Ordinanza del 17/10/2019 n. 26369 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento imposte - Competenze e poteri uffici - Accertamenti e controlli - Metodo adottato - Facoltà di scelta da parte dell'ufficio - Sussistenza - Fondamento.

Massima:

In tema di accertamento tributario, il contribuente non ha interesse a contestare l'emissione nei suoi confronti di un accertamento induttivo, secondo le disposizioni di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, poiché l'eventuale adozione dell'accertamento d'ufficio implicherebbe minori garanzie per l'interessato.

L'amministrazione finanziaria non è infatti vincolata nella metodica da utilizzare, spettandole il potere di scegliere, nell'ambito dei criteri stabiliti dalla legge, quello ritenuto, nel caso, utile per il buon fine dell'azione accertativa, per cui una doglianza, che si limiti a contestare la correttezza formale di un atto impositivo, in connessione con una scelta discrezionale dell'amministrazione ed in assenza di pregiudizio sostanziale, risulta inammissibile, per difetto di interesse e non è idonea a giustificarne l'annullamento.

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

Testo:

Fatti di causa

Con sentenza n. 141/45/2011, depositata in data 26 luglio 2011, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia rigettava l'appello proposto dalla Agenzia delle Entrate contro la sentenza n. 207/1/2011 della Commissione Tributaria Provinciale di Varese che aveva accolto i ricorsi riuniti presentati da PROMAAD Srl avverso gli avvisi di accertamento relativi a IVA e IRAP per le annualità di imposta 2004 e 2005 sul presupposto che la omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, riscontrata nel caso in esame, non avrebbe autorizzato l'accertamento induttivo secondo le disposizioni di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, bensì la diversa tipologia di accertamento d'ufficio ai sensi dell'art. 41 cit. D.P.R., tanto più che la contribuente aveva istituito le scritture contabili ed i libri sociali anche se non erano stati più aggiornati dal 1998, annualità per la quale risultavano presentate anche le ultime dichiarazioni

dei redditi ed IVA. Con l'appello la Agenzia delle Entrate aveva dedotto che si trattava di accertamenti emessi, in assenza delle dichiarazioni fiscali per il periodo compreso fra il 2000 ed il 2006, a seguito di accesso mirato presso la sede dell'impresa, attraverso il quale era emersa la omessa tenuta dei libri e delle scritture contabili successivamente al 1998, ma erano state acquisite le fatture emesse, relative ai predetti periodi di imposta, il che aveva consentito di determinare il reddito di impresa, tenuto conto del disposto di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. c) e d), applicando la percentuale media di reddittività del settore, pari al 20%, all'ammontare dei ricavi che risultavano dalle fatture rinvenute in sede di accesso. L'Ufficio aveva quindi correttamente operato, potendo procedere all'accertamento, in presenza dei relativi presupposti, sia ai sensi dell'art. 39, comma 2, che ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 e quindi scegliere a quale tipologia di accertamento ricorrere, anche perchè in entrambi i casi l'accertamento avveniva in via induttiva facendo uso di presunzioni semplici.

La Commissione Tributaria Regionale rilevava l'infondatezza nel merito dell'appello dell'Ufficio, ritenendo, al contrario, che la omessa dichiarazione dei redditi legittimasse l'Ufficio a procedere all'accertamento esclusivamente ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 e non anche secondo la disposizione di cui all'art. 39, comma, comma 2 cit. D.P.R., avendo la società istituito le scritture sociali ed i libri contabili, anche se non più aggiornati dopo il 1998, annualità per cui aveva presentato per l'ultima volta la dichiarazione dei redditi e quella IVA. Propone ricorso l'Agenzia delle Entrate con atto notificato in data 11 ottobre 2012, per ottenere la cassazione della sentenza, affidandolo ad un unico motivo.

Resiste la società PROMAAD con controricorso e ricorso incidentale condizionato notificato il 12.11.2012.

Ragioni della decisione

Con un unico motivo la Agenzia delle Entrate si duole della violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2 e art. 41, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per avere la sentenza impugnata erroneamente ritenuto che non sussistessero i presupposti per procedere all'accertamento induttivo ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. c) e lett. d), benchè fosse rimasto pacificamente accertato in causa, non solo che la contribuente non aveva presentata le dichiarazioni dei redditi, ma anche, attraverso l'accesso mirato e le dichiarazioni del legale rappresentante della società in sede di accesso, che non aveva più aggiornato le scritture ed i libri contabili successivamente al 1998, cosicchè restavano integrate le ipotesi per cui "dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili previste dall'art. 14 ovvero quando le scritture non sono disponibili per causa di forza maggiore" (lett. c) ed inoltre che "le omissioni o le false o inesatte dichiarazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica" (lett. d).

In una tale situazione, in cui si erano verificati entrambi i presupposti e cioè quello di omissione della dichiarazione e della mancata disponibilità delle scritture in sede di verifica, fra l'altro indipendenti fra di loro, perfettamente compatibili e che potevano sovrapporsi in modo del tutto

casuale, ad avviso della ricorrente, ben poteva la Amministrazione Finanziaria procedere all'accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, il quale non era precluso per la circostanza che si fosse in presenza anche di dichiarazioni omesse poichè tale circostanza non poneva alcuna restrizione in ordine alla tipologia di accertamento da esperire; tanto più che il tipo di accertamento regolato dall'art. 39, comma 2 era del tutto assimilabile nella sostanza a quello di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, essendo previsto da entrambe le disposizioni la possibilità di fare riferimento a dati ed a notizie comunque raccolti e di utilizzare presunzioni anche semplici, il che non consentiva di comprendere quale fosse l'interesse della contribuente ad ottenere un accertamento ai sensi dell'art. 41 in luogo di quello eseguito e la rilevanza del richiamo, da parte della sentenza impugnata, alle scritture contabili pacificamente istituite ma non più aggiornate dal 1998 e quindi molti anni prima delle annualità di imposta in considerazione.

La controricorrente oppone che sarebbe stato accertato nel giudizio di merito che gli accertamenti erano stati fondati esclusivamente sulla omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali e non anche sulla scarsità ed incompletezza della documentazione esibita dalla parte, come avrebbe sostenuto per la prima volta la Agenzia nel ricorso per cassazione, per cui l'unica tipologia di accertamento consentita sarebbe stata quella fondata sul D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 alla cui applicazione aveva interesse la contribuente considerata la assenza dei presupposti per la applicabilità dell'art. 39, comma 2 cit. D.P.R.. Ripropone poi con ricorso incidentale condizionato, per il caso di accoglimento del ricorso principale, le questioni formulate in sede di ricorso iniziale contro gli accertamenti e ripetute nella costituzione in appello - su cui non aveva deciso il giudice di appello in quanto evidentemente assorbite dal rigetto integrale dell'appello della Agenzia delle Entrate - di eccessività della percentuale di redditività applicata dall'Ufficio e di diritto alla detrazione con riferimento all'IVA sostenuta sugli acquisti.

Il ricorso principale è fondato.

Risulta con chiarezza dalla sentenza impugnata che, nella specie, la Agenzia delle Entrate - premesso che dal 1998 la PROMAAD Srl non aveva più presentato le dichiarazioni fiscali - aveva proceduto agli accertamenti per gli anni di imposta in contestazione (2004 e 2005), ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. c) e lett. d), applicando una percentuale di redditività, ritenuta pari alla media del settore, sui ricavi ricostruiti in base alle fatture che erano state esibite dalla parte a seguito di accesso mirato, eseguito il 5 maggio 2008 nella sede della impresa, diretto alla acquisizione dei libri e delle scritture contabili, nonchè delle fatture e di altra documentazione utile, attraverso il quale era emerso, per dichiarazione del legale rappresentante della società, che le scritture contabili ed i libri sociali, pur inizialmente istituiti, non erano stati più aggiornati successivamente al 1998 e non contenevano quindi alcuna scritturazione per gli anni di imposta in contestazione.

Tale ricostruzione fattuale è confermata dalla contribuente a pagine 2, 5 e 6 del controricorso, laddove, nel riportare (con virgolettato) parte della motivazione degli accertamenti ed integralmente il proprio ricorso di primo grado (che, a sua volta, aveva trascritto, con virgolettato, parte degli accertamenti) aveva riconosciuto che gli accertamenti erano motivati con riguardo alla circostanza che la società, "pur essendo pienamente operativa e pur avendo

istituito le scritture contabili ed i libri sociali richiesti dalla normativa vigente....non risulta aver provveduto all'aggiornamento degli stessi ed alla presentazione delle relative dichiarazioni dei redditi ed IVA" ed aveva emesso e motivato l'accertamento riferendosi al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2 in base al quale "l'ufficio determina il reddito di impresa sulla base di dati e notizie comunque raccolte o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti (...) di gravità, precisione e concordanza quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate (....) ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica".

Ciò posto, in tema di accertamento tributario, sulla base di una giurisprudenza consolidata di questa Corte, cui si ritiene di dovere dare continuità, rientra nel potere dell'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della previsione di legge, la scelta del corrispondente metodo da utilizzare per procedere all'accertamento, di cui il contribuente può dolersi solo se gliene derivi un pregiudizio sostanziale (v., per tutte, da ultimo, Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 2872 del 03/02/2017 Rv. 642889). L'Amministrazione finanziaria non è infatti vincolata nella metodica da utilizzare, spettandole il potere di scegliere, nell'ambito dei criteri stabiliti dalla legge, quello ritenuto, nel caso, utile per il buon fine dell'azione accertativa, per cui una doglianza, che si limiti a contestare la correttezza formale di un atto impositivo, in connessione con una scelta discrezionale dell'amministrazione ed in assenza di pregiudizio sostanziale, risulta inammissibile, per difetto di interesse e non è idonea a giustificarne l'annullamento.

Nella specie, come correttamente rilevato dalla ricorrente, sussistevano astrattamente i presupposti per l'accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, ma anche ai sensi dell'art. 39, comma 2, lett. c) e d) poichè la contribuente aveva omesso di presentare le dichiarazioni fiscali ma aveva pure omesso di aggiornare dal 1998 i libri e le scritture contabili il che rendeva, all'evidenza, inattendibile nel complesso la contabilità, a nulla rilevando che le scritture fossero state inizialmente istituite, quando da sei anni non recavano più alcuna scritturazione.

La inattendibilità della contabilità può discendere invero dalla sua incompletezza ma anche dalla sua mancata istituzione o dal mancato aggiornamento, trattandosi di situazioni del tutto assimilabili, alla luce della lettera e della ratio della previsione dell'accertamento induttivo extracontabile, ai sensi dell'art. 39, comma 2 che è collegato a tutte le ipotesi di contabilità complessivamente inattendibile ovvero ad altre circostanze di una certa gravità, quali: 1) Mancata presentazione della dichiarazione dei redditi; 2) Mancata tenuta scritture contabili o sottrazione delle stesse all'ispezione; 3) Scritture contabili complessivamente inattendibili, come si evince dalla disposizione di cui si tratta, nel testo vigente ratione temporis, che prevedeva: "In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lett. d) precedente comma:

a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;

b) (abrogata);

c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;

d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica.

In coerenza al consolidato orientamento giurisprudenziale, qualora il reddito sociale non sia stato indicato nella dichiarazione, ovvero la contabilità sociale possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto palesemente incompleta addirittura per mancanza delle scritture contabili per l'anno di riferimento, deve quindi ritenersi legittimo l'accertamento del reddito d'impresa, effettuato ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2; ciò in quanto, in tali casi è consentito all'ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e della regolarità complessiva della contabilità fiscale e, quindi, desumere, sulla base di presunzioni semplici, maggiori ricavi o minori costi, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente.

Si versava in conseguenza, nella specie, in una situazione in cui spettava all'Ufficio scegliere quale tipologia di accertamento porre in essere per cui la scelta per l'accertamento induttivo non poteva essere sindacata dal giudice, essendo conforme a legge.

In ogni caso la contribuente non ha mai indicato quale interesse avrebbe avuto alla emissione dell'accertamento ai sensi dell'art. 41 (accertamento d'ufficio previsto per le ipotesi di dichiarazione omessa ovvero di dichiarazione nulla) invece che ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, che peraltro non sussisterebbe neppure in concreto sol che si consideri che la metodologia dei due accertamenti è in parte identica, prevedendo, in entrambi i casi che l'Ufficio "determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lett. d) del precedente comma", però con l'ulteriore aggravio per il contribuente che l'art. 41 aggiunge la ulteriore facoltà "di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, e dalle eventuali scritture contabili del contribuente ancorchè regolarmente tenute", così prevedendo la possibilità addirittura di presunzioni cd. "supersemplici" le quali determinano un'inversione dell'onere della prova, ponendo a carico del contribuente la deduzione di elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito (risultante dalla somma algebrica di costi e ricavi) non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'Ufficio. Il che rende ingiustificata la richiesta del contribuente di applicazione di una metodologia di accertamento che aggraverebbe la sua posizione difensiva.

Non è poi condivisibile quanto sostenuto dal contribuente a pagina 30 del controricorso, per cui l'unico presupposto addotto dall'Ufficio a sostegno dell'accertamento ex art. 39, comma 2 sarebbe stata la mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali poichè, come già rilevato, ciò è smentito dallo stesso controricorso in più punti in cui trascrive, anche se solo in parte, la motivazione dell'accertamento che è ben diversa.

Le considerazioni che precedono inducono, ragionevolmente, a ritenere che la CTR, decidendo nei termini di cui in sentenza - e cioè ritenendo che, in mancanza di presentazione della dichiarazione, l'Ufficio fosse obbligato ad emettere l'accertamento ai sensi dell'art. 41, essendogli invece precluso l'accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, in presenza della istituzione iniziale delle scritture anche se poi non più aggiornate dal 1998 - abbia fatto malgoverno del quadro normativo di riferimento e dei condivisi principi che, alla relativa stregua, sono stati affermati.

La controricorrente non prospetta d'altronde argomenti nuovi che possano indurre a disattendere l'orientamento sopra indicato, al quale va data continuità.

Ne consegue l'annullamento con rinvio della sentenza impugnata al giudice a quo il quale si atterrà al seguente principio di diritto "Qualora a seguito di verifica da parte della Amministrazione finanziaria risultino integrate le condizioni di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, poichè il contribuente non è in grado di esibire le scritture contabili relative all'anno oggetto di controllo, l'Ufficio è legittimato a procedere ad accertamento induttivo ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, non essendo vincolato nella metodica da utilizzare, pur se il contribuente non ha presentato le dichiarazioni fiscali, spettandogli il potere di scegliere, nell'ambito dei criteri stabiliti dalla legge, quello ritenuto, nel caso, utile per il buon fine dell'azione accertativa" e deciderà quindi nel merito la causa con riguardo agli altri motivi di ricorso presentati dal contribuente.

Deve invece dichiararsi inammissibile per carenza di interesse il ricorso incidentale condizionato con cui la contribuente ripropone le questioni di eccessività della percentuale di redditività applicata dall'Ufficio e di diritto alla detrazione con riferimento all'IVA sostenuta sugli acquisti già poste in via subordinata a fondamento del ricorso iniziale e richiamate in sede di controdeduzioni in appello, come risulta dalla sentenza impugnata.

Si tratta di questioni implicitamente ritenute assorbite dal giudice del merito nella pronuncia di accoglimento del motivo principale che riguardava la richiesta di annullamento dell'accertamento per mancanza dei presupposti della tipologia applicata, riproponibili nel giudizio di rinvio e rispetto alle quali non è ravvisabile soccombenza.

Il ricorso incidentale condizionato presuppone infatti la soccombenza, la quale non sussiste, con conseguente inammissibilità del ricorso per carenza di interesse, ove lo stesso verta su una parte della motivazione che non abbia dato luogo ad una pronuncia su questione, pregiudiziale di rito o preliminare di merito, sfavorevole alla parte totalmente vittoriosa (v. per tutte Sez. 5 -, Ordinanza n. 18648 del 13/07/2018 Rv. 649711 -01; Cass. Sez. 6 - L, Ordinanza n. 19503 del 23/07/2018 (Rv. 650157 01; Sez. 5 -, Sentenza n. 22095 del 22/09/2017 Rv. 645632 - 01; Cass. Sez. n. 3796 del 15/02/2008 e molte altre successive conformi).

Il ricorso principale, pertanto, deve essere accolto e, dovendosi decidere nel merito la causa in relazione alla tipologia di accertamento operato dalla Agenzia delle Entrate, la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio al giudice a quo, in diversa composizione, che si atterrà ai principi di diritto enunciati, provvedendo, altresì, alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Non sussistono i presupposti per la applicazione del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater in ordine al versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1 bis cit. art., poichè il ricorso incidentale è stato notificato in data precedente al 31 gennaio 2013.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale, dichiara inammissibile il ricorso incidentale condizionato. Cassa la sentenza impugnata in relazione al ricorso accolto e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 12 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 17 ottobre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza