Sentenza del 30/07/2019 n. 20471 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Il contribuente D.M.A. impugnava l'avviso di accertamento notificatogli il 19 giugno 2008 e relativo all'anno di imposta 2002 (dichiarato nel modello Unico 2003) con cui, a seguito di rettifica del reddito di impresa relativa all'attività di installazione di impianti elettrici da Euro 31.836 a Euro 81.571, veniva determinata una maggiore irpef dovuta di Euro 18.361 oltre addizionali, maggior irap di Euro 2.114, maggior iva di Euro 3.705 e sanzioni.

Il contribuente, dopo un mancato tentativo di definizione con adesione, ricorreva alla CTP lamentando l'assenza dei presupposti della modalità accertativa, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, in quanto le scritture contabili erano state tenute, ma erano andate perse in occasione di un allagamento dei locali, e l'applicazione di uno studio di settore particolarmente rigoroso.

La CTP rigettava il ricorso. Il contribuente proponeva appello e l'ufficio appello incidentale sulla ammissibilità del ricorso di primo grado per omessa sottoscrizione, e la CTR del Piemonte rigettava entrambi.

Contro quest'ultima sentenza ricorre il contribuente sulla base di due motivi.

Resiste l'ufficio con controricorso e ricorso incidentale.

Il contribuente resiste al ricorso incidentale dell'ufficio con controricorso.

Il ricorso è stato chiamato alla odierna pubblica udienza a seguito di avviso notificato a mezzo PEC con invio telematico perfezionatosi il 5 aprile 2019.

Motivi della decisione

Con il primo motivo il contribuente denuncia violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e, in ogni caso, incongrua, insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza di secondo grado circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5: illegittimità dell'operato dell'ufficio tanto in ordine al metodo di indagine seguito quanto in relazione alle conclusioni cui il medesimo è pervenuto in sede di motivazione dell'avviso di accertamento.

La CTR ha ritenuto corretto l'avviso di accertamento emesso ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, senza considerare che le scritture contabili non erano state mostrate per causa di forza maggiore non imputabile al contribuente; inoltre, l'accertamento era, in realtà, esclusivamente basato sullo scostamento dallo studio di settore, un dato che rappresenta una mera presunzione semplice e che non deve determinare l'inversione dell'onere della prova a danno del contribuente, in carenza di contraddittorio, e senza avere considerato l'esistenza delle fatture prodotte.

Con il secondo motivo deduce omessa e in ogni caso insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5: mancata rielaborazione dei risultati dello studio di settore sulla base della versione più evoluta del medesimo; sussistenza di idonee prove a sostegno delle tesi sostenute nei ricorsi introduttivi dei precedenti gradi di giudizio.

La CTR non ha spiegato perchè non sarebbe stato applicabile lo studio di settore più evoluto di quello applicato, che avrebbe condotto ad uno scostamento irrilevante, e non ha tenuto conto delle prove prodotte, ed in particolare del fatto che nell'attività del contribuente non vi è alcun interesse ad operare "in nero", cosicchè le fatture erano realmente rappresentative della situazione economica dell'impresa.

In via di ricorso incidentale l'ufficio deduce nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18, commi 3 e 4, art. 12, commi 1 e 3.

Il ricorso introduttivo del contribuente era, infatti, sprovvisto di sottoscrizione del difensore. La circostanza era stata eccepita dall'ufficio sia davanti alla CTP che davanti alla CTR, ma quest'ultima aveva disatteso l'eccezione affermando che si trattava di mera irregolarità sanata dalla sottoscrizione apposta dal difensore sulla copia del ricorso depositata presso la segreteria della CTP, e, in ogni caso, dalla presenza del difensore in udienza.

Il primo motivo pone preliminarmente problemi di ammissibilità, atteso che introduce cumulativamente ed inestricabilmente vizi eterogenei, devolvendo, in maniera impropria, a questo giudice il compito di isolare le singole censure, nonostante la tassatività dei motivi a critica vincolata ed a cognizione determinata. In tal senso, tra le altre, Sez. II, n. 26790 del 2018, Rv. 651379, e le stesse Sez. Un., n. 9100 del 2015, Rv. 635452.

In ogni caso, lo stesso è infondato.

Tende, infatti, a far valere l'illegittimità dell'accertamento perchè condotto ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, per quanto le scritture contabili fossero andate perse per forza maggiore, e perchè basato, in realtà, solo sullo scostamento tra il reddito dichiarato e quello risultante dallo studio di settore, e quindi per mancanza di presunzioni valide.

Secondo il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, nella versione applicabile ratione temporis.

In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con

facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lett. d) del precedente comma:

quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore.

Da ciò si deduce, quindi, che l'assenza di scritture contabili, anche per causa di forza maggiore, giustificava nel caso di specie l'accertamento ex art. 39, comma 2; del resto la giurisprudenza che si è occupata del tema ha affermato espressamente (in materia di iva, ma con principio applicabile anche in tema di imposte dirette), in una fattispecie in cui la documentazione contabile era stata distrutta da un incendio del quale il contribuente non era stato ritenuto responsabile, che:

il potere di procedere all'accertamento induttivo previsto dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 55, comma 2, n. 2, presuppone il solo fatto materiale dell'omessa conservazione delle scritture contabili, a prescindere dalla sussistenza di una responsabilità a qualunque titolo del contribuente in ordine al verificarsi dell'evento, essendo indifferente, in quanto non richiesto dalla norma che tale omissione sia conseguenza di un'azione dell'onerato cosciente e volontaria, prima ancora che colposa o dolosa, o che l'evento non sia stato evitabile anche usando con la massima diligenza. (Sez. V, n. 20025 del 2010, Rv. 615215).

Ed ancora:

In tema di accertamento del reddito d'impresa, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 2, lett. c), ne autorizza l'accertamento - e dunque la determinazione sulla scorta di presunzioni "supersemplici" (dati e notizie comunque raccolti e conosciuti), anche nel caso in cui sia stato acclarato che la mancanza delle scritture contabili sia ascrivibile ad un comportamento incolpevole del contribuente (Sez. V, n. 16108 del 2011, Sez. V, n. 9201 del 2011) Per il resto, la sintesi del concetto espresso nella sentenza impugnata può riassumersi nei seguenti termini: mancando le scritture, l'ufficio poteva procedere ad accertamento induttivo puro basandosi sia su dati di cui era a conoscenza sia su presunzioni semplici (come, del resto, prevede la norma); ha preso quindi in considerazione, come punto di partenza, lo studio di settore deducendo i costi.

In tale ragionamento non si ravvisano nè violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 3, nè motivazione insufficiente; il principio, infatti, è corretto, atteso che, in mancanza di scritture contabili, e di conseguente accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, l'ufficio può avvalersi di "dati o notizie comunque raccolti"; in tal senso, l'utilizzo dello studio di settore appare avere costituito il punto di partenza, il "dato o la notizia" al quale l'ufficio ha fatto riferimento per iniziare l'accertamento, in mancanza di scritture contabili.

Non si tratta, quindi, di un accertamento fondato sullo scostamento dallo studio di settore, ma di un accertamento induttivo puro, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 2, in cui

lo studio di settore ha rappresentato un elemento, il più possibile oggettivo, per l'inizio della procedura.

Dopo di che, la stessa CTR dà conto della deduzione di costi rappresentati dal contribuente.

Le osservazioni del contribuente sul fatto che l'accertamento avrebbe dovuto basarsi sulle uniche fatture di cui il soggetto era in possesso non muta sostanzialmente le considerazioni precedenti, perchè non è stato prospettato che le fatture attive prodotte apparissero idonee a configurare una contabilità completa, e a spostare i presupposti dell'accertamento dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, dal comma 2 al comma 1.

Anche dal punto di vista motivazionale, poi, la sentenza impugnata appare corretta, contenendo in maniera chiara il percorso logico argomentativo seguito per giungere alla conclusione.

Il secondo motivo è ugualmente infondato, e comunque anch'esso ai limiti della inammissibilità.

Esso parte sempre dal presupposto - non corretto - secondo cui l'accertamento sarebbe stato basato solo sullo scostamento dallo studio di settore, ma, anche a seguire questo percorso, il motivo non è sufficientemente formulato, atteso che, invocando l'applicazione dello studio di settore più evoluto, avrebbe dovuto fornire maggiori dettagli, indicando, per esempio, quale fosse e in cosa consistesse la differenza.

Invece, il fatto che l'applicazione dello studio più evoluto avrebbe portato uno scostamento irrilevante resta una mera affermazione indimostrata, almeno ai fini del ricorso.

Ugualmente priva di pregio è l'osservazione, comunque di mero fatto, secondo cui l'ufficio avrebbe dovuto avvalersi esclusivamente delle fatture attive prodotte dal contribuente, sul presupposto che le imprese della tipologia di quella del contribuente fatturano tutte le operazioni, anche per le caratteristiche dei clienti.

In ogni caso, poichè il motivo è proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, nella formulazione ante riforma del 2012, la sentenza impugnata ha preso in considerazioni i sopra citati aspetti in maniera sufficientemente chiara.

Dopo avere ribadito, infatti, che la metodologia seguita nella specie non era quella dell'accertamento basato sullo scostamento dallo studio di settore, la CTR ha dato atto del fatto che il ricorrente non ha dato compiuta contezza, con validi elementi probatori, di una diversa realtà imprenditoriale, al di là di generiche affermazioni sulla struttura dell'impresa e sulla tipologia della clientela. Ha ribadito, poi, che le sole venticinque fatture prodotte non mutano i termini della questione come da essa descritta in sentenza, non potendo certo sostituirsi ad una contabilità completa e rappresentativa della situazione dell'azienda.

Si tratta di una motivazione certamente sufficiente ai fini dell'analisi del vizio dedotto.

Il ricorso va, in conclusione, rigettato, e ciò comporta l'assorbimento del ricorso incidentale.

Le spese seguono la soccombenza.

Sono, pertanto, a carico del ricorrente e, tenuto conto del valore della causa, si liquidano in Euro 7.300, oltre spese prenotate a debito.

Trattandosi di ricorso notificato dopo il 30 gennaio 2013, si dichiara che sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso, assorbito il ricorso incidentale.

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali del presente giudizio, liquidate in Euro 7.300, oltre spese prenotate a debito.

Si dichiara che sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 14 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 luglio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza