Sentenza del 09/03/2018 n. 5761 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

volgimento del processo

1. Con distinti avvisi l'Agenzia delle entrate di Pescara accertò, per gli anni di imposta 2003 e 2004, maggiori redditi ai fini IRAP, IVA nei confronti della XX D. Sas di D.M., esercente l'attività di commercio al dettaglio di articoli sportivi, e maggiori redditi ai fini IRPEF, imputati "per trasparenza" (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ex art. 5, comma 1) ai soci D.M., D.L.F. e D.A..

L'accertamento era scaturito dall'accesso mirato dell'Ufficio del 2007, volto al controllo della contabilità della società e alla rilevazione della percentuale di ricarico sulla merce venduta.

La Commissione tributaria provinciale, adita dalla società e dai soci, previa riunione dei ricorsi, li ha rigettati confermando gli accertamenti dell'Amministrazione finanziaria.

La Commissione tributaria regionale (in seguito: CTR), adita con distinti ricorsi dalla società e dai soci, senza riunire le cause, pur riconoscendone la connessione, con separate pronunce, fondate sulle medesime rationes decidendi, ha respinto tutti gli appelli, confermando la sentenza di primo grado (come ora accennato, sfavorevole ai contribuenti).

Il giudice d'appello ha ritenuto che la verifica dell'Ufficio sia stata regolare, dal punto di vista formale, e che la rettifica dei redditi della società (e dei connessi redditi di partecipazione dei soci, secondo le rispettive quote sociali), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 39, comma 1, lett. d), sia stata legittima sotto ogni profilo, ossia in relazione al campione di merce considerato, al quantum ed alle modalità di calcolo delle percentuali di ricarico del venduto.

La società ed i soci hanno proposto distinti ricorsi per cassazione, affidati a tre motivi (identici in ciascun ricorso), nei confronti dell'Agenzia delle entrate, che ha resistito con controricorso (identico nelle diverse cause), avverso le sentenze della CTR indicate in epigrafe.

I ricorrenti hanno depositato memorie ex art. 378 c.p.c., chiedendo la riunione dei processi.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente va disposta la riunione, ai sensi dell'art. 274 c.p.c., comma 1, dei ricorsi r.g. nn. 6904/2011, 6905/2011, 6906/2011 al ricorso r.g. n. 6903/2011, in quanto si tratta di procedimenti relativi a cause connesse, scaturite dallo stesso accertamento fiscale riguardante la società di persone ed i soci, per gli anni 2003 e 2004, e le sentenze impugnate si fondano sulle medesime statuizioni.

Trova applicazione, nella specie, il temperamento adottato dalla Corte qualora gli avvisi di accertamento collegati siano stati impugnati autonomamente da tutti i soci e dalla società e, nei gradi di merito, i giudizi relativi, svoltisi separatamente, siano stati esaminati dallo stesso giudice in maniera strettamente coordinata, e decisi con un'unica motivazione, sì da scongiurare il rischio di contrasto tra giudicati.

In una simile situazione processuale, dovendosi ritenere rispettata la ratio del litisconsorzio, come sopra stabilito, può essere disposta la riunione dei procedimenti, per connessione oggettiva ex art. 274 c.p.c., piuttosto che l'annullamento delle sentenze di merito (Cass. 10/11/2017, n. 26648).

Si possono adesso esaminare i motivi di ricorso, identici per ciascuna causa, con la precisazione che anche i controricorsi sono sostanzialmente uguali.

2. Primo motivo: "Violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 2, nonchè degli artt. 3 - 24 - 97 - 111 Cost., in relazione all'art. 360, nn. 3 e 5".

I ricorrenti ripropongono la censura già disattesa dalla CTR - che ha escluso l'eccepita nullità dell'accertamento -, secondo cui la verifica fiscale dell'Ufficio sarebbe stata viziata in quanto i funzionari incaricati hanno omesso d'informare la società delle ragioni del loro controllo e di precisare che l'autorizzazione all'accesso alla contabilità sociale non prevedeva la rilevazione delle percentuali di ricarico degli anni 2003 e 2004, con conseguente lesione del diritto di difesa dei contribuenti, che mai avrebbero immaginato che le percentuali di ricarico del periodo d'imposta 2007 sarebbero state utilizzate per la verifica fiscale, analitico-induttiva, dei periodi d'imposta 2003 e 2004.

2.1. Il motivo è inammissibile, per più di una ragione, e infondato.

Dal primo punto di vista (inammissibilità), esso è strutturato in termini cumulativi - si allegano, in modo promiscuo, la violazione e la falsa applicazione di norme di diritto (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), da una parte, e il vizio della motivazione della sentenza (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), dall'altra -, che non consentono di individuare, con chiarezza, il nucleo essenziale delle diverse censure.

Secondo il costante orientamento della Corte, al quale qui s'intende dare continuità, il motivo "formalmente unico", ma articolato in plurimi rilievi di legittimità, è inammissibile tutte le volte in cui, come nel caso di specie, l'esposizione contestuale dei diversi argomenti a sostegno delle varie doglianze non consenta di discernere le ragioni poste a fondamento, rispettivamente, di ciascuna di esse.

In tal caso, infatti, le questioni formulate indistintamente nell'esposizione del motivo, che involgono l'apprezzamento delle risultanze acquisite al processo e, in genere, il merito della controversia, costringerebbero il giudice di legittimità ad operare un'indebita scelta tra le singole censure teoricamente proponibili e riconducibili ai diversi mezzi d'impugnazione enunciati dal surrichiamato art. 360 c.p.c..

Come è noto, però, la Corte non si può sostituire al difensore nel dare forma e contenuto giuridici alle doglianze del ricorrente, al fine di decidere successivamente su di esse (cfr., ex multis, Cass. 20398, n. 11/10/2016).

Tornando al caso in esame, il rilievo attinente alla violazione di alcune norme, sia di rango ordinario che costituzionale, è formulato in termini assolutamente generici, privi del benchè minimo sviluppo argomentativo e, in definitiva, appare solo abbozzato.

Manca una precisa delimitazione della quaestio iuris (connessa alla dedotta violazione/falsa applicazione di norme di diritto) rispetto alla quaestio facti, riferibile ad alcuni aspetti del merito della verifica fiscale che, secondo la prospettazione difensiva, sarebbero stati erroneamente trascurati dalla sentenza impugnata che, per ciò, sarebbe carente nell'apprezzamento di circostanze di fatto, decisive e controverse, che i ricorrenti non hanno illustrato in modo chiaro e concreto.

La critica all'operato dell'Ufficio, inoltre, consistente nell'asserito difetto d'informazione nei confronti della D. XX sottoposta a controllo, è priva del requisito dell'autosufficienza, per l'omessa riproduzione, in seno al ricorso, dell'avviso di accertamento che si assume viziato.

La doglianza, oltre ad essere inammissibile per le ragioni appena esposte, va disattesa anche perchè infondata.

In base alla generica e lacunosa prospettazione fattuale dei ricorrenti, pare che essi alludano ad un difetto d'informativa in cui sarebbero incorsi i funzionari incaricati della verifica fiscale circa il fatto che, come percentuale di ricarico del venduto per gli anni di imposta 2003 e 2004, si sarebbe assunta quella del 2007.

Occorre richiamare il consolidato e condivisibile indirizzo di questa Corte secondo cui, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto ad verifica fiscale, il vizio delle operazioni di controllo che causa l'illegittimità dell'atto impositivo ricorre quando il concreto atteggiarsi dell'attività dell'Amministrazione finanziaria abbia impedito il pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, che è espressione primaria dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra Amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva.

Un simile canone ermeneutico delle norme tributarie ha indotto la Corte a riconoscere che la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, debba essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento (decorrente dal rilascio al contribuente, destinatario del controllo fiscale, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni), determini, di per sè, salvo che ricorrano specifiche ragioni d'urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus (Cass., sez. un., 29/07/2013, n. 18184).

Nella specie, invece, i ricorrenti non hanno mai fornito, nè durante il giudizio di merito nè in quello di legittimità, elementi concreti che consentano anche solo di dubitare che la denunciata carenza di informazioni, sulle ragioni e sull'oggetto della verifica fiscale, possa avere

pregiudicato il loro diritto ad un pieno contraddittorio procedimentale, sicchè la relativa censura deve essere respinta.

3. Secondo motivo: "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 663 del 1972, art. 54, nonchè dell'art. 2729 c.c., artt. 115 e 116 c.p.c., e artt. 53 e 41 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, e, comunque, omessa, insufficiente e illogica motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5".

I contribuenti denunciano il vizio della sentenza della CTR per avere affermato che l'accertamento dell'Ufficio si fondasse su presunzioni gravi, precise e concordanti.

Sostengono: "la assoluta superficialità ed arbitrarietà del metodo adottato dall'Ufficio in sede di accertamento, inopinatamente ed arbitrariamente ritenuto corretto dalla CTR con una motivazione non pertinente al caso, illogica e macroscopicamente viziata in ragione della sua contraddittorietà e della errata valutazione della prova per l'omessa considerazione di elementi decisivi ricavabili dal testo stesso della motivazione". (cfr. pag. 96 del ricorso) e, ancora, denunciano che: "La sentenza gravata, in violazione dei principi costituzionali in materia di imparzialità e buon andamento della PA (art. 97 Cost.), dell'art. 111 Cost., in materia di giusto processo, dello Statuto dei diritti del contribuente (artt. 7 e 12), dell'art. 2729 c.c., degli artt. 115 e 116 c.p.c., della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 17, in relazione al D.P.R. n. 300 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), dell'art. 41 Cost. e dell'art. 53 Cost., ha totalmente ignorato il principio affermato dalla Suprema Corte, secondo il quale, quando il contribuente è congruo e coerente è necessario che la determinazione dei ricavi si fondi su obiettivi elementi e su una convincente ricostruzione, logica e argomentata, dei ricavi che tenga conto anche della particolare peculiarità soggettiva posta a controllo, nonchè della franchigia della Finanziaria 2007 per la determinazione dell'effettiva capacità contributiva del soggetto". (cfr. pag. 114 del ricorso).

Deducono, altresì, un vizio nello sviluppo motivazionale della sentenza che - disattendendo una loro specifica censura, ossia che, ai sensi della L. 27 dicembre 2007, n. 296, art. 1, comma 17, l'Ufficio non avrebbe potuto procedere all'accertamento analitico-induttivo, essendo la società risultata congrua agli studi di settore - ha ritenuto, erroneamente, che l'Agenzia delle entrate avesse fatto un corretto uso delle categorie merceologiche, delle percentuali di ricarico e delle incidenze di cui ai parametri degli studi di settore (che, invece, secondo la loro prospettazione difensiva l'Ufficio aveva totalmente ignorato) e che, tramite l'applicazione di questi parametri, fosse correttamente pervenuta alla conclusione che le attività non dichiarate superassero la soglia di euro 50 mila di cui al succitato L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 17, con la conseguente legittimità del ricorso all'accertamento D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d).

3.1. Il motivo è inammissibile e infondato.

Valgono, innanzitutto, le stesse considerazioni che sopra (p. 2.1.) hanno condotto alla declaratoria d'inammissibilità del primo mezzo, e cioè che si è dinanzi ad un motivo unico, articolato in plurime censure di legittimità, senza che sia possibile discernere le ragioni poste a base di ciascuna di esse.

Il complesso mezzo è inficiato dalla commistione di doglianze eterogenee (violazione e falsa applicazione di legge nonchè vizio di motivazione), esposte in modo confuso, ridondante e caotico, in oltre 40 pagine - da pag. 75 a pag. 96 e, poi, dopo l'illustrazione del motivo due bis (cfr. infra p. 4), da pag. 112 a pag. 135 - ed è sfornito, per così dire, di un momento di sintesi che consenta al giudice di legittimità di cogliere agevolmente gli aspetti nevralgici dei rilievi mossi alla sentenza impugnata.

Il rilievo critico, oltre che inammissibile, è anche infondato.

E' ius receptum che l'accertamento con metodo analitico-induttivo, col quale il Fisco procede alla rettifica delle componenti reddituali, è consentito, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), pure in presenza di una contabilità formalmente regolare, giacchè la disposizione presuppone, appunto, scritture regolarmente tenute e, tuttavia, contestabili in forza di valutazioni condotte sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che facciano seriamente dubitare della completezza e fedeltà della contabilità esaminata (Cass. 5/10/2016, n. 19839).

Nel caso in esame, inoltre, il ricorso all'accertamento analitico-induttivo appare conforme alla prescrizione della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 17, (finanziaria 2007), sebbene la D. XX avesse dichiarato ricavi congrui rispetto agli studi di settore, perchè, come ha affermato la CTR, sono state accertate attività non dichiarate superiori ad Euro 50 mila.

Stabilita, quindi, la legittimità formale dell'accertamento, il fulcro della doglianza appare riconducibile all'asserita "superficialità ed arbitrarietà del metodo" della verifica fiscale che, secondo la prospettazione difensiva, la sentenza impugnata avrebbe erroneamente ritenuto corretto.

La ragione della censura, pertanto, estranea al perimetro della violazione e falsa applicazione di norme di diritto (tipologie di vizi che postulano, la prima, l'errore, da parte del giudice di merito, nell'individuazione e nell'interpretazione della norma da applicare al caso concreto, la seconda, l'erronea sussunzione della vicenda sostanziale ad una norma che non le si confà), pare più correttamente riconducibile al merito dell'accertamento fiscale.

I ricorrenti, in sostanza, lamentano che la CTR abbia reputato corretto il modus procedendi seguito dall'Ufficio che avrebbe giudicato inattendibili i ricavi dichiarati in forza di un fallace ragionamento induttivo, imperniato su erronei dati di fatto, consistenti nell'applicazione ad un campione non rappresentativo di merci (appena 98 articoli sugli oltre 3000 commercializzati dalla D. Sport), della stessa percentuale di ricarico del 2007, calcolata con media aritmetica anzichè con media ponderata, senza avvedersi che gli sconti che, negli anni in verifica (2003 e 2004), sono stati praticati anche oltre i canonici periodi dei saldi, rispondevano ad una studiata strategia commerciale, volta ad evitare il probabile calo di clientela per effetto delle opere pubbliche di ristrutturazione che, in quegli stessi anni, interessarono la zona del punto vendita della società.

La doglianza sollecita la Corte ad un nuovo esame degli elementi di fatto che già sono stati apprezzati dalla CTR. Un simile scrutinio è inammissibile in quanto le censure motivazionali non

conferiscono alla Corte il potere di riesaminare il merito della vicenda.

Il motivo è anche infondato giacchè, contrariamente a quanto sostengono i ricorrenti, la CTR, con valutazione puntuale e coerente, ha dato conto delle ragioni che l'hanno indotta a ritenere corretto il risultato dell'accertamento analitico-induttivo dell'Ufficio.

Tali ragioni consistono, soprattutto, nello scostamento abnorme tra le percentuali di ricarico applicate alle vendite del biennio in verifica e quelle del 2007, idoneo a fare apparire inattendibili i dati emergenti dalla contabilità e nell'omessa dimostrazione, da parte della contribuente, gravata ex lege dell'onere della prova contraria, ricorrendo i presupposti per l'accertamento induttivo del reddito, della correttezza delle proprie dichiarazioni (Cass. 5/10/2016, n. 19839 citata).

4. Terzo motivo (indicato in ricorso come "Motivo II bis"), così congegnato: "A questo punto si rende preliminare la trattazione della violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., anche con riferimento all'art. 111 Cost.. Omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (art. 360 c.p.c., comma (1 n.d.r.), nn. 3 e 5) - sia perchè rilevante in sè per la sua autonoma decisività, sia perchè costituisce elemento rilevante, unitamente ad altri, per la trattazione della dedotta violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d, e del D.P.R. n. 633 del 1972".

Si denuncia che la CTR, ignorando il principio di non contestazione ex art. 115 c.p.c., ha ritenuto corretto l'operato dell'Ufficio che, dal canto suo, dopo avere erroneamente omesso di prendere in considerazione gli inventari completi della merce, che la società aveva messo a disposizione dei verificatori, in sede contenziosa, non ha contestato l'eccezione dei contribuenti secondo cui i 98 articoli di merce (relativa all'esercizio 2007), esaminati durante il controllo fiscale, non erano rappresentativi, perchè i prodotti commercializzati nel biennio 2003/2004 erano rispetto ad essi disomogenei e numericamente superiori (3000 articoli).

Secondo la prospettazione difensiva, la Commissione territoriale, disattendendo il surrichiamato principio ex art. 115 c.p.c., ha escluso che la società avesse fornito la prova della disomogeneità della merce, quale aspetto non contestato dalla controparte, e, ancora, con motivazione apparente, che tradisce una base logico-giuridica vacillante, ha negato che gli inventari prodotti dalla società fossero idonei a dimostrare che gli articoli, presi a campione nella verifica del maggio 2007, non erano commercializzati nel biennio 2003/2004.

I ricorrenti deducono la carenza e contraddittorietà della motivazione della sentenza impugnata, nella parte in cui è stato negato valore probatorio alle inserzioni pubblicitarie sul quotidiano "Il Centro" prodotte dalla società a dimostrazione del fatto che, a differenza di quanto ritenuto dall'Ufficio, gli sconti sulla merce erano praticati durante l'intero anno e non solo nei classici periodi dei saldi e che, inoltre, essi erano superiori alla misura del 35%, erroneamente stimata dagli accertatori.

Rilevano, infine, che la CTR, nel disattendere l'argomento difensivo secondo cui, nel 2003 e 2004, le percentuali di ricarico si erano mantenute inferiori a quelle del 2007 (prese come punto di riferimento dall'Amministrazione finanziaria) perchè, negli stessi anni, la zona nella quale era

posto l'esercizio commerciale in verifica era interessata da opere di ristrutturazione urbanistica che rendevano disagevole il passaggio dei pedoni, per cui erano stati praticati sconti consistenti ai clienti (anch'essi acclarati tramite le predette produzioni documentali) ha richiamato contra legem il principio del c.d. "fatto notorio", asserendo che, "normalmente", in presenza di opere di ristrutturazione, si adottano cautele per evitare pregiudizi alle attività commerciali, per poi concludere che sarebbe stato onere dei contribuenti dimostrare che la mancata adozione delle misure di salvaguardia aveva inciso negativamente sul volume di affari della D. Sport.

4.1. Il motivo è inammissibile.

Innanzitutto esso è privo di specificità in quanto, in assenza dell'esaustiva riproduzione, in seno al ricorso, degli atti difensivi dell'Amministrazione attinenti al giudizio di merito, non è possibile valutare se effettivamente la parte pubblica non abbia contestato alcuni fatti salienti della vicenda.

Inoltre, come già osservato per gli altri mezzi (p. 2.1., p. 3.1.), si tratta di un motivo unico, che racchiude in sè profili critici eterogenei, fondati su ragioni insuscettibili di essere apprezzate separatamente.

La doglianza, laddove postula che la CTR abbia fatto errata applicazione del canone probatorio del "fatto notorio", non coglie, inammissibilmente, il cuore della ratio decidendi della decisione di merito.

Il giudice d'appello, con sviluppo motivazionale lineare, adeguato e coerente, ha reputato che sussistessero i presupposti per affermare, per presunzioni, l'inattendibilità dei ricavi registrati nella contabilità della D. Sport, e, per converso, ha escluso che la contribuente, tenuta alla prova contraria, avesse prospettato elementi di fatto idonei ad inficiare il risultato conoscitivo dell'accertamento analitico-induttivo dell'Amministrazione finanziaria.

Più specificamente, con valutazione riservata al giudice di merito, il cui sindacato è precluso alla Corte, la sentenza impugnata, senza ricondurre in modo esplicito o implicito il proprio convincimento al "notorio", ha stabilito che la media degli sconti praticati nel biennio 2003/2004, risultante dalle inserzioni pubblicitarie prodotte dai ricorrenti, corrispondesse a quella dell'anno 2007, considerato dai verificatori quale esercizio di riferimento, ed ha poi negato che la società contribuente (gravata del relativo onere probatorio, in presenza di una presunzione a sè sfavorevole) abbia dimostrato che le opere di ristrutturazione avessero inciso negativamente sull'afflusso della clientela e sul volume di affari.

5. Ne consegue il rigetto dei ricorsi riuniti.

6. Le spese processuali seguono la soccombenza.

P.Q.M.

riunisce i ricorsi R.G. nn. 6904/2011, 6905/2011, 6906/2011 al n. 6903/2011 e li rigetta;

condanna i ricorrenti, in solido, al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, liquidate in euro 8.000,00, a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 31 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 9 marzo 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza