Ordinanza del 16/03/2020 n. 7290 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Inattendibilità delle scritture contabili - Accertamento induttivo del reddito imponibile - Presunzioni anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza - Inversione dell'onere della prova - Legittimità.

Massima:

Nell'ipotesi in cui, a causa dell'inattendibilità complessiva delle scritture contabili determinata da omissioni, falsità o inesattezze, sia possibile avvalersi delle cosiddette presunzioni "supersemplici", cioè prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, si determina un'inversione dell'onere della prova, che pone a carico del contribuente la deduzione di elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'ufficio.

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

Testo:

Rilevato che

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 122/02/2013, depositata il 25.03.2013 dalla Commissione tributaria regionale della Basilicata, con la quale il giudice regionale, in sede di rinvio ex art. 394 c.p.c., ha accolto l'appello della Curatela del Fallimento L'A. L. s.r.I., annullando l'avviso di accertamento.

Ha riferito che con l'atto impositivo, notificato alla società il 14 luglio 1998, era stato rideterminato il reddito della società, relativamente all'anno d'imposta 1992, accertando ai fini Irpeg e Ilor un imponibile di vecchie lire 638.413.000, a fronte delle ingenti perdite dichiarate dalla contribuente. All'accertamento si era proceduto ai sensi dell'art. 39, secondo comma, lett. d), d.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, in considerazione delle gravi irregolarità ed omissioni contabili, che rendevano del tutto inattendibili le scritture.

La società aveva impugnato l'atto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Potenza, che con sentenza n. 77/03/1999 aveva rigettato il ricorso. Nel successivo grado d'appello la

contribuente aveva visto accolte le proprie ragioni con sentenza n. 05/03/2003. La pronuncia era stata poi vagliata dalla Corte di cassazione, che con sentenza n. 6086/2009 la cassava, rinviando il giudizio dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Basilicata. Questa, con la pronuncia ora impugnata, aveva annullato l'atto impositivo. In sintesi il giudice regionale ha sostenuto che il ricarico applicato era stato determinato su un limitato campione di merce rispetto ai numerosissimi prodotti commercializzati, sicché risultava calcolato su un campione non significativo. Ha anche evidenziato che l'Amministrazione finanziaria aveva fatto ricorso alla media semplice e non a quella ponderata, donde lo scostamento accertato non assumeva la dignità di prova presuntiva fondata su circostanze gravi, precise e concordanti.

L'Agenzia delle Entrate ha censurato la sentenza con un unico motivo, dolendosi della violazione e falsa applicazione dell'art. 39, secondo comma, lett. d), d.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., per aver deciso senza uniformarsi ai principi di diritto enunciati da questa Corte nel precedente giudizio di legittimità, con conseguente erronea applicazione dei principi sull'onere della prova e sulla natura della prova presuntiva richiesta nelle ipotesi di accertamento induttivo.

Ha chiesto pertanto la cassazione della sentenza, con riaffermazione del principio di diritto applicabile al caso di specie.

Si è costituita la Curatela del Fallimento, che ha eccepito l'inammissibilità del ricorso per difetto di autosufficienza, e nel merito la sua infondatezza, con conseguente richiesta di rigetto.

È stata depositata memoria ai sensi dell'art. 380 bis.1 c.p.c. dalla controricorrente.

Considerato che

È infondata l'eccepita inammissibilità del ricorso per difetto di autosufficienza.

L'atto d'impugnazione contiene i requisiti richiesti dall'art. 366 c.p.c., riproducendo peraltro i passaggi salienti dei documenti cui fa riferimento.

Nel merito, trattandosi di sentenza pronunciata in sede di rinvio ai sensi dell'art. 394 c.p.c., è utile riportare i principi che nel precedente giudizio di legittimità erano stati elaborati da questa Corte, la cui decisione può essere letta e acquisita da questo Collegio: «1) l'inattendibilità complessiva delle scritture contabili, determinata da omissione, falsità o inesattezze nella loro tenuta, legittima l'ufficio tributario all'accertamento induttivo del reddito imponibile basato su presunzioni anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza; 2) il ricorso alla presunzione della percentuale di ricarico deve avere per oggetto un campione significativo, per qualità e quantità, dei beni oggetto dell'attività dell'impresa, senza necessità che esso si estenda alla totalità dei beni.».

A fronte dei principi enunciati il giudice del rinvio ha sostenuto: a) che ai fini della determinazione del reddito della società l'Agenzia aveva proceduto al calcolo del ricarico su un campione di 21 prodotti su migliaia commercializzati dalla società, da ciò deducendo che il campione assunto non fosse significativo; b) che la percentuale di ricarico fosse stata determinata con la media semplice e non quella ponderata, tenuto conto dei molti prodotti

commercializzati; c) che pertanto fosse irragionevole desumere che lo scostamento della percentuale media così determinata da quella praticata fosse sufficiente a costituire presunzioni gravi, precise e concordanti; d) che la percentuale di ricarico sarebbe stata ricavata dall'ufficio con ricorso a dati di cui non si fornisce certezza di comparazione o fonti, risultando in conclusione indimostrata o apodittica.

Questo ragionamento è criticato dalla odierna ricorrente, che lamenta come il giudice regionale, non tenendo conto dei principi enunciati dalla precedente sentenza di legittimità, abbia del tutto ignorato che l'accertamento era stato eseguito con metodo induttivo puro, che ammette anche le presunzioni super semplici, e che tale metodo d'accertamento comporta peraltro una inversione dell'onere probatorio, atteso che deve essere il contribuente, a fronte delle prove, anche prive dei requisiti di precisione, gravità e concordanza delle presunzioni addotte dall'Ufficio, a dover allegare le prove contrarie idonee a dimostrare la non veridicità dei fatti contestati dall'Amministrazione.

Perimetrato l'alveo del contenzioso, va premesso che in materia la Corte ha affermato che il discrimine tra l'accertamento condotto con metodo analitico extracontabile e quello condotto con metodo induttivo cd. puro sta nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non consente di prescindere del tutto dalle scritture contabili, essendo legittimato l'Ufficio accertatore solo a completare le lacune riscontrate, utilizzando anche presunzioni semplici, rispondenti ai requisiti previsti dall'art. 2729 cod. civ.; nel secondo caso invece "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" risultano tali da inficiare integralmente l'attendibilità, e dunque l'utilizzabilità, degli altri dati contabili (apparentemente regolari), con la conseguenza che l'amministrazione finanziaria può "prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti", ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, privi dei requisiti previsti per la prova presuntiva dagli artt. 2727 e 2729 cod. civ.. In queste ipotesi, a norma dell'art. 39, co. 2, d.P.R. n. 600 del 1973, legittimamente l'Amministrazione finanziaria determina il reddito sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, tra i quali è compresa la redditività media del settore specifico in cui opera l'impresa sottoposta ad accertamento, ben potendo la rideterminazione del ricarico, sulla base di dati concreti, integrare operazione finalizzata alla ricostruzione del volume d'affari (Cass., sent. n. 17952/2013; sent. n. 11813/2002).

Peraltro, avvalendosi delle presunzioni cosiddette "supersemplici", cioè prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, si determina un'inversione dell'onere della prova, ponendo a carico del contribuente la deduzione di elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'ufficio (Cass., 15027/2014; cfr. anche 3115/2006; 14930/2017 per le ipotesi di omessa dichiarazione).

Nella raccolta di tali elementi probatori è poi compresa la scelta tra le diverse modalità di calcolo della percentuale di ricarico applicabile alla merce venduta, quella cd. "aritmetica semplice" o quella "media aritmetica ponderata" (che distingue i beni in diversi gruppi merceologici omogenei). E tuttavia si è condivisibilmente affermato che ..... (Cass., sent. n. 17952 cit.; cfr. anche n. 3197 del 2013; n. 26167 del 2011; n. 14328 del 2009).

L'esigenza di acquisire ed esaminare un campione significativo, e non la maggior parte o addirittura la totalità delle merci commercializzate dal contribuente segna il confine tra l'accertamento induttivo, di cui all'art. 39, secondo comma, cit., e quello analitico induttivo, previsto dall'art. 39, primo comma, cit., mutando la qualità della prova indiziaria. Nella seconda ipotesi infatti essa è improntata alla necessità di acquisire presunzioni gravi, precise e concordanti (cfr. Cass., sent. n. 4312 del 2015; n. 6849 del 2009; n. 6086 del 2009), nel primo caso no, essendo sufficiente una prova presuntiva cd. "supersemplice", con conseguente inversione dell'onere della prova.

La prima pronuncia del giudice di legittimità, cui comunque il giudice del rinvio doveva attenersi, è coerente peraltro con la ricostruzione degli istituti appena disegnata.

Ebbene, la sentenza impugnata ha negato significatività al campione di prodotti esaminati dalla Amministrazione al fine del calcolo dei ricarico, sostenendo l'esiguità del numero di prodotti scelti rispetto a quelli commercializzati dalla società; a tal fine ha rinviato alla giurisprudenza di legittimità, non diversamente identificata, per affermare che il ricarico vada fondato "sulla base di una percentuale media ponderata quando, e soprattutto, vi sia una vastità di prodotti commercializzati";

ha ritenuto pertanto che così calcolato il ricarico, esso non assurge a presunzione semplice con i caratteri della gravità, precisione e concordanza; ha ritenuto priva di fondamento la redditività del 3% fissata dalla Agenzia, perché indimostrata e apodittica.

La motivazione, apparentemente logica, manifesta una totale genericità argomentativa rispetto ai principi di diritto formulati nella prima pronuncia di legittimità, cui pure era necessario attenersi.

Afferma che il campione di prodotti esaminati dall'Ufficio al fine della determinazione del ricarico applicabile non fosse significativo, ma tale valutazione è fondata altrettanto poco significativamente su una comparazione meramente numerica tra prodotti presi in considerazione dall'Agenzia, in sede di accertamento induttivo puro, e prodotti commercializzati, senza far comprendere in altri termini perché non fosse significativo, e senza indicare quali fossero le ragioni eventualmente allegate dal contribuente, cui per l'inversione dell'onere probatorio spettava quanto meno denunciare la pochezza e irrilevanza dei prodotti presi in esame in sede di accertamento, a fronte dell'intero parco merceologico commercializzato; assume che la percentuale di ricarico sia stata determinata con la media semplice e non con quella ponderale, e ciò non perché emerga dalla sentenza un riscontro oggettivo di tale affermazione, ma esclusivamente per una deduzione logica derivante dalla pretesa non significatività dei beni commercializzati presi in esame dall'Agenzia in sede di accertamento; sostiene che tali risultati non sono idonei ad acquisire presunzioni gravi, precise e concordanti, in manifesta violazione del principio di diritto elaborato da questa Corte, cui doveva attenersi, e che al contrario ha affermato la corretta applicazione nel caso di specie delle presunzioni supersemplici, senza dunque i requisiti della gravità, precisione e concordanza; sostiene che la redditività fissata al 3% in sede di accertamento costituisse un risultato apodittico ed indimostrato, ma anche in questo caso non spiega questa valutazione, né indica quali elementi

avesse addotto la società contribuente per denunciare l'apoditticità dei risultati dell'accertamento fiscale.

In conclusione emergono le carenze del procedimento argomentativo della decisione del giudice del rinvio, che si traducono negli errores iuris denunciati in ricorso dall'Agenzia in merito ai principi che presidiano l'accertamento induttivo puro e la regolamentazione dell'onere probatorio delle parti in causa. La sentenza va pertanto cassata e di nuovo rinviata alla Commissione tributaria regionale della Basilicata, che in diversa composizione, oltre che sulle spese del presente giudizio, dovrà decidere la controversia nel rispetto dei principi già enunciati nella precedente pronuncia di questa Corte di legittimità, alla luce anche delle precisazioni e delle carenze evidenziate con questa nuova decisione.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale della Basilicata, che in diversa composizione dovrà provvedere anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza