Sentenza del 03/05/2019 n. 11649 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

A.M., gestora in (OMISSIS) di un negozio di abbigliamento, ricorre contro l'Agenzia della Entrate per l'annullamento della sentenza sopra indicata:

per "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; violazione e falsa applicazione della L. 8 maggio 1998, n. 146, art. 10, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", avendo la sentenza impugnata ritenuto legittimo l'accertamento analitico induttivo in assenza dei presupposti previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, lett. d), e applicato gli studi di settore in assenza dei relativi presupposti e senza la preventiva convocazione della contribuente;

per "omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5; violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3," per avere la sentenza valorizzato la percentuale di ricarico derivata dall'ispezione dalla Guardia di Finanza e ignorato le determinazioni dell'Ufficio, che aveva assunto come punto di riferimento per il calcolo del ricavato gli studi di settore; per avere erroneamente interpretato il documento contabile dal quale risultava l'evidenza contabile, entro l'anno 2008, dei mancati ricavi calcolati sulla base dell'ispezione della Guardia di Finanza;

per "nullità della sentenza per omessa pronuncia su una domanda, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4; omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5; violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la Commissione Tributaria Regionale del tutto ignorato il motivo d'appello concernente l'errata determinazione della maggiore imposta dovuta a titolo I.R.A.P. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso, nel quale ha sostenuto la correttezza della sentenza impugnata in relazione all'incongruità del reddito d'impresa dichiarato, alla sproporzione del canone d'affitto corrisposto rispetto al reddito dichiarato, alla notevole consistenza delle esistenze iniziali e delle rimanenze finali di magazzino, incoerente con gli studi di settore e finalizzata ad occultare ricavi e pertanto, all'antieconomicità della gestione della contribuente, fatti tutti che avevano legittimato il ricorso alla presunzione prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d).

I FATTI DI CAUSA.

Secondo quanto si desume dalla lettura congiunta della sentenza impugnata, del ricorso e del controricorso, l'accertamento (OMISSIS), relativo all'anno d'imposta 2008, si è fondato a) sull'esame dei dati contabili presenti in dichiarazione; b) sull'incongruità agli studi di settore per Euro 86.896,00; c) su un p.v.c. della Guardia di Finanza con il quale, in applicazione della percentuale di ricarico calcolata nel contraddittorio con la parte, si sono contestati maggiori ricavi per 13.586,48 sino al 10.9.2008;

Contro l'accertamento la contribuente A.M. ha fatto ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Salerno, adducendo la violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 39. La Commissione adita ha dichiarato il ricorso inammissibile siccome tardivo.

La Commissione Tributaria Regionale della Campania, sez. staccata di Salerno, riformando la sentenza di prime cure, ha confermato l'accertamento in forza della percentuale di ricarico determinata nel pieno contraddittorio con la contribuente, e del fatto secondo cui, contrariamente all'assunto dell'appellante, i minori ricavi che erano emersi dall'ispezione della Guardia di Finanza - conclusasi il 13 ottobre 2008 - non erano confluiti nel conto economico al 31.12.2008; bensì in una registrazione nel libro giornale alla voce "ErarioC/I.V.A. a credito e in contropartita "I.V.A. su acquisti".

Motivi della decisione

Con il primo motivo la ricorrente si duole della violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), avendo l'Ufficio proceduto al calcolo presuntivo dei ricavi in assenza di alcuno di presupposti previsti dalla norma per la rettifica dei redditi dichiarati. Osserva che, essendo stato il p.v.c. di constatazione redatto molto tempo prima della scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione di redditi del 2008, l'eventuale incompletezza, falsità o inesattezza della dichiarazione dei redditi - che avrebbero autorizzato il ricorso all'accertamento induttivo - non sarebbe potuta scaturire dalla verifica che si era conclusa il 10 settembre 2008. Stesso argomento riguardo all'eventuale ricerca di documenti a norma dell'art. 32, che avrebbe dovuto comprendere il periodo successivo alla conclusione della verifica, fino alla fine dell'anno d'imposta. Cosicchè, non essendo emersa alcuna irregolarità formale, l'Ufficio non avrebbe potuto giustificare il recupero di materia imponibile in base al semplice scostamento tra il reddito dichiarato e quello induttivamente determinato sulla base degli studi di settore, secondo quanto esplicitato nell'accertamento, dove risulta testualmente affermato: assumendo che il contribuente non risulta nè congruo, nè coerente agli studi di settore, con i correttivi previsti per il periodo in esame, si assume come valore dei maggiori ricavi il dato dello studio di settore come ricavo puntuale di riferimento pari ad Euro 201.053,00 con maggiori ricavi accertati pari ad Euro 86.896,00 che vengono attratti a tassazione ai fini dell'IRPEF, dell'IRAP e dell'IVA". Al contrario, sostiene il ricorrente, l'Ufficio, volendo basare la motivazione della propria pretesa sullo scostamento dalle risultanze degli studi di settore, avrebbe dovuto attivare preventivamente le disposizioni legislative a questi connesse ed in particolare quella di cui alla L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 3 bis, che dispone che prima della notifica dell'accertamento, il contribuente sia invitato a comparire, ai sensi del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 5.

Nel caso in esame, quindi, l'omessa valutazione, da parte della Commissione Tributaria Regionale, dei motivi di diritto esposti dalla ricorrente per delegittimare la pretesa fiscale,

sarebbe stata quanto mai evidente.

Resiste l'Agenzia delle Entrate, sostenendo che l'accertamento si era fondato sull'evidente inverosimiglianza dei redditi dichiarati, sull'antieconomicità della gestione e sull'incoerente percentuale di rotazione delle merci, segno di occultamento di ricavi.

Il motivo è inammissibile.

La sentenza impugnata non fa alcun cenno all'utilizzazione, da parte dell'Ufficio, degli studi di settore. La decisione è fondata sulla "certezza" della percentuale media di ricarico applicata, in quanto elaborata nel contraddittorio della contribuente, e sulla mancata regolarizzazione dei ricavi al 31 dicembre del 2008 in base alla nuova percentuale di ricarico. La base del ricalcolo fu il costo del venduto quale risultante dalla dichiarazione della contribuente.

Rispetto al contenuto della sentenza impugnata, l'applicazione degli studi di settore si pone come questione nuova, non deducibile in questo giudizio (cfr. cass. ord. 20910/2017). Perchè il vizio potesse essere ritualmente denunciato, sarebbe stato necessario che il ricorso riportasse l'accertamento, esponesse i motivi della sua impugnazione davanti alla Commissione Tributaria Provinciale e i motivi dell'appello proposto davanti alla Commissione Tributaria Regionale. Solo in questo modo si sarebbe potuta configurare - ove la questione fosse stata posta nel giudizio di merito - un'omessa pronuncia su una domanda, rilevante a norma dell'art. 360, 1, n. 3, in relazione all'art. 112 c.p.c..

La correlata questione del contraddittorio endoprocedimentale, che forma oggetto dello stesso primo motivo di ricorso, è anch'essa inammissibile, perchè non risulta essere stata posta nei precedenti gradi di giudizio.

Con il secondo motivo la ricorrente denuncia "omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5; violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", avendo la Commissione Tributaria Regionale omesso ed erroneamente valutato la prova documentale che dimostrava l'avvenuta contabilizzazione, nell'anno d'imposta 2008, dei maggiori ricavi accertati dalla Guardia di Finanza in occasione della verifica fiscale verbalizzata nel mese di settembre. La ricorrente sostiene in contrario che la "contabilizzazione del ricavo de quo" sarebbe stata "regolarmente riportata nella stessa pagina del libro giornale al protocollo n. (OMISSIS) e nella successiva. Infatti da tale documentazione si evinceva, e si evince, testualmente quanto segue: "data reg.: 31/12/2008; conto: (OMISSIS); descrizione conto: Guardia di Finanza (OMISSIS); descrizione operazione: fattura di vendita; numero documento: (OMISSIS) 31/12/2008; progressivo operazione: (OMISSIS); dare: 16.303,78; estremi fattura (OMISSIS) 31.12.2008; imponibile: 13.586,48; al. 20,0; importo IVA: 2.717,30; codice IVA: 001 acq/vend. produz.".

Il motivo difetta di rilevanza ed è pertanto anch'esso inammissibile.

La ricorrente adduce l'avvenuta contabilizzazione dei maggiori ricavi entro l'annualità fiscale del 2008 (contabilizzazione che comunque andava eseguita non già nel libro giornale, ma sul conto

economico) per sostenere l'assenza di irregolarità che giustificassero l'accertamento induttivo operato nel 2010 a norma del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d).

Si tratta tuttavia di argomento non condivisibile.

L'irregolarità, invero, era stata già verificata e si trattava di un'irregolarità non certamente formale o di scarso rilievo, visto che era attinente alla percentuale di ricarico sul venduto e quindi funzionale ad una sistematica evasione fiscale. Come tale ben giustificava l'accertamento induttivo di maggiori ricavi, sulla base di una maggiore percentuale di ricarico accettata dalla parte. Il fatto che prima della fine dell'esercizio la contribuente avesse contabilizzato i maggiori ricavi (com'era ovvio che facesse) non poteva di certo sanarla. Si tratta di argomento che porterebbe a conseguenze assurde perchè, non essendo possibile che le verifiche di polizia tributaria si esauriscano il 31 dicembre di ogni anno, il contribuente avrebbe sempre modo di sanare la sua posizione contabile con aggiustamenti dell'ultima ora, con ciò vanificando l'azione accertativa.

Con il terzo motivo la ricorrente denuncia l'omessa pronuncia in relazione al motivo di ricorso avente ad oggetto "l'errata determinazione della maggiore imposta dovuta a titolo di IRAP".

Il motivo è fondato.

La sentenza impugnata dà atto della produzione di "copia delle dichiarazioni I.R.A.P. essendone stata contestata la presentazione", ma sul punto non si è pronunciata.

P.Q.M.

Dichiara inammissibili il primo e il secondo motivo del ricorso. Accoglie il terzo e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, sez. staccata di Salerno, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del presente grado di giudizio.

Così deciso in Roma, il 13 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 3 maggio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza