Ordinanza del 21/09/2020 n. 19658 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento induttivo - Assenza di inventario di fine esercizio - Legittimità.

Massima:

L'accertamento induttivo, ex articolo 39 del DPR 600/1973, scaturisce da una serie di irregolarità tali da rendere inattendibile la contabilità nel suo complesso. Con riguardo alle rimanenze iniziali e finali di magazzino, tuttavia, nel caso in cui siano gravate dall'impossibilita' di procedere al controllo analitico per la mancata redazione dell'inventario, tale violazione di per sé sola risulta sufficiente a giustificare il ricorso all'accertamento con il metodo induttivo, per la particolare importanza di tale documento contabile. L'omissione delle scritture ausiliarie di magazzino, infatti, generando un impedimento alla corretta analisi dei contenuti dell'inventario, influisce sulla possibilità per gli accertatori di ricostruire analiticamente i ricavi di esercizio e determina pertanto, quella inattendibilita' complessiva delle scritture contabili che è presupposto normativamente previsto ai fini del ricorso alla modalità induttiva dell'accertamento.

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

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con distinti ricorsi la S.n.c. (------) ed i suoi soci (------) ed (------) proponevano innanzi alla CTP di Roma, per quanto di rispettivo interesse, impugnazione avverso i seguenti atti: avviso di accertamento n. (------), con il quale l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Roma (------), in esito a verifica generale dell'anno 2002 riassunta in PVC consegnato alla parte il 18.11.2004, recuperava a tassazione dalla Societa' maggiori IRES, IRAP ed IVA, ed irrogava le conseguenti sanzioni;

- avviso di accertamento n. (------), con il quale l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Roma (------), in esito alla medesima verifica, recuperava a tassazione dalla Societa' maggiori ritenute su compensi a lavoratori dipendenti, ed irrogava le conseguenti sanzioni;

- avviso di accertamento n. (------), con il quale l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Roma (------), in esito alla medesima verifica generale, recuperava a tassazione dal socio (------) maggior IRPEF, ed

irrogava le conseguenti sanzioni;

- avviso di accertamento n. (------), con il quale l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Roma (------), in esito alla medesima verifica generale, recuperava a tassazione dal socio (------) maggior IRPEF, ed irrogava le conseguenti sanzioni;

- cartelle di pagamento nn. (------), (------), (------) e (------) emesse dalla (------) S.p.a, concessionaria per la riscossione, in esecuzione dei ruoli formati sulla base dei rispettivi accertamenti impugnati.

Nel costituito contraddittorio con entrambi gli Enti intimati, costituita la sola Agenzia delle Entrate, a seguito di riunione di tutti i giudizi, la CTP, con sentenza n. 414/21/08, respingeva tutti i ricorsi. Quindi, con la pronuncia oggetto della presente impugnazione, la CTR del Lazio ha respinto l'appello della Societa', confermando la sentenza appellata e compensando le spese di lite anche d'appello.

In particolare il giudice d'appello, premessi richiami ai principi generali in tema di presupposti per l'accertamento con metodo induttivo Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 39, comma 2, ha affermato che nel caso di specie l'Amm.ne ha applicato tale metodo legittimamente, avendo "indicato specificamente le gravi, numerose e ripetute irregolarita' contabili che, cosi' come confermato dai Giudici di prime cure, ha reso inattendibili nel loro complesso...le scritture stesse..."; quindi, facendo riferimento diretto alle risultanze del PVC, ha analizzato le irregolarita' di tenuta dei libri matricola, partendo dal dato sospetto della totale assenza di dipendenti in carico nel periodo dal 2.1 al 5.3.2002, poi corroborato mediante i rilievi in tema di automobili e telefonini utilizzati, tempistica degli interventi effettuati anche nel periodo suddetto e distanze tra i luoghi degli stessi, rilievi in gran parte fondati anche sui report redatti dagli operatori ed acquisiti al processo; ha poi illustrato le gravi irregolarita' di tenuta del libro giornale, dal quale non risultava redatto l'inventario, e le gravi discrasie tra rimanenze iniziali e finali e tra queste e quelle riportate nel modello Unico 2003, non conciliabili proprio per l'assenza dell'inventario; ed ancora i contrasti tra le scritture del conto banca e le operazioni risultanti dall'estratto del conto corrente societario; ancora le anomalie del conto cassa, sul quale erano stati rilevati saldi passivi in vari periodi dell'esercizio, nonche' gravi incoerenze dei dati di pagamento di varie fatture, l'assenza del piano dei conti, vanamente richiesto dai verificatori, la mancata esibizione di un intero blocchetto di ricevute e la non completa redazione del registro dei beni ammortizzabili ed altre irregolarita' di minore rilevanza sistemica. Alla stregua di tutti tali elementi ha concluso che l'accertamento era stato legittimamente strutturato e motivato, e che nessuna delle obiezioni della contribuente si era rivelata fondata, anche a seguito del contraddittorio amministrativo.

La (------) s.n.c. ed i suoi soci ricorrono per la cassazione di tale sentenza, con atto notificato a mezzo posta il 3.10.2012, fondato su tre motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha notificato in data 19 novembre 2012 controricorso, concludendo per il rigetto del ricorso.

Nella camera di consiglio del 27.11.2019, all'esito della relazione del cons. Nocella, la Corte ha deciso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo i ricorrenti deducono nullita' della sentenza, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, ed ai principi costituzionali che garantiscono il giusto processo, per carenza assoluta di motivazione ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2, n. 4; infatti i ricorrenti, dopo aver prodotto i testi raffrontati delle pagg. 1-7 della sentenza impugnata da un lato e delle pagg. 1-8 della memoria difensiva in appello dell'Agenzia delle Entrate, rilevano che i testi sono assolutamente ed integralmente coincidenti, escluse pochissimi e marginalissimi passi che sono stati evidenziati per piu' immediata percepibilita'.. Sostengono i ricorrenti che tale metodo di motivazione, oltre a denotare un atteggiamento di non effettiva terzieta' del Giudice, come tale censurato in pronunce della Sezione Disciplinare del CSM, implicherebbe un mancato esame delle censure d'appello, con conseguente omessa diretta valutazione delle fonti di prova pur richiamate nell'apparente motivazione.

La censura e' infondata.

Poiche' il testo della motivazione della sentenza impugnata contiene specifici ed analitici riferimenti a circostanze di fatto, alla stregua delle quali e' stata fornita risposta adeguata e coerente, ancorche' non condivisa dai ricorrenti, alle censure articolate con l'atto d'appello; risposta che la CTR ha esplicitamente ancorato al PVC, definito "ben motivato, circostanziato e preciso", e le cui possibili lacune hanno costituito oggetto del terzo motivo di ricorso; e' da escludere assolutamente che la censurata motivazione possa integrare un vizio di omesso esame dell'atto d'appello, ancor meno della documentazione probatoria richiamata (PVC), e quindi di violazione dei diritti di difesa dei ricorrenti emendabile ai sensi dell'invocato articolo 360 c.p.c., n. 4.

Ne' in questa sede, salvo concorrenti circostanze di fatto da far valere con la strumento della ricusazione, puo' integrare la dedotta causa di nullita' un uso improprio, ancorche' censurabile disciplinarmente, della tecnica motivazionale, essendo comunque onere della parte ricorrente evidenziare e censurare gli specifici vizi o carenze della motivazione rilevanti al fine di integrarla.

In via di estrema sintesi, se resta valido il principio generale della liceita' e validita' di una motivazione per relationem alla sentenza impugnata o ad altri atti acquisiti al processo, a fortiori non puo' ritenersi eluso l'obbligo motivazionale quando il Giudice riporti parzialmente o integralmente il contenuto di un atto di parte mostrando di averne consapevolmente recepito il contenuto a fondamento della propria decisione, come nella specie e' avvenuto sia per la specificita' delle questioni trattate, sia perche' la CTR, in uno dei pochi passi non riprodotti, ha esplicitamente ancorato il contenuto delle successive argomentazioni a circostanze deducibili dal PVC, consapevolmente assunto quale fonte di riscontro delle stesse (cfr. nel medesimo senso Cass. sez. VI-I ord. 7.11.2016 n. 22562).

Con il secondo motivo di ricorso i ricorrenti deducono nullita' della sentenza, sempre ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione delle medesime norme, per aver la CTR

omesso di esaminare e motivare sulle singole censure articolate nell'atto d'appello, delle quali non aveva dato sostanzialmente alcun conto.

Il motivo e' inammissibile per carenza del requisito dell'autosufficienza ex articolo 366 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 6. Invero per un verso la mancanza di una pur sintetica narrativa dei motivi d'appello non comporta per se' sola il mancato esame degli stessi, tanto piu' che nella specie la motivazione della sentenza d'appello si fonda su argomenti estremamente analitici e puntuali riguardanti tutti gli aspetti di merito controversi; per altro verso nell'articolare il motivo i ricorrenti non hanno riportato, neppure nelle parti essenziali, le censure proposte con l'appello, impedendo cosi' alla Corte di verificare, senza far ricorso alla ricerca negli atti del processo, se la motivazione ne abbia effettivamente obliterato una o piu' d'una (cfr. Cass. sez. V ord. 4.10.2018 n. 24340; Cass. sez. II 9.08.2018 n. 20694 appunto in tema di omessa indicazione del contenuto delle questioni e degli atti processuali nei quali sono state dedotte non solo tra i motivi d'appello ma anche nelle fasi precedenti; Cass. sez. I 13.05.2016 n. 9888; Cass. sez. II 20.08.2015 n. 17049; Cass. sez. V 4.04.2013 n. 8312; Cass. sez. V 22.01.2013 n. 1435; Cass. sez. III 30.04.2010 n. 10605).

Con il terzo motivo i ricorrenti lamentano, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omessa insufficiente o contraddittoria motivazione circa censure articolate nell'atto d'appello per evidenziare la violazione da parte della CTP dei principi in tema di ripartizione dell'onere della prova e per confutare la sussistenza dei presupposti per l'accertamento induttivo. Sotto il primo profilo i ricorrenti riportano i motivi d'appello riguardanti la pretesa insussistenza dei motivi per ritenere inattendibili le scritture contabili, desunti da circostanze prive di rilievo ed a loro volte prive dei caratteri di gravita', precisione e concordanza e la conseguente violazione dell'articolo 2727 c.c.; quindi passano ad evidenziare una serie di circostanze fattuali sulle quali la CTR non avrebbe motivato o avrebbe motivato contraddittoriamente, in particolare quelle relative alle carenze del libro matricola relative ai dipendenti iscritti nel periodo dal 2 gennaio al 5 marzo 2002.

Va subito detto che la sentenza ha correttamente enunciato i principi che regolano i presupposti che consentono all'Amm.ne di procedere all'accertamento con il metodo induttivo (pagg. 1-2), affermando che nella specie tali presupposti si sarebbero verificati e sono stati enunciati sia nel PVC, a pagg. 7-14, sia nelle controdeduzioni dell'Ufficio in primo grado; in particolare la CTR ha evidenziato (a tacere di altre minori discrasie o carenze) la gravita' sia della vistosa lacuna di presenza di dipendenti nel periodo indicato (procedendo a trattare degli elementi induttivi dai quali tale lacuna assume connotati di gravita' e precisione), sia delle ragguardevoli discordanze delle consistenze delle rimanenze finali e quelle iniziali (tali da stravolgere totalmente l'entita' del risultato d'esercizio), entrambe non coincidenti con quelle indicate nel Modello Unico 2003, non raccordate neppure a mezzo di scritture di rettifica, ed aggravate dall'impossibilita' di procedere a controllo analitico per la mancata redazione dell'inventario, violazione quest'ultima che, secondo costante orientamento di questa Corte, sarebbe di per se' sola sufficiente a giustificare il ricorso all'accertamento col metodo induttivo, per la particolare importanza di tale documento al fine di ricostruire fedelmente i flussi economici dell'impresa; ed ancora dalle decisive incongruenze del conto cassa, risultato negativo per varie migliaia di Euro per diversi periodi dell'anno, e dalle discordanze delle annotazioni di detto conto con le operazioni registrate sul

conto corrente della Societa' (non sanate neppure dalla tardiva produzione di altri mastrini di conto non resi disponibili nel corso della verifica).

A fronte di tale consistentissimo coacervo di elementi di inattendibilita', incidenti su una vasta gamma di settori contabili nevralgici, ma che, ancorche' considerati singolarmente, sarebbero stati ciascuno sufficiente a giustificare il ricorso al metodo induttivo, i ricorrenti sviluppano doglianze concernenti soltanto la pretesa insussistenza o insignificanza della lacuna documentale relativa al libro matricola, contestando le singole argomentazioni pur analiticamente svolte dalla CTR a pagg. 3-4 della sentenza.

Dall'analisi della motivazione emerge pertanto che alcuna censura circa omessa e/o contraddittoria o insufficiente motivazione possa essere ritenuta fondata in merito alla circostanza, questa si' decisiva, della sussistenza dei presupposti per procedere all'accertamento con il metodo induttivo, tenuto altresi' conto del fatto che il ricorso tace sulla gran parte dei molteplici elementi sintomatici dell'inattendibilita' complessiva delle stesse; e che pertanto le prove circa tali profili di inattendibilita' si trasformano in elementi presuntivi utilizzabili al fine di ricostruire l'effettivo volume d'affari, in difetto di prova contraria, il cui onere grava, contrariamente a quanto sostenuto dai ricorrenti, sulla Societa' accertata e sui suoi soci.

Ma anche in punto di significativita' induttiva delle omesse annotazioni sul libro paga e matricola, lungi dal potersi discutere di omessa motivazione (giacche' la CTR le enuncia e le supporta con affermazioni intrinsecamente ed estrinsecamente logiche e coerenti), gran parte delle critiche sviluppate nel motivo non solo si concentrano sulla valutazione del "peso induttivo" degli elementi presi in considerazione dal Giudice d'appello, e non gia' alla coerenza intrinseca o alla pertinenza degli stessi, ma sono anche smentite nella loro complessiva pertinenza logica e probatoria dall'enunciazione e richiamo, anche qui analitico e coerente, che la CTR fa ai "report" di interventi effettuati in una serie di giornate in localita' diverse e sulla compatibilita' degli stessi con il numero di automobili e cellulari in dotazione alla Societa' ed al personale. In presenza di tali concrete ed esplicitate motivazioni, le censure dei ricorrenti si risolvono in una pretesa di rivalutazione nel merito delle fonti di prova gia' analiticamente e coerentemente apprezzate dal Giudice del merito, come tale inammissibile anche sotto il profilo di censura (articolo 360, n. 5), invocato dai ricorrenti.

Pertanto il ricorso, infondato in tutti i suoi motivi, deve essere rigettato, con la conseguente condanna dei ricorrenti in solido alla rifusione in favore dell'Agenzia controricorrente delle spese di questa fase, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte respinge il ricorso e condanna i ricorrenti in solido al rimborso in favore dell'Agenzia delle spese del giudizio di Cassazione, che liquida in complessivi Euro 5.600,00, oltre spese prenotate a debito.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza