Sentenza del 28/03/2018 n. 7640 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Cassazione - Ricorso - In genere - Proposizione in via autonoma da parte del destinatario di un ricorso avverso la medesima sentenza - Natura - Ricorso incidentale - Configurabilità - Ammissibilità - Condizioni.

Massima:

Il ricorso per cassazione, proposto come impugnazione autonoma dalla parte alla quale sia stato già notificato un ricorso avverso la medesima sentenza, vale come ricorso incidentale ed è ammissibile se notificato e depositato nei termini per quest'ultimo previsti.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con atto notificato in data 27/12/2010, La XX s.r.l. ricorre con sei motivi contro l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n. 499/17/09 della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia del 1/10/09, depositata il 12/11/2009 e non notificata, in controversia concernente l'impugnativa dell'avviso di accertamento n. (XXXXX), con cui l'Agenzia delle Entrate determinava, per l'anno di imposta 2005, un reddito imponibile di Euro 14.753.849,00 a fronte di un reddito dichiarato di Euro 415.128,00, un valore della produzione ai fini IRAP di Euro 15.440.353,00 a fronte del dichiarato di Euro 1.101.632,00 ed un volume di affari di Euro 52.862.430,00 da tassare ai fini IVA a fronte del dichiarato di Euro 38.523.709,00.

2. Con la sentenza impugnata, la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia ha esposto in fatto quanto segue. In data 6 marzo 2006 la G.d.F., Comando Nucleo Regionale Polizia Tributaria di Sicilia, iniziava una verifica fiscale nei confronti della XXXX dei fratelli G. s.r.l. (oggi XX s.r.l.), prendendo in esame il periodo dal 1/1/2004 al 6/3/2006. Dagli accertamenti della G.d.F. era emerso che la società aveva la propria sede, gli uffici ed il magazzino ad (XXXXX), commercializzava i propri prodotti ortofrutticoli sia ad (XXXXX), sia nel centro agroalimentare di (XXXXX), ove il socio G.M., in assenza di una sede secondaria, un deposito o altro, provvedeva immediatamente a smistarli ai commissionari. Con riferimento a tale assetto, i verbalizzanti

accertavano che la società aveva due serie di fatture, con numerazione progressiva, l'una per i prodotti commercializzati ad (XXXXX), l'altra per quelli venduti attraverso commissione a (XXXXX). Inoltre, questi ultimi provenivano sia dal magazzino di (XXXXX), con documenti di trasporto sui quali risultava quale destinatario la stessa società speditrice, sia direttamente dai fornitori, che emettevano la relativa fattura. Una volta pervenute a (XXXXX), le merci venivano smistate ai singoli commissionari e veniva emesso un nuovo documento di trasporto con diversa numerazione, che esponeva la specifica merce consegnata al commissionario, al quale, all'atto della vendita, veniva intestata la fattura. Tale sistema, secondo la G.d.F., sebbene formalmente corretto, impediva di fatto la verifica del collegamento certo tra i documenti di trasporto e le fatture dei beni che pervenivano al centro agroalimentare di (XXXXX) ed i documenti di trasporto delle merci smistate ai commissionari e le fatture emesse a seguito della vendita su commissione.

3. Il 28/6/2006 in (XXXXX) veniva redatto il processo verbale di constatazione, con allegati verbali e prospetti, sulla base del quale l'Agenzia delle Entrate emetteva l'avviso di accertamento per l'anno 2005, con cui contestava alla società l'omessa fatturazione e l'omessa dichiarazione di ricavi per Euro 14.283.211,38, presupponendo l'omessa fatturazione per un totale imponibile, a prezzo di costo, di Euro 11.728.700,43 e prescindendo completamente dalle fatture emesse, per Euro 13.353.097,55.

4. L'avviso di accertamento veniva impugnato dalla società contribuente, che ne chiedeva l'annullamento per l'illegittimità derivante dalla mancata dimostrazione della pretesa tributaria, nonchè per l'erronea duplicazione del fatturato e l'eccessiva determinazione delle percentuali di ricarico. L'ufficio si costituiva resistendo al ricorso.

5. Avverso la sentenza di rigetto della C.T.P. di Catania, la società proponeva appello, denunciando la violazione del D.P.R. n. 441 del 2017, art. 1 e art. 4, comma 2, (normativa prevista in materia di sola IVA ed applicata anche alle imposte dirette, senza peraltro alcun riscontro della rimanenza effettiva), la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), l'infondatezza, nel merito, della pretesa erariale (del tutto carente di prova, a fronte del corretto comportamento della contribuente, che aveva esibito le fatture ed i documenti di trasporto relativi alle merci).

6. L'ufficio si costituiva, chiedendo il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza di primo grado, che correttamente aveva ritenuto applicabile la normativa di cui al D.P.R. n. 441 del 2017, art. 1 e art. 4, comma 2, alla materia delle imposte dirette, evidenziando, inoltre, il mancato collegamento tra le fatture di vendita ai commissionari presso il centro di smistamento di (XXXXX) e i documenti di trasporto della merce (sia quella proveniente dalla sede di (XXXXX), sia quella proveniente direttamente dai fornitori), le contraddittorie dichiarazioni del rappresentate legale della società sulla rispondenza delle fatture ai D.D.T. relativi alla sola merce proveniente da (XXXXX), infine la correttezza della percentuale di ricarico, applicata su operazioni effettuate in totale evasione di imposta.

7. La C.T.R. della Sicilia accoglieva in parte l'appello della società contribuente, rideterminando in euro 2.532.090,73 i ricavi non fatturati e non dichiarati, con consequenziale riduzione delle sanzioni e compensazione delle spese processuali.

8. A seguito del ricorso della società contribuente avverso la sentenza della C.T.R., l'Agenzia delle Entrate si costituisce e resiste con controricorso; inoltre con distinto atto, notificato alla società in data 11/1/2011, ricorre con due motivi per la cassazione della medesima sentenza. La società, a sua volta, resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1.1: Preliminarmente deve qualificarsi come ricorso incidentale il ricorso avanzato dall'Agenzia delle Entrate in via autonoma successivamente alla notifica del ricorso della società contribuente e notificato a controparte entro i termini di cui all'art. 371 c.p.c..

Atteso il principio di unità dell'impugnazione secondo il quale l'impugnazione proposta per prima determina la pendenza dell'unico processo nel quale sono destinate a confluire, sotto pena di decadenza, tutte le eventuali impugnazioni successive della stessa sentenza - "il ricorso per cassazione proposto come impugnazione autonoma dalle parti, cui sia già stato notificato ricorso avverso la medesima sentenza, vale come ricorso incidentale ed è ammissibile se notificato e depositato nei termini per quest'ultimo previsti" (Cass. S.U. sent. n. 12942/92).

2.1. Passando all'esame dei motivi di ricorso principale, si osserva quanto segue.

2.2. Primo motivo - Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 441 del 1997, art. 17, comma 2 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 53, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Secondo la ricorrente, la C.T.R. della Sicilia avrebbe erroneamente applicato alla fattispecie in esame una norma non più in vigore (il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 53) in luogo della disciplina vigente ratione temporis (D.P.R. n. 441 del 1997, artt. 1 e 2).

2.3. Il motivo è infondato, in quanto la C.T.R. della Sicilia, seppure nella sentenza fa improprio riferimento alla disposizione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 53, nella sostanza fa applicazione della normativa di cui al D.P.R. n. 441 del 1997, che ha sostituito la precedente disciplina. L'erroneo richiamo al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 53 risulta, quindi, del tutto ininfluente e ben può essere corretto con riferimento alla disposizioni del D.P.R. n. 441 del 1997, sostanzialmente equivalenti per quanto di interesse.

3.1. Secondo Motivo - Nullità della sentenza per omessa esposizione dei motivi di diritto, richiesti dall'art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4), art. 118 disp. att. c.p.c., D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1 e art. 36, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Secondo la ricorrente, i giudici di appello avrebbero completamente omesso di motivare in ordine alle ragioni giuridiche in base alle quali hanno ritenuto che la presunzione di cessione, di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 53 e D.P.R. n. 441 del 1997, artt. 1 e 2 dettata in tema di IVA, sarebbe applicabile anche in materia di imposte dirette.

Terzo Motivo - Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 441 del 1997, art. 1 e art. 4, comma 2, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 53, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Sostiene la ricorrente che la presunzione di cessione non sarebbe applicabile analogicamente al settore delle imposte dirette, poichè l'inversione dell'onere della prova che ne consegue rappresenta un'ipotesi eccezionale, non estensibile in via analogica ad altri settori dell'ordinamento

tributario. Spetterebbe all'Amministrazione provare il maggior reddito con i normali mezzi di prova.

Quarto Motivo - Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 1, art. 2, comma 5, e art. 4, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Secondo la ricorrente, la circostanza che gli accertatori non abbiano rilevato irregolarità contabili, nè abbiano verificato le effettive rimanenze, escluderebbe la sussistenza degli elementi indizianti che consentono il ricorso all'accertamento presuntivo.

3.2. I motivi vanno trattati congiuntamente, perchè connessi, sono infondati e vanno rigettati;

3.3. In particolare, ricorre la fattispecie di nullità della sentenza per difetto di conformità al modello previsto dall'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, (il cui contenuto è replicato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, con riferimento al processo tributario) soltanto nell'ipotesi in cui la sentenza sia accompagnata da una motivazione meramente apparente, tale da non consentire l'individuazione delle ragioni poste dal giudice a fondamento della decisione adottata (Sez. 5, Sentenza n. 13990 del 22/09/2003, Rv. 567045; Sez. U, Sentenza n. 10892 del 07/08/2001, Rv. 548840).

Nel caso di specie, la ricorrente denuncia la carenza della motivazione contenuta nella sentenza impugnata, che non renderebbe conto del processo dinamico di formazione della decisione, omettendo di palesare il passaggio logico che ha consentito ai giudici di appello di ritenere applicabile la presunzione di cessione, prevista in tema di IVA, analogicamente al settore delle imposte dirette.

Deve, però, rilevarsi che la motivazione adottata dalla C.T.R. della Sicilia, per quanto sintetica, è effettiva, posto che il giudice di appello ha esplicitato la propria "ratio decidendi", espressamente indicata nella unitarietà dell'ordinamento tributario, secondo cui la presunzione, prevista dal D.P.R. n. 441 del 1997, art. 1 e art. 4, comma 2, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 53, può essere assunta a fondamento di fatti rilevanti anche in ordine all'accertamento di imposte diverse dall'IVA. Sul punto, inoltre, la sentenza impugnata risulta conforme ai principi più volte enunciati da questa Corte, in base ai quali "in tema di accertamento delle imposte sul reddito, trovano applicazione, in virtù del principio di unitarietà dell'ordinamento, le presunzioni di cessione e di acquisto dei beni rinvenuti nel luogo o in uno dei luoghi in cui il contribuente esercita la propria attività, poste in materia di IVA dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 53 (e dal D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441)" (Cass. sent. n. 15087/00, conf. n. 16483/06, n. 2845/12, n. 1976/15 ex multis).

Nel caso di specie, la C.T.R. ha affermato la sussistenza dei presupposti per l'applicazione della presunzione di cui al D.P.R. n. 441 del 1997, rilevando che il sistema contabile - amministrativo adottato dalla società comportava l'impossibilità di ricondurre analiticamente le fatture attive, emesse per le vendite in commissione, ai documenti di trasporto della merce al centro ortofrutticolo di (XXXXX). Tale circostanza, come evidenziato dai giudici di appello, impediva, o quanto meno rendeva assai difficoltosa, una verifica fiscale fondata su elementi affidabili e specifici e legittimava il ricorso dell'Amministrazione all'accertamento di tipo presuntivo. Per quanto riguarda, poi, l'omesso riscontro in concreto delle rimanenze, esso non sembra necessario nel caso di specie, per le modalità della vendita, quali descritte dalla stessa ricorrente

ed accertate dall'Amministrazione, dalle quali emerge che la società non aveva depositi nel centro agroalimentare di (XXXXX) e che le merci venivano immediatamente smistate ai commissionari.

4.1. Quinto Motivo - Violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Sostiene la ricorrente che erroneamente i giudici di appello hanno attribuito alla società contribuente l'onere di dimostrare che la merce oggetto delle fatture attive emesse corrispondesse in toto a quella spedita dal mercato di (XXXXX), nonostante spettasse all'Amministrazione l'onere di dimostrare la fondatezza della pretesa tributaria. Inoltre lamenta l'erroneo ricorso al metodo di accertamento induttivo in mancanza del fatto noto indiziante, rappresentato dalla minore giacenza di magazzino rispetto a quanto risultante dalla documentazione obbligatoria emessa e ricevuta.

4.2. Il motivo è assorbito dal rigetto dei precedenti motivi di ricorso, avendo la Corte ritenuto che, nel caso in esame, sia applicabile la presunzione di cessione di cui al D.P.R. n. 441 del 1997, art. 1 e, di conseguenza, sia legittimo il ricorso all'accertamento induttivo da parte dell'Amministrazione.

5.1. Sesto motivo - Omessa motivazione circa un fatto decisivo e controverso, sub specie di omesso esame di prove decisive, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. La ricorrente sostiene di aver congruamente documentato tutti i passaggi di merce, indipendentemente dalla diversa provenienza, e che il giudice di appello avrebbe omesso di motivare in ordine alla prova documentale prodotta.

5.2. Tale ultimo motivo del ricorso principale va esaminato congiuntamente ai motivi di ricorso incidentale dell'amministrazione, con i quali presenta alcuni profili di comunanza.

5.3. In particolare, con il primo motivo l'Amministrazione denuncia l'insufficiente ed illogica motivazione circa un fatto decisivo e controverso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, ed al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, per l'incongrua ed erronea motivazione con cui la C.T.R. della Sicilia ha annullato il recupero a tassazione di Euro 4.582.567,33, derivanti dalle presunte vendite occulte delle merci provenienti dal deposito di (XXXXX) e trasportate al centro ortofrutticolo di (XXXXX) con 1.102 documenti di accompagnamento, nonchè di quelle del valore di Euro 55.510,90 risultanti dagli ulteriori 25 documenti rinvenuti dalla G.d.F. Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate lamenta la contraddittorietà della motivazione adottata dai giudici di appello, che avrebbero applicato due percorsi logici differenti per la valutazione della prova in ordine alla cessioni dei beni di diversa provenienza.

5.4. I motivi, esaminati congiuntamente, sono fondati e vanno accolti.

5.5. I giudici di appello, infatti, dopo aver ritenuto in via teorica ed astratta l'applicabilità della presunzione di cui al D.P.R. n. 441 del 1997, artt. 1 e 2 sul presupposto che il sistema contabile - amministrativo adottato dalla società comportava l'impossibilità di ricondurre analiticamente le fatture attive, emesse per le vendite in commissione, alla merce trasferita al centro ortofrutticolo di Guidonia, ne hanno contraddittoriamente escluso l'applicazione alle merci provenienti dal magazzino di (XXXXX), ritenendo "eccessivamente penalizzante" l'opposta conclusione. Ed invero

la motivazione della C.T.R. della Sicilia trae delle conclusioni che non sono coerenti con le premesse, laddove, pur rilevando l'impossibilità di ricollegare le fatture alla merce trasportata presso il centro agroalimentare di (XXXXX), ritiene poi "eccessivamente penalizzante" l'applicazione della presunzione di cui al D.P.R. n. 441 del 1997, artt. 1 e 2 ad alcune di esse, senza palesare le ragioni del differente trattamento.

I giudici di appello non chiariscono il percorso logico seguito per escludere l'efficacia dell'accertamento presuntivo, nè forniscono giustificazioni sulla differente valutazione della prova in ordine alla diversa provenienza dei beni. In tal senso risulta fondato anche il sesto motivo del ricorso principale, con cui la società ricorrente, nel sostenere di aver congruamente documentato tutti i passaggi di merce, indipendentemente dalla sua provenienza, si duole del fatto che il giudice di appello avrebbe omesso di motivare in ordine alla prova documentale prodotta.

7.4. In accoglimento dei due motivi del ricorso incidentale dell'Amministrazione e del sesto motivo del ricorso principale della società contribuente, la Corte cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.T.R. della Sicilia, in diversa composizione, affinchè, decidendo nel merito, anche sulle spese del giudizio di legittimità, motivi in ordine alla mancata applicazione della presunzione di cui al D.P.R. n. 441 del 1997, artt. 1 e 2 alle vendite della merce proveniente dal magazzino di (XXXXX), nonchè alla valutazione della prova contraria fornita dalla società contribuente a fronte dell'accertamento presuntivo condotto dall'Amministrazione, chiarendo in che modo abbia o meno rilievo, a fini probatori, la diversa provenienza delle merci.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del sesto motivo di ricorso principale e dei due motivi di ricorso incidentale, assorbito il quinto motivo di ricorso principale e rigettati gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla C.T.R. della Sicilia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 31 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 28 marzo 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza