snc, ha annullato l'avviso d'accertamento (XXXXX) con il quale ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), erano stati contestati alla società maggiori ricavi, pari ad Euro 23.822,00, ai fini IRPEF, IVA e IRAP per l'anno 2002.

Con autonomi ricorsi (rgn. 14268/2010 e 14269/2010) l'Agenzia delle entrate, sulla base, rispettivamente, di quattro e di tre motivi, impugnava le sentenze n. 81/3/09 e n. 82/3/09, della CTR della Liguria che, accogliendo gli appelli proposti da P.R.R., in proprio e quale legale rappresentante della L. snc, nonchè nella qualità di socio della Lignam, ha annullato il medesimo avviso d'accertamento (XXXXX), notificato alla società e soci.

L'accertamento, che trovava la sua origine nel controllo e nel PVC redatto dagli organi di polizia tributaria, era fondato sull'unico elemento indiziario riscontrato dall'amministrazione, la percentuale di ricarico, desunto dal raffronto delle fatture passive (costi di acquisto) e delle fatture attive (prezzo di vendita dei beni commercializzati dalla società L. s.n.c.).

Il P., anche nella qualità di legale rappresentante della Lignam, resiste con controricorso in ciascuno dei giudizi.

Motivi della decisione

I procedimenti vanno preliminarmente riuniti, così assicurando anche sul piano formale, come infra meglio spiegato, il rispetto del litisconsorzio necessario.

L'Agenzia censura la sentenza impugnata con il primo motivo, formulato nei giudizi n. 14268 e 14269, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 59, comma 1, lett. b) e art. 14, art. 102 c.p.c. e del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, lamentando che il giudizio, in primo e in secondo grado, si era svolto senza integrazione del contraddittorio nei confronti di tutti i soci due, con una quota del 50% ciascuno - della società di persone attinta dall'avviso di accertamento.

Parte controricorrente eccepisce che, sulla premessa che la società era partecipata dai due soci P. e M., erano stati notificati cinque avvisi di accertamento nei confronti della società e dei soci, i quali avevano impugnato gli atti impositivi, dando origine a cinque distinti procedimenti dinanzi alla commissione tributaria di primo grado, ma il M., dopo il rigetto dei ricorsi in ad opera del giudice provinciale, non aveva inteso più proseguire con l'appello relativamente agli atti impositivi impugnati.

L'eccezione non è fondata.

Trattandosi di denuncia di decisione assunta in carenza del contraddittorio nei confronti dei litisconsorti necessari, ed avendo questa Corte il potere di diretto esame degli atti del giudizio di merito, riconosciuto al giudice di legittimità ove sia denunciato un error in procedendo, risulta che entrambi i soci P. e M., partecipanti ciascuno per la metà al capitale sociale, ebbero a impugnare i distinti avvisi loro notificati. Della regolare impugnazione e dell'esito negativo dei cinque giudizi dinanzi alla commissione provinciale costituiscono prova sia le comunicazioni di cancelleria sull'udienza di trattazione dei giudizi, tutti nello stesso giorno, sia le comunicazioni di cancelleria sull'esito negativo delle instaurate controversie, con sentenze tutte pronunciate il medesimo giorno, atti prodotti nel fascicolo di parte controricorrente. Il M. non ha inteso appellare le due pronunce nei suoi confronti, mentre il P., per sè e per la società, ha proseguito il contenzioso con l'amministrazione.

Ora, è principio affermato da questa Corte che nella ipotesi di rettifica del reddito di una società di persone e di quello di partecipazione dei soci, le pronunce riguardanti la società ed i soci adottate dallo stesso collegio in identica composizione, nella medesima circostanza e nel contesto di una trattazione sostanzialmente unitaria, implicano la presunzione che si sia realizzata una vicenda sostanzialmente esonerativa del litisconsorzio formale (così Sez. 6-5, ord.

n. 12375 del 2016). Più in generale, quando oggetto della controversia sia l'accertamento del reddito di una società di persone, incidente sul reddito di partecipazione di ciascun socio, per il principio della trasparenza, del D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 5, l'esigenza del simultaneus processus è ugualmente soddisfatta nei gradi di merito, quando i diversi ricorsi siano resi oggetto di distinte ma contestuali trattazioni e decisioni, così garantendo la completezza del contraddittorio (dal ultimo Sez. 5, sent. n. 5108/2017; cfr. Sez. U, sent. n. 14815/2008).

Ebbene, mentre - d'amministrazione ha eccepito la violazione sostanziale del litisconsorzio necessario in primo grado, dalla documentazione in atti risulta che sul medesimo fatto impositivo furono notificati complessivamente cinque avvisi di accertamento, due dei quali al M., che propose impugnazione simultaneamente all'altro socio ed alla società di persone. Tutti i procedimenti contenziosi ebbero trattazione contestuale dinanzi allo stesso giudice e furono decisi nella medesima udienza. E' allora acquisito che sulla vicenda vi sia stata una trattazione distinta ma contestuale, con la partecipazione di tutte le parti del litisconsorzio, sicchè il contraddittorio ne risulta integro e rispettato. La circostanza che poi il M., soccombente in primo grado, non abbia inteso proseguire nel contenzioso con la amministrazione, non incide sulla integrità del contraddittorio, con l'effetto che gli ulteriori giudizi proseguiti dall'altro socio, anche in rappresentanza della società, non possono ritenersi affetti da nullità.

Con il primo motivo del giudizio n. 14267, si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., comma 1 e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, per non avere il giudice d'appello fatto buon governo delle regole di riparto dell'onere della prova, avendo disatteso il principio secondo cui, accertato induttivamente il maggior reddito del contribuente, spetti a questo la prova degli elementi contrari e ostativi alla maggiore pretesa erariale.

Con il secondo motivo del procedimento n. 14267, nonchè col secondo motivo dei procedimenti n. 14268 e 14269, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. citato, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, per aver erroneamente ritenuto inapplicabile l'accertamento secondo il metodo analitico-induttivo in presenza di scritture contabili formalmente corrette.

Con il terzo motivo formulato nei procedimenti n. 14268 e 14269, denuncia violazione del cit. D.P.R. n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, per aver erroneamente ritenuto che in sede di accertamento analitico-induttivo l'amministrazione fosse tenuta a prendere in considerazione tutti i prodotti commercializzati dal contribuente ai fini della determinazione della percentuale di ricarico.

Tali motivi possono essere trattati unitariamente, attesa la loro riconducibilità al fondamento probatorio dell'accertamento dei maggiori ricavi della società, di cui il P. era rappresentante legale, e dunque alla valutazione degli elementi raccolti in sede di verifica e redazione del PVC ad opera degli organi di polizia tributaria.

Parte controricorrente ha eccepito l'inammissibilità o l'irrilevanza dei quesiti. L'eccezione non trova accoglimento perchè essi soddisfano sufficientemente le finalità poste dalla disciplina all'epoca vigente.

Nel merito i motivi sono infondati; l'Agenzia lamenta infatti che il giudice di merito avrebbe affermato la non applicabilità dell'accertamento analitico-induttivo al caso di specie, perchè la società aveva una contabilità formalmente corretta, e non avrebbe tenuto conto delle regole di ripartizione dell'onere probatorio quando induttivamente accertati gli elementi della maggiore pretesa fiscale.

Con tali censure la ricorrente mostra di non aver colto pienamente la ratio della sentenza impugnata, perchè esse, pur partendo da astratte e condivisibili affermazioni, esulano in concreto dal percorso motivazionale e dall'iter logico seguito nella sentenza.

Nella pur sintetica motivazione, infatti, questa non si limita ad escludere il ricorso al metodo analitico-induttivo e alle presunzioni semplici quando la contabilità sia formalmente corretta, ma afferma che "..non sussistevano le condizioni per un accertamento induttivo in quanto la società ha sempre tenuto una contabilità regolare; risultava congrua e coerente rispetto agli studi di settore ed anche l'unico elemento sul quale sembra fondarsi l'accertamento induttivo, cioè la percentuale di ricarico, non sembra decisiva. Tale percentuale, così come determinata dall'Ufficio non è fondata su alcuna rilevazione effettiva, ma appare calcolata arbitrariamente, in quanto riguarda solamente alcuni prodotti e non è neppure posta in relazione con i quantitativi acquistati". Proseguendo, il giudice di merito rileva che "...il settore in cui opera la soc. ricorrente è molto competitivo in quanto vi operano numerose imprese di grandi dimensioni in grado di praticare prezzi al pubblico assai contenuti costringendo i piccoli rivenditori ad adeguarsi. Quindi....anche la percentuale di ricarico non può essere che limitata". Infine, e a conclusione del ragionamento, valutando l'unico presupposto dell'accertamento induttivo su cui l'Amministrazione ha fondato il suo accertamento, la sentenza afferma che "la Commissione ritiene che tale elemento in realtà non sia nè grave nè preciso...".

Ora, essendo questo l'iter logico-valutativo espresso dal giudice di merito sugli elementi offerti dall'amministrazione a supporto dell'avviso di accertamento, pur se è corretto il principio secondo cui, ai fini dell'accertamento del reddito d'impresa, è applicabile il metodo analitico-induttivo anche in presenza di scritture contabili formalmente corrette, ma complessivamente inattendibili, potendosi evincere l'esistenza di maggiori ricavi o di minori costi in base a presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente (tra le tante cfr. Sez. 5, sentenza n. 23550 del 2014), e pur essendo astrattamente corretta l'affermazione secondo cui la prova presuntiva può ritenersi sufficiente anche qualora sia fondata su un unico elemento indiziario, purchè fornito dei requisiti della gravità e precisione (cfr. Sez. 5, sentenza n. 656 del 2014; Sez. L., sentenza n. 17574 del 2009), nel caso concreto il giudice di merito ha escluso la sufficienza probatoria proprio dell'elemento indiziario addotto dall'amministrazione a supporto dell'accertamento. La percentuale di ricarico infatti, con motivazione sul punto esaustiva, è stata ritenuta arbitraria perchè ricavata su una verifica a campionatura (solo su alcuni prodotti) e neppure posta in relazione ai quantitativi acquistati. Inoltre, sempre nella motivazione, l'insufficienza dell'indizio è ricondotta anche alla mancata considerazione che la concorrenza tra i grandi operatori del commercio e della distribuzione nel settore merceologico in cui operava la società L. s.n.c. giustificano un ricarico, tra prezzi di acquisto e prezzi di vendita, più contenuto rispetto a quanto preteso dall'amministrazione. Dunque, più che su una preclusione al ricorso all'accertamento

analitico-induttivo la sentenza impugnata riconosce fondamento alle ragioni del contribuente con un giudizio di merito sulla sufficienza probatoria dell'unico indizio assunto dall'amministrazione finanziaria a fondamento dell'accertamento.

D'altronde, con riguardo al valore indiziario della percentuale di ricarico, la giurisprudenza di questa Corte ha più volte rimarcato i limiti della sua sufficienza presuntiva, affermando che nell'accertamento induttivo del reddito d'impresa i valori percentuali medi del settore non rappresentano un fatto noto storicamente provato, ma costituiscono il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, che pertanto non integrano presunzioni gravi, precise e concordanti, ma una semplice regola di esperienza, che senza ulteriori elementi non consente di presumere l'esistenza di attività non dichiarate, salvo che per le ipotesi di omessa dichiarazione o di dichiarazioni nulle, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 41, comma 2 (Sez. 5, sentenza n. 7914 del 2007). Che la percentuale di ricarico non sia indizio di per sè sufficiente è principio ripetuto costantemente dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. Sez. 5, sentenza n. 27330 del 2016; Sez. 5, sentenza n. 15038 del 2014; Sez. 5, sentenza n. 4312 del 2015). E tale orientamento non è contraddetto neppure quando la percentuale di ricarico, desunta dal raffronto dei prezzi di vendita e di acquisto risultanti da fatture attive e passive, sia annoverata tra le presunzioni cd. supersemplici (cfr. Sez. 5, sentenza n. 15027 del 2014), ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, perchè l'ipotesi è riconosciuta in presenza di contabilità gravemente carente di garanzia di affidabilità, oppure perchè l'abnormità dei prezzi di acquisto della merce rende manifesta l'antieconomicità dell'operazione (Sez. 5, sentenza n. 14941 del 2013).

Ebbene, venendo al caso di specie, a fronte del chiaro orientamento della giurisprudenza sull'accorto utilizzo della percentuale di ricarico, quale indizio del maggior reddito d'impresa, e rispetto alla prognosi negativa espressa dal giudice tributario regionale in ordine all'unico dato posto dalla amministrazione finanziaria a fondamento dell'accertamento, nel ricorso non si rinviene una sola significativa e concreta censura all'iter argomentativo complessivo della sentenza impugnata. Le obiezioni della ricorrente non evidenziano quali errori di diritto possano emergere nel non attribuire significativa valenza all'unico indizio della percentuale di ricarico, aggravato dalla arbitrarietà della verifica a campionatura, neppure posta in relazione ai quantitativi acquistati; nè evidenziano dove si annidi l'errore di diritto quando quell'unico indizio sia ritenuto insufficiente quando l'esiguo ricarico sia giustificato in ragione della concorrenza tra grandi operatori del commercio e della distribuzione nel settore merceologico in cui operava la società L. s.n.c.. Il ricorso non identifica neppure quali altri elementi di raffronto, espressi nell'avviso di accertamento, non siano stati considerati dal giudice di merito, al fine di restituire dignità di indizio grave preciso e concordante agli elementi da essa ritenuti fondanti il maggior reddito accertato. Tutto questo a fronte della incontestata attività di commercializzazione da parte della società di prodotti non omogenei, di varia natura e valore, venduti parte all'ingrosso e parte al dettaglio, nonchè dei costi ulteriori, diversi da quelli di acquisto dei beni, che nel complesso rappresentano circostanze oggettive tali da indurre a ricostruire con maggior prudenza il reddito d'impresa mediante la percentuale di ricarico.

In altre parole la sentenza non si limita a negare ingresso alla prova presuntiva per la regolarità in sè delle scritture contabili, nè nega in via astratta, ove introdotta una valida prova presuntiva,

gli oneri probatori da quel momento gravanti sul contribuente, ma disconosce in radice all'indizio addotto dalla amministrazione dignità di presunzione semplice per le motivazioni sintetiche ma esaustive esplicitate.

Manca dunque un errore di diritto, ed ogni diverso esame dei dati richiesto al giudice di legittimità esigerebbe una rivalutazione di questioni attinenti alla interpretazione dei fatti, ciò che è inibito in questa sede.

Con il terzo motivo del procedimento n. 14267, sostanzialmente corrispondente al quarto motivo del procedimento n. 14268, la ricorrente in modo più specifico lamenta l'erronea valutazione di arbitrarietà della determinazione della percentuale di ricarico, vale a dire l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo del giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5.

Le ragioni sinora esposte sono utili al rigetto anche di questo motivo di ricorso. La sentenza impugnata ha esaustivamente esaminato l'indizio supportante l'atto impositivo della amministrazione, ed ha concluso per la sua insufficienza a configurare una prova presuntiva, dotata dei requisiti della gravità, precisione e concordanza. Ogni riesame dei dati già valutati dal giudice di merito, per i quali non si ravvisano incongruenze logiche o errori metodologici, anche considerando il più ampio ambito di indagine offerto dalla formulazione dell'art. 360 c.p.c., n. 5, ratione temporis vigente, anteriore alle modifiche apportate dal D.L. n. 83 del 2012, e applicabile alla presente controversia, configurerebbe un riesame del merito, inibito al giudice di legittimità anche in passato.

I ricorsi riuniti vanno rigettati per le ragioni esposte.

In conseguenza della soccombenza, l'amministrazione ricorrente va condannata alla rifusione delle spese di causa nei confronti del controricorrente, nella misura specificata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte, riuniti al presente rgn. 14267/10 i ricorsi rgn. 14268/10 e rgn. 14269/10, li rigetta.

Condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione delle spese, liquidate in complessivi Euro 4.500, oltre alle spese generali determinate nella misura forfetaria del 15% e agli oneri di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile della Corte di Cassazione, il 15 marzo 2017.

Depositato in Cancelleria il 21 marzo 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza