Sentenza del 17/04/2019 n. 10657 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Caserta V.L. impugnava l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva rideterminato maggiori ricavi derivanti dall'attività di commercio al dettaglio di articoli di pelletteria, con conseguente recupero a tassazione di maggiori imposte ai fini IRPEF, IRAP e I.V.A., in relazione all'anno d'imposta 2005.

L'accertamento, secondo quanto emerge dalla sentenza impugnata, si basava sull'applicazione al costo del venduto, determinato in Euro 57.839,00, di una differenza di ricarico del 32,50 per cento, considerato che il ricarico medio ricalcolato nella misura del 79 per cento divergeva dalla percentuale del 46,50 per cento risultante dalla dichiarazione dei redditi.

I giudici di primo grado rigettavano il ricorso con sentenza avverso la quale proponeva appello la contribuente dinanzi alla Commissione tributaria regionale che, in riforma della sentenza di primo grado, riduceva del 50 per cento i maggiori ricavi accertati.

Osservava, in particolare, che l'accertamento impugnato era formalmente legittimo, poichè si basava su elementi presuntivi integranti la fattispecie di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d), e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, comma 2, ravvisabili nella mancata predisposizione dell'inventario analitico delle giacenze iniziali e finali, nella indicazione nel modello per lo studio di settore di "una consistenza in superficie dei locali utilizzati per lo svolgimento dell'attività esaminata" inferiore a quella reale, nonchè nella assenza di congruità dei ricavi dichiarati rispetto allo studio di settore di categoria; ritenendo, tuttavia, che dagli atti di causa non emergessero elementi sufficienti per far ritenere del tutto fondata la pretesa erariale connessa ai maggiori ricavi accertati in Euro 18.798,00, dato che essa non teneva conto delle doglianze espresse dalla contribuente in ordine agli sconti normalmente praticati ed alle vendite effettuate nel periodo dei saldi, nè del fatto che la pretesa era stata considerata incongrua dalla stessa Agenzia delle Entrate in sede di accertamento con adesione, riduceva sino al 50 per cento i maggiori ricavi accertati, sottolineando che la stessa contribuente aveva presentato istanza di accertamento con adesione, manifestando in tal modo, seppure implicitamente, la "volontà di scendere a patti e aderire a una più ragionevole pretesa erariale".

Ricorre per la cassazione della suddetta decisione V.L., con due motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste mediante controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la contribuente deduce omessa, insufficiente, carente, contraddittoria ed inconferente motivazione della sentenza, nullità della stessa e del procedimento, ex art. 360 c.p.c., comma 1 nn. 4 e 5, nonchè violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54 e 55, degli artt. 115 e 116 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e dell'art. 111 Cost..

Assume che laddove i giudici di appello nella motivazione affermano che "l'accertamento è formalmente legittimo, basandosi su elementi che integrano la previsione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d), e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, comma 2, " sono incorsi in un errore di "inquadramento" giuridico della fattispecie sottoposta al loro esame, atteso che l'Ufficio aveva rettificato il reddito d'impresa unicamente sulla base di una diversa percentuale di ricarico, rideterminata per l'intero periodo di verifica (dal 2005 al 2008) nella misura del 79 per cento e l'atto impositivo era stato emesso ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 3, con la conseguenza che si trattava di accertamento analitico-induttivo e non di accertamento induttivo puro.

2. Con il secondo motivo, la contribuente denuncia la sentenza impugnata per omesso o insufficiente esame circa fatti decisivi per il giudizio, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, degli artt. 2697 e 2729 c.c., degli artt. 112, 115, 116 e 132 c.p.c., nonchè degli artt. 53 e 111 Cost.

Sostiene che la sentenza impugnata si caratterizza per l'estrema superficialità e contraddittorietà delle conclusioni, oltre che per l'omessa considerazione di elementi di fatto e di diritto che hanno riguardato la vicenda processuale, in quanto la Commissione regionale, pur avendo correttamente affermato che il giudice "sulla base di prove documentali o presuntive debba pervenire ad una soluzione che in armonia con l'art. 53 Cost. quantifichi la pretesa tributaria....", è poi addivenuta ad una immotivata riduzione sino al 50 per cento dei maggiori ricavi accertati.

Addebita, quindi, alla Commissione regionale di non avere rilevato l'erroneità della percentuale di ricarico, considerato che l'unica procedura corretta era rappresentata dal calcolo della media ponderata, che considerava tutti i beni e le quantità commercializzate, ovvero quelli maggiormente significativi in termini di quantità e valore, procedura che non era stata adottata nel caso di specie, posto che erano state prese in considerazione solo n. 16 fatture di acquisto su 764 documenti registrati nel periodo considerato (dal 2005 al 2008) e su 21.969 quantità di articoli rilevati dalle fatture di acquisto erano stati esaminati i prezzi di soli 18 articoli.

Lamenta che la Commissione regionale ha omesso di fornire i parametri di valutazione e comparazione in concreto adottati al fine di raggiungere il proprio convincimento, non esplicitando in tal modo il percorso logico-giuridico e la stessa ratio decidendi; sostiene, inoltre, che la Commissione regionale sarebbe incorsa nei vizi di violazione di legge denunciati in rubrica, in quanto nel caso di specie non sussiste alcun elemento certo o noto a cui ancorare il fatto ignoto, non essendovi certezza che i prezzi di vendita considerati dai verbalizzanti per la

determinazione della percentuale di ricarico siano quelli effettivamente praticati e non potendo l'esistenza di meri elementi indiziari assumere la valenza di prove.

Evidenzia, infine, che con il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, da cui è scaturito l'atto impositivo, sono stati accertati maggiori redditi per le annualità dal 2005 al 2008 sull'unico presupposto di una maggiore percentuale di ricarico del 79 per cento applicata indifferentemente a tutti i periodi d'imposta oggetto di verifica e che opera a suo favore il giudicato formatosi in relazione all'anno d'imposta 2007, essendo stata pronunciata sentenza di appello favorevole, con cui il giudice di merito ha ritenuto del tutto inattendibile la metodologia di determinazione della percentuale di ricarico ed ha conseguentemente annullato l'atto impositivo.

3. Va, preliminarmente, rilevato che la sentenza n. 1882/33/2014, prodotta unitamente al ricorso, con la quale la Commissione tributaria provinciale di Napoli ha accolto l'appello della contribuente concernente l'impugnazione dell'avviso di accertamento per l'anno 2007, non risulta munita dell'attestazione di passaggio in giudicato e che, in ogni caso, anche laddove fosse divenuta definitiva, essa non potrebbe spiegare efficacia vincolante nel presente giudizio con riferimento alla pretesa tributaria oggetto dell'avviso di accertamento in esame.

3.1. Come è stato costantemente evidenziato da questa Corte, le controversie in materia di I.V.A. sono soggette a norme comunitarie imperative, la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'art. 2909 c.c., e dalla sua eventuale proiezione oltre il periodo di imposta, che ne costituisce specifico oggetto, atteso che, secondo quanto stabilito dalla sentenza della Corte di Giustizia CE 3 settembre 2009, in causa C-2/08, la certezza del diritto non può tradursi in una violazione dell'effettività del diritto Euro-unitario (Cass. n. 8855 del 04/05/2016; Cass.n. 16996 del 5/10/2012; Cass. n. 9710 del 19/4/2018).

3.2. Relativamente alle imposte sui redditi, si ripropone la questione dei limiti in cui è configurabile nel processo tributario l'istituto del giudicato esterno e la sua efficacia espansiva.

Secondo i principi enunciati dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 13916 del 16/6/2006, "qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il petitum del primo"; e "tale principio non trova deroga in caso di situazioni giuridiche di durata, giacchè anche in tal caso l'oggetto del giudicato è un unico rapporto e non gli effetti verificatisi nel corso del suo svolgimento, e conseguentemente neppure il riferimento al principio dell'autonomia dei periodi di imposta può consentire un'ulteriore disamina tra le medesime parti della qualificazione giuridica del rapporto stesso contenuta in una decisione della commissione tributaria passata in giudicato".

3.3. In applicazione dei suddetti principi, questa Corte, con pronunce successive a quella delle Sezioni Unite, ha ribadito che " La sentenza del giudice tributario con la quale si accertano il

contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta fa stato con riferimento alle imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta (ad es. le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumano carattere tendenzialmente permanente " (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 20029 del 30/09/2011), mentre non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni si fondi su presupposti di fatto potenzialmente mutevoli (Cass. n. 6953 del 8/4/2015).

3.4. Il giudicato opera, pertanto, solo in riferimento al medesimo rapporto giuridico o titolo negoziale e all'accertamento di un punto fondamentale comune quale premessa logica indispensabile della statuizione che ne precluda il riesame, sicchè detta efficacia trova ostacolo in relazione a presupposti d'imposta non aventi caratteristiche di durata e comunque tendenzialmente variabili da periodo a periodo (Cass. n. 24433 del 30/10/2013), risultando, invece, irrilevante il mero coinvolgimento di tratti storici eventualmente similari (Cass. n. 1837 del 29/1/2014).

3.5. In conformità ai principi sopra richiamati, deve, pertanto, escludersi che la sentenza n. 1883/33/2014 pronunciata dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli tra le stesse parti possa spiegare effetti preclusivi nel presente giudizio relativo ad avviso di accertamento emesso in relazione a diverso anno d'imposta (2005), in quanto, sebbene i diversi avvisi di accertamento scaturiscano da una medesima verifica, i presupposti fattuali che caratterizzano i diversi anni d'imposta variano da periodo a periodo e non hanno carattere permanente.

4. Passando all'esame dei mezzi di ricorso che investono più profili di doglianza, va rilevato che la contribuente non si limita a contestare la percentuale di ricarico applicata dai verificatori, ma sostiene pure che i giudici d'appello, in assenza di espressa indicazione dei criteri posti a base della valutazione, hanno erroneamente proceduto ad una riduzione forfettaria dei ricavi nella misura del 50 per cento.

4.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, dalla natura del processo tributario - il quale non è annoverabile tra quelli di "impugnazione annullamento", ma tra i processi di "impugnazione - merito", in quanto non è solo diretto alla eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'Ufficio, discende che, ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento non per motivi formali, ma per motivi di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria, e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (Cass. n. 17127 del 3/8/2007; Cass. 15825 del 12/7/2006).

4.2. Dalla sentenza impugnata si evince che i giudici regionali, dopo avere correttamente affermato che il giudice tributario ha l'onere di quantificare la pretesa tributaria, previa valutazione di tutte le prove, anche presuntive, offerte dalle parti, hanno ritenuto che, "in mancanza di elementi più puntuali a cui ancorare la giusta tassazione", questa dovesse essere fissata "in un punto intermedio delle opposte ragioni, punto rinvenibile nel valore di sintesi delle rispettive posizioni risultanti agli atti", ed hanno quindi proceduto ad un abbattimento dei

maggiori ricavi accertati dall'Ufficio, che sono stati rideterminati in Euro 9.399,00, a fronte dell'importo di Euro 18.798,00 contestato.

La Commissione regionale ha, quindi, riconosciuto la legittimità dell'accertamento analitico induttivo effettuato dall'Ufficio ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) - in ragione della mancata predisposizione dell'inventario analitico delle giacenze iniziali e finali, della indicazione nel modello compilato per lo studio di settore di una superficie dei locali inferiore a quella reale, oltre che dell'assenza di congruità dei ricavi dichiarati rispetto a quelli stimati sulla base di applicazione dello studio di settore di categoria - ma, non considerando del tutto fondata la pretesa fiscale connessa ai maggiori ricavi accertati, ha proceduto ad una riduzione di natura equitativa degli stessi ricavi.

4.3. In particolare, aderendo alle doglianze espresse dalla contribuente secondo cui, ai fini della determinazione del maggior reddito, i verificatori non avevano tenuto conto degli sconti normalmente praticati, soprattutto nel periodo dei saldi, i giudici di merito hanno proceduto ad un abbattimento dei ricavi accertati in base ad un ragionamento di tipo equitativo, non consentito al giudice tributario che non ha poteri di equità sostitutiva, dovendo il giudizio estimativo essere motivato in rapporto al materiale istruttorio (Cass. n. 11354 del 3/9/2001; Cass. n. 24520 del 21/11/205; Cass. n. 4442 del 24/2/2010; Cass. n. 25707 del 21/12/2015; Cass. n. 7534 del 23/3/2018).

4.4. Il percorso argomentativo seguito dalla Commissione regionale, la quale, in mancanza di elementi più puntuali, ha ritenuto di fare espresso riferimento ad "un punto intermedio delle opposte ragioni" ai fini della determinazione dei maggiori ricavi, non consente, infatti, di verificare i criteri e le ragioni sulla base di quali essa sia stata indotta a ridurre nella misura del 50 per cento i ricavi contestati dall'Amministrazione finanziaria, atteso che le conclusioni cui essa perviene non sono supportate dalla dimostrazione di elementi di determinazione del reddito fondati su specifiche prove, ma sono piuttosto volte a quantificarlo sulla base di valutazioni di tipo equitativo, non ammesse.

4.5. La sentenza gravata, forfettizzando la riduzione dei ricavi (del 50 per cento) e facendo riferimento ad una irrilevante istanza di accertamento con adesione presentata dalla contribuente, in assenza della indicazione di validi riscontri probatori, anche presuntivi, desunti da elementi fattuali certi, è, pertanto, censurabile per violazione dell'art. 2729 c.c., tenuto conto della struttura logica della prova per presunzioni.

4.6. Come è stato chiarito dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 9961 del 28/4/2006, nella prova per presunzioni, ai sensi degli artt. 2727 e 2729 c.c., non occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, ma è sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalità (Cass. 5 luglio 1990, n. 1621; Cass. 30 gennaio 1990, n. 644; Cass. 16 novembre 1989, n. 4878): basta che l'inferenza tra il fatto noto e quello ignoto sia effettuata alla stregua di un canone di probabilità, con riferimento ad una connessione possibile e verosimile di accadimenti, la cui sequenza e ricorrenza possono verificarsi secondo regole di esperienza colte dal giudice per giungere all'espresso

convincimento circa tale probabilità di sussistenza e la compatibilità del fatto supposto con quello accertato (Cass. 18 settembre 1991, n. 9717; Cass. 4 maggio 1985, n. 2790).

4.7. Ne consegue che "in tema di presunzioni, qualora il giudice di merito sussuma erroneamente sotto i tre caratteri individuatori della presunzione (gravità, precisione e concordanza) fatti concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti, il relativo ragionamento è censurabile in base all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 (e non già alla stregua dello stesso art. 360, n. 5), competendo alla Corte di Cassazione, nell'esercizio della funzione di nomofilachia, controllare se la norma dell'art. 2729 c.c., oltre ad essere applicata esattamente a livello di proclamazione astratta, lo sia stata anche sotto il profilo dell'applicazione a fattispecie concrete che effettivamente risultino ascrivibili alla fattispecie astratta" (Cass. 4 agosto 2017, n. 19485; Cass. 26 giugno 2008, n. 17535).

4.8. Considerato che l'art. 2729 c.c. ammette solo le presunzioni che abbiano i connotati della gravità, precisione e concordanza, laddove: la "precisione" va riferita al fatto noto (indizio) che costituisce il punto di partenza dell'inferenza e postula che esso non sia vago, ma ben determinato nella sua realtà storica; la "gravità" va ricollegata al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto che, sulla base della regola d'esperienza adottata, è possibile desumere da quello noto; la "concordanza" richiede che il fatto ignoto sia, di regola, desunto da una pluralità di indizi gravi e precisi, univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza (Cass. n. 2482 del 29/01/2019), risulta evidente che, nella specie, il ragionamento presuntivo operato dalla Commissione regionale, la quale, in difetto di concreti elementi probatori, si è limitata a desumere minori ricavi rispetto a quelli contestati dall'Ufficio sulla base di una stima forfettaria esclusivamente fondata su una valutazione equitativa, risulta viziato.

5. La accertata violazione dell'art. 2729 c.c. consente di ritenere assorbiti tutti gli altri profili di doglianza dedotti dalla ricorrente con i mezzi di ricorso.

6. La sentenza va, pertanto, cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, affichè proceda al riesame del merito, nonchè alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 15 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 17 aprile 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza