Sentenza del 28/03/2018 n. 7644 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

A seguito di processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza nei confronti della società XXXX di Arredamento di P.S. & C. SNC, esercente l'attività di operante nel settore della compravendita immobiliare, l'Agenzia delle Entrate aveva accertato maggiori ricavi per Euro 416.664,00 sulla base di quanto emerso dall'attività investigativa della Guardia di Finanza, da cui era emersa una diffusa evasione riscontrata mediante l'esame delle fatture di vendita di importo inferiore ai prezzi correnti di mercato, dei mutui richiesti e dei contratti di assicurazione, i cui importi erano in palese contrasto con le perizie estimative dalle quali risultava un valore commerciale superiore da attribuire agli immobili compravenduti; era stato dunque emesso avviso di accertamento a fini IRPEG, IRAP e IVA per l'anno 2003 notificato a tutti i soci ed alla società, nonchè ulteriori avvisi a fini IRPEF nei confronti dei due soci, S. e P.M..

Le impugnazioni, separatamente proposte, venivano parzialmente accolte in primo grado con sentenze di analogo contenuto e trovavano poi integrale accoglimento innanzi alla CTR, con riforma parziale della pronuncia di primo grado, a seguito dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate e dell'appello incidentale proposto dalla società e dai soci.

L'Agenzia delle Entrate ricorre per cassazione, con separati ricorsi, avverso le tre decisioni della CTR delle Marche, del medesimo tenore (fatta eccezione per un solo motivo relativo alle sentenze emesse nei confronti dei soci) e decise tutte alla stessa udienza.

Con un primo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2, D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39, 40 e 41 bis, laddove la CTR aveva affermato quanto segue: "Quanto alla forma, non è assolutamente chiaro in forza di quale comma del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 sia avvenuto l'accertamento, dal momento che in una parte dell'avviso contestato l'Ufficio cita il comma 2 (che qualifica l'accertamento come "induttivo per poi fare riferimento, in un'altra parte, al comma 1 che si riferisce all'accertamento analitico - induttivo non sembra questa dissonanza di scarso rilievo alla Commissione, dal momento che dalla stessa si potrebbe far discendere quanto meno una motivazione carente se non proprio inesistente".

Con un secondo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo del giudizio, lamentando carenza di motivazione, nella sentenza impugnata, circa l'inidoneità della motivazione del provvedimento impositivo.

Con un terzo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d., D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 40 e 41 bis e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, nonchè la falsa applicazione dell'art. 2679 c.c., per avere la CTR con la sentenza impugnata violato e falsamente applicato le suddette disposizioni con la seguente statuizione: "Ma molto più grave si configura l'altro errore di sostanza in cui è incorso l'Ufficio, secondo il quale, in presenza di accertamento induttivo l'onere della prova incomberebbe sul contribuente, quando un consolidato orientamento della Cassazione ha più volte ribadito come l'onere della prova incomba sempre e comunque Finanziaria".

Con un quarto motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d., artt. 40 e 41 bis e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, nonchè la falsa applicazione dell'art. 2679 c.c., art. 2727 c.c. e ss., per avere la CTR omesso di valutare gli elementi presuntivi offerti con riferimento alle operazioni di vendita assistite da contratti di mutuo (segnatamente i maggiori valori dei singoli immobili risultanti dalle perizie degli istituti di credito e nei contratti di assicurazione), limitandosi ad affermarne il carattere meramente indiziario in base a considerazioni a carattere generale.

Con un quinto motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio per avere la CTR omesso di illustrare le ragioni sottese all'affermazione della sussistenza di meri indizi e non plausibili con riguardo alle presunzioni dell'Ufficio.

Unicamente nei ricorsi avverso le sentenze emesse nei confronti dei due soci l'Agenzia ha formulato, in aggiunta ai suddetti motivi, un motivo preliminare denunciando, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per inesistenza della motivazione ai sensi dell'art. 132 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 lamentando che la CTR si sarebbe limitata, relativamente all'accertamento del maggior reddito societario, a rinviare alle argomentazioni già svolte dalla stessa CTR nella sentenza emessa nei confronti della società.

La società e i due soci resistono con separati controricorsi, deducendo l'inammissibilità per tardiva notifica ed infondatezza del ricorso principale.

Motivi della decisione

1.1. Preliminarmente, con riguardo a tre ricorsi proposti dall'Agenzia delle Entrate, chiamati all'udienza indicata in epigrafe come da conforme richiesta delle parti, va disposta la riunione dei ricorsi r.g.nn. 22258/2011 e 22261/2011 al ricorso r.g.n. 22236/2011, di iscrizione più risalente, poichè essi vertono sul medesimo accertamento concernente i redditi della società di persone (IVA, IRPEG ed ILOR) e, di riflesso, quelli di partecipazione dei singoli soci (IRPEF) per l'anno di imposta 2003 e le sentenze impugnate sono fondate sulle medesime statuizioni.

1.2. L'esigenza sostanziale del simultaneus processus deve ritenersi già soddisfatta nel caso in esame in entrambi i gradi di merito, nella prospettiva affermata dalla Corte con la pronuncia n. 3830/2010, secondo cui "nel processo di cassazione, in presenza di cause decise separatamente nel merito e relative, rispettivamente, alla rettifica del reddito di una società di persone ed alla conseguente automatica imputazione dei redditi stessi a ciascun socio, non va dichiarata la

nullità per essere stati i giudizi celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci) in violazione del principio del contraddittorio, ma va disposta la riunione quando la complessiva fattispecie, oltre che dalla piena consapevolezza di ciascuna parte processuale dell'esistenza e del contenuto dell'atto impositivo notificato alle altre parti e delle difese processuali svolte dalle stesse, sia caratterizzata da: (1) identità oggettiva quanto a causa petendi dei ricorsi; (2) simultanea proposizione degli stessi avverso il sostanzialmente unitario avviso di accertamento costituente il fondamento della rettifica delle dichiarazioni sia della società che di tutti i suoi soci e, quindi, identità di difese; (3) simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ad entrambi i giudici del merito; (4) identità sostanziale delle decisioni adottate da tali giudici. In tal caso, la ricomposizione dell'unicità della causa attua il diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo (derivante dall'art. 111 Cost., comma 2, e dagli artt. 6 e 13 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali), evitando che con la (altrimenti necessaria) declaratoria di nullità ed il conseguente rinvio al giudice di merito, si determini un inutile dispendio di energie processuali per conseguire l'osservanza di formalità superflue, perchè non giustificate dalla necessità di salvaguardare il rispetto effettivo del principio del contraddittorio" (conf. Cass., ord. n. 2014/2014, sent. n. 22122/2010, 16223/2010, 611850/2010).

1.4. Nel caso di specie si è, infatti, in presenza di ricorsi che, come detto, pur proposti separatamente dai soci e dalla s.n.c. avverso l'avviso di accertamento che riguardava quest'ultima e, rispettivamente, quelli ad esso conseguenti riguardanti i soci, e pur mai formalmente riuniti nei giudizi di merito, sono stati di fatto trattati contestualmente e decisi, sia in primo che in secondo grado, nelle medesime udienze.

1.5. Destituita di fondamento deve pertanto ritenersi, in tale contesto, la censura preliminarmente dedotta nei ricorsi proposti nei confronti dei singoli soci, con la quale l'Agenzia delle Entrate si duole dell'operata motivazione per relationem, sull'implicita premessa che si tratti di distinte decisioni emesse nei confronti dei vari ricorrenti: premessa in realtà non condivisibile alla stregua delle considerazioni svolte (cfr. Cass. n. 15851/2016).

1.6. Si deve quindi passare all'esame dei motivi dei ricorsi principali, con la precisazione che si presentano sostanzialmente identici in tutti i ricorsi; peraltro anche i controricorsi sono sostanzialmente uguali.

2.1. Preliminarmente va respinta l'eccezione, sollevata dai controricorrenti, di tardività del ricorso per cassazione.

2.2. A fronte di sentenze di appello pubblicate il 15.6.2010, non notificate, il ricorso per cassazione doveva essere notificato, ai sensi dell'art. 327 c.p.c. vigente ratione temporis (tenuto conto della sospensione dei termini in periodo feriale), entro il 16.9.2011, data nella quale, in effetti, il ricorso risulta essere stato affidato all'agente postale per la notificazione.

2.3. In applicazione del ben noto principio di scissione degli effetti della notificazione tra notificante e destinatario (cfr. Corte Cost. n. 477/2002) rilevante proprio in materia processuale e, dunque, anche in ordine ai termini di impugnazione - risulta dunque la tempestività dei ricorsi;

indipendentemente dal fatto che questi ultimi siano stati ricevuti dai destinatari oltre il decorso del termine massimo.

3.1. Il primo ed il secondo motivo di ricorso (comuni, come i successivi, a tutti i ricorsi), che possono congiuntamente esaminarsi in quanto propongono la medesima questione, seppur, rispettivamente, in prospettiva di violazione di legge e vizio motivazionale, sono fondati.

3.2. La riconosciuta non secondarietà del ruolo della motivazione nella legittimazione dell'imposizione, che emerge con tutta evidenza dal sistema normativo a cominciare dall'art. 7 dello Statuto del contribuente, esclude un'interpretazione formalistica della motivazione, giudicata quale elemento che attiene alla forma e non alla sostanza dell'atto, esprimendosi il sindacato giurisdizionale sulla pretesa tributaria mediante un giudizio sul rapporto e non un giudizio sull'atto; l'amministrazione finanziaria è dunque obbligata ad indicare i presupposti di fatto e di diritto che hanno determinato la decisione dell'amministrazione (anche se non è necessario fornire in dettaglio la notizia di ogni singolo elemento di prova: cfr. Cass. n. 26472/2014), in modo da consentire il controllo interno e giurisdizionale dell'atto, al fine di valutare la correttezza dell'operato dell'amministrazione.

3.3. L'applicazione di detti principi al caso di specie comporta la fondatezza delle censure dell'Ufficio con riguardo alle affermazioni della CTR circa la mancata specificazione, nell'avviso di accertamento, del tipo di accertamento condotto, se con metodo analitico contabile o con metodo induttivo; invero, "la scelta di un tipo o l'altro di accertamento non è significativa ove non mutino i presupposti di fatto su cui poggiano le due valutazioni e purchè" - come nella specie risulta dall'atto impositivo "siano stati messi in campo fin dall'accertamento originario gli elementi presuntivi attraverso cui sia possibile individuare induttivamente un reddito imponibile diverso rispetto a quello dichiarato" (cfr. Cass. n. 24278/2014, 19477/2016).

3.4. L'imprecisa qualificazione del tipo di accertamento condotto non ha quindi determinato l'inidoneità motivazionale dell'atto e l'invalidità di questo, come invece affermato dalla CTR; risultano infatti chiaramente indicati, nella motivazione dell'avviso di accertamento impugnato, anche mediante richiamo al processo verbale di verifica della polizia tributaria, i presupposti fattuali posto a fondamento della pretesa impositiva, ed in particolare i seguenti elementi presuntivi utilizzabili per un accertamento induttivo: il prezzo di vendita degli immobili, sensibilmente inferiore al prezzo di mercato, le risultanze delle indagini bancarie circa i pagamenti effettuati dagli acquirenti "tramite assegni per la parte regolarmente fatturata e tramite denaro contante o previa emissione di assegno intestato "me medesimo" per la parte non fatturata", il maggior valore delle vendite dei singoli immobili, assistite da contratti di mutuo, in base alle risultanze delle perizie degli istituti di credito e dei contratti di assicurazione.

3.5. Ne consegue che risulta del tutto irrilevante, ai fini della completezza ed idoneità della motivazione dell'avviso di accertamento, la specifica indicazione del tipo di accertamento condotto, in quanto, nella fattispecie, risultava in ogni caso delineato il fatto costitutivo della pretesa, sì da consentire al contribuente di esercitare nel modo più efficace il proprio diritto di difesa.

4.1. Con riguardo al terzo ed ai successivi motivi di ricorso, da esaminare congiuntamente per stretta connessione, si osserva preliminarmente che la ritenuta carenza di motivazione dell'avviso di accertamento non ha assunto, nella prospettazione della CTR, carattere assorbente, avendo poi il giudice di secondo grado approfonditamente esaminato le ulteriori eccezioni di merito proposte dall'Ufficio appellante, al che consegue che non sussiste unica ratio decidendi della sentenza, costituita dalla violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 per difetto assoluto di motivazione.

4.2. Va allora ribadita la consolidata giurisprudenza della Corte di legittimità secondo cui, quando l'Ufficio fiscale procede alla determinazione induttiva dei ricavi, si determina un'inversione dell'onere della prova, essendo a carico del contribuente la prova di indicare gli elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'ufficio (cfr. Cass. nn. 24778/2015; 15027/2014; 23115/2013); grava quindi sul contribuente l'onere di dimostrare, in coerenza con il principio enunciato dall'art. 2697 c.c., i fatti modificativi della pretesa esercitata dall'ufficio mediante l'allegazione degli elementi reddittuali in grado di incidere negativamente su di essa, senza che in ciò egli possa essere sostituito da un apprezzamento discrezionale operato d'ufficio dal Giudice, dato che anche nel giudizio tributario il giudice è vincolato a pronunciare la propria decisione iuxta alligata et probata.

4.3. Ciò posto, nel caso concreto la documentazione extracontabile rilevata dalla Guardia di finanza deve ritenersi valido presupposto per l'accertamento induttivo D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, pur in presenza di una contabilità ufficiale formalmente regolare, con conseguente inversione dell'onere della prova, gravando allora sul contribuente l'onere di contestare specificamente le risultanze dell'accertamento dell'Ufficio.

4.4. La sentenza impugnata non ha quindi applicato correttamente i suesposti principi, in quanto l'Ufficio fiscale ha proceduto all'accertamento induttivo dei compensi ascritti al contribuente per l'anno 2003, utilizzando, quali criteri presuntivi, le risultanze delle indagini della Guardia di Finanza relative ai pagamenti di parte del prezzo di vendita non fatturato ed alle perizie attestanti un maggior valore commerciale delle vendite assistite da contratti di mutuo; sarebbe stato, pertanto, onere del contribuente allegare e dimostrare fatti impeditivi o estintivi della pretesa tributaria fatta valere dall'agenzia delle entrate.

4.5. Nel caso di specie, la CTR ha, invece, erroneamente, respinto l'appello dell'Ufficio, ritenendolo non supportato da validi elementi probatori, in quanto meramente indiziari, ed ha violato il principio per cui, sussistendo i presupposti per l'accertamento induttivo, il contribuente avrebbe dovuto dimostrare i fatti costitutivi delle eccezioni sollevate; il giudice d'appello ha dunque adottato una motivazione del tutto carente e lacunosa, non rispettosa del suddetto principio di diritto, valorizzando un'asserita omissione probatoria dell'ufficio fiscale, senza tener conto, nel caso dei pagamenti in nero, che le somme percepite dalla contribuente ben difficilmente sarebbero state fatte transitare sui suoi conti correnti bancari (come invece argomentato dalla CTR per sostenere l'inconferenza delle indagini bancarie espletate dalla Guardia di Finanza nei soli confronti dei compratori), omettendo di valutare gli altri elementi di fatto posti a sostegno dell'accertamento induttivo (le risultanze delle perizie relative alle vendite

di immobili con contratto di mutuo) e senza tener conto, infine, dell'onere probatorio a carico del contribuente diretto a superare le presunzioni che hanno informato l'operato dell'ufficio stesso.

4.6. Il giudice d'appello ha quindi violato le norme di cui all'art. 2697 c.c. ed al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d, avendo omesso di valutare singolarmente e complessivamente gli indizi proposti dall'amministrazione, essendosi limitata ad affermare che "da soli non... (erano)... in grado di giustificare l'accertamento contestato", non avendo valutato la mancanza di idonee giustificazioni offerte dai contribuenti al fine di neutralizzare le presunzioni avverse, meramente giudicate prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, ed, infine, avendo ignorato che l'annullamento dell'atto impositivo fondato su legittime presunzioni, come nel caso di specie, consegue unicamente a valide prove addotte dal contribuente, dimostranti l'infondatezza degli elementi presuntivi.

4.7. Sussiste, altresì, nel caso in esame, il denunziato vizio di insufficiente motivazione per avere omesso la CTR di considerare e valutare i fatti specifici, decisivi in ordine alla decisione del giudizio, posti a sostegno dell'accertamento induttivo e recepiti nell'avviso di accertamento impugnato innanzi alla CTP, dianzi illustrati, sicchè anche il percorso logico-argomentativo della motivazione risulta chiaramente viziato.

5. Sulla base di tutte le considerazioni che precedono il ricorso va integralmente accolto le sentenze impugnate cassate, con rinvio alla CTR delle Marche, in diversa composizione, per il riesame della fattispecie e la statuizione anche sulle spese del presente procedimento di legittimità.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi n. R.G. 22258/2011 e 22261/2011 al presente ricorso n. R.G. 22236/2011, accoglie i ricorsi proposti dall'Agenzia delle Entrate, cassa le sentenze impugnate e rinvia la causa, anche per le spese di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale delle Marche, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il 31 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 28 marzo 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza