Sentenza del 26/02/2019 n. 5564 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Messina che aveva accolto il ricorso proposto da M.M., esercente l'attività di commercio al dettaglio ed all'ingrosso di elettrodomestici e telefonia fissa e mobile, avverso l'avviso di accertamento con il quale erano state recuperate a tassazione maggiori imposte ai fini IRAP, IRPEF ed I.V.A., in relazione all'anno d'imposta 1999, sulla base di processo verbale di constatazione con il quale era stata accertata la mancata annotazione di corrispettivi e l'omessa contabilizzazione di ricavi e, conseguentemente, un maggior volume di affari.

La Commissione regionale confermava la sentenza di primo grado, rilevando che, sebbene non fossero state accertate irregolarità nelle scritture contabili, l'Amministrazione finanziaria aveva contestato "una evasione in base alla sola percentuale di ricarico del 29,34 per cento (ridotta al 19,20%, considerando il 5% di sconto medio), quale media calcolata sui dati relativi alle rimanenze, rapportati all'incidenza dei prezzi di acquisto con quelli di vendita dei prodotti commercializzati (80 prodotti raggruppati per categorie omogenee)", senza tenere conto della consistente varietà dei prezzi dei prodotti oggetto di vendita ed utilizzando un campione non rappresentativo di tutte le giacenze esistenti in magazzino, con la conseguenza che i criteri di calcolo adottati in sede di verifica non erano metodologicamente corretti e la procedura seguita per la rideterminazione dei maggiori ricavi accertati non risultava convincente. Aderendo alle conclusioni dei giudici di primo grado, affermava, inoltre, che, applicando la metodologia degli studi di settore, i ricavi dichiarati risultavano congrui.

Avverso la suddetta decisione ricorre l'Agenzia delle Entrate, con tre motivi.

La contribuente, pur se ritualmente intimata, non ha svolto attività difensiva.

Motivi della decisione

1. In via preliminare all'esame dei motivi di ricorso, va rilevato che questa Corte, con la sentenza n. 33578 del 28/12/2018, alla quale il Collegio intende dare continuità, si è già pronunciata sul ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso altra decisione della Commissione tributaria regionale della Sicilia, concernente l'impugnazione di distinto avviso di accertamento emesso nei confronti della stessa contribuente, in relazione all'anno d'imposta 2000, scaturente da verifica fiscale fondata sui medesimi presupposti fattuali posti a base dell'atto impositivo oggetto del presente giudizio.

2. Con il primo motivo, la difesa erariale denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, "omessa motivazione sulla gravità, precisione e concordanza della ricostruzione dei ricavi", per avere i giudici di appello annullato la ripresa a tassazione sul presupposto che il campione utilizzato per determinare la percentuale di ricarico non fosse significativo e rappresentativo di tutte le merci giacenti in magazzino.

Sostiene che dal processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza emerge che i verificatori, al fine di rilevare la percentuale di ricarico praticata dalla ditta, avevano preso in esame "tutta la gamma dei beni oggetto di commercio trattati" ed "esaminato un campione di 80 articoli diversi largamente rappresentativo della realtà aziendale"; dal medesimo verbale risultava pure che i beni erano stati raggruppati in 10 categorie merceologiche omogenee e che si era poi proceduto ad analizzare, in valore, le incidenze delle singole categorie omogenee sul totale dei beni acquistati dalla ditta, al fine di determinare la percentuale media ponderata netta di ricarico applicata in fase di vendita al dettaglio, tenendo conto anche dei possibili sconti effettuati.

Rilevando, pertanto, che gli elementi raccolti dai verificatori costituiscono presunzioni semplici fondate su indizi gravi, precisi e concordanti, si duole del fatto che la Commissione regionale, con motivazione del tutto carente, ha ritenuto non attendibile la percentuale di ricarico accertata in sede di verifica.

3. Con il secondo motivo, la ricorrente deduce "insufficiente motivazione circa la assenza di concordanza delle presunzioni dell'Ufficio rispetto agli studi di settore".

Nell'evidenziare che la contribuente, in primo grado, facendo riferimento agli studi di settore relativi all'attività esercitata, aveva affermato che i ricavi stimati erano di gran lunga inferiori rispetto a quelli calcolati dai verificatori, assume che la motivazione della sentenza impugnata è insufficiente nella parte in cui i giudici di appello hanno escluso l'attendibilità delle presunzioni utilizzate dall'Ufficio sulla base della diversa metodologia dedotta dalla contribuente, considerato che per la stima dei ricavi i verificatori potevano utilizzare lo strumento metodologico ritenuto più idoneo, che nel caso di specie era stato individuato nell'accertamento analitico-induttivo di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d).

4. Con il terzo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, e ribadisce che l'Ufficio ha preso in esame l'intera contabilità della ditta sottoposta a verifica per ricostruire, attraverso presunzioni basate sulla media ponderata di ricarico, il reddito specifico della ditta, con la conseguenza che la Commissione regionale, laddove ha preso in considerazione anche il reddito presunto individuato dagli studi di settore, ha violato la disposizione normativa richiamata in rubrica perchè ha utilizzato un metodo ricostruttivo del reddito diverso da quello adottato dall'Ufficio.

5. Il primo motivo è infondato.

6. La difesa erariale nella parte espositiva della censura si è limitata a ribadire la fondatezza della pretesa fiscale e la sussistenza, a fondamento degli elementi raccolti dalla Guardia di Finanza e trasfusi nel processo verbale di constatazione, di presunzioni dotate dei requisiti di gravità,

precisione e concordanza, nonchè a lamentare la carenza di motivazione della sentenza impugnata, assumendo che i giudici di appello avrebbero omesso di prendere in considerazione le circostanze su cui si fonda l'accertamento analitico-induttivo, ed in particolare di verificare che la ripresa a tassazione si basa su un accertamento che ha interessato tutta la gamma degli articoli venduti dalla ditta contribuente e si riferisce, quindi, ad un campione che è largamente rappresentativo di tutte le giacenze rinvenute in magazzino.

6.1. Il prospettato vizio di motivazione difetta di una esposizione chiara dei fatti controversi in relazione ai quali la motivazione si assume viziata, oltre che delle ragioni della ritenuta insufficienza in ordine ai suddetti fatti e del carattere decisivo dei medesimi.

6.2. La esposizione del motivo risulta, infatti, estremamente generica, poichè manca l'individuazione di "fatti" controversi in senso tecnico, idonei a determinare una diversa ricostruzione del fatto.

La nozione di punto decisivo della controversia, di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5, sotto un primo aspetto si correla al fatto sulla cui ricostruzione il vizio di motivazione avrebbe inciso ed implica che il vizio deve avere inciso sulla ricostruzione di un fatto che ha determinato il giudice all'individuazione della disciplina giuridica applicabile alla fattispecie oggetto del giudizio di merito e, quindi, di un fatto costitutivo, modificativo, impeditivo od estintivo del diritto. Sotto un secondo aspetto, la nozione di decisività concerne non il fatto sulla cui ricostruzione il vizio stesso ha inciso, bensì la stessa idoneità del vizio denunciato, ove riconosciuto, a determinarne una diversa ricostruzione e, dunque, afferisce al nesso di casualità fra il vizio della motivazione e la decisione, essendo, peraltro, necessario che il vizio, una volta riconosciuto esistente, sia tale che, se non fosse stato compiuto, si sarebbe avuta una ricostruzione del fatto diversa da quella accolta dal giudice del merito e non già la sola possibilità o probabilità di essa. Infatti, se il vizio di motivazione per omessa considerazione di punto decisivo fosse configurabile sol per il fatto che la circostanza di cui il giudice del merito ha omesso la considerazione, ove esaminata, avrebbe reso soltanto possibile o probabile una ricostruzione del fatto diversa da quella adottata dal giudice del merito, oppure se il vizio di motivazione per insufficienza o contraddittorietà fosse configurabile sol perchè su uno specifico fatto appaia esistente una motivazione logicamente insufficiente o contraddittoria, senza che rilevi se la decisione possa reggersi, in base al suo residuo argomentare, il ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360, n. 5, si risolverebbe nell'investire la Corte di Cassazione del controllo sic et sempliciter dell'iter logico della motivazione, del tutto svincolato dalla funzionalità rispetto ad un esito della ricostruzione del fatto idoneo a dare luogo ad una soluzione della controversia diversa da quella avutasi nella fase di merito (Cass. n. 3668 del 14/02/2013).

6.3. Va, infatti, ribadito che l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella formulazione risultante dalle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 40 del 2006, prevede "omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione" non più "circa un punto decisivo della controversia prospettato dalle parti o rilevabile d'ufficio", bensì circa un "fatto controverso e decisivo per il giudizio", sicchè i "fatti" in ordine ai quali assume rilievo il vizio di motivazione sono i "fatti principali", ossia i fatti costitutivi, impeditivi, modificativi o estintivi del diritto controverso come individuati dall'art. 2697 c.c. (Cass. n. 21152 del 8/10/2014).

6.4. Nella sentenza oggetto di impugnazione i giudici di appello hanno posto in rilievo che, pur non essendo state riscontrate irregolarità nelle scritture contabili, l'Amministrazione ha proceduto alla contestazione del rilievo di omessa contabilizzazione di maggiori ricavi applicando una percentuale di ricarico del 26,34 per cento (ridotta al 19,20 per cento, in ragione dello sconto medio del 5 per cento), "quale media calcolata sui dati relativi alle rimanenze, rapportati all'incidenza dei prezzi di acquisto con quelli di vendita dei prodotti commercializzati (80 prodotti raggruppati per categorie omogenee), calcolata e riportata in un prospetto del processo verbale della Guardia di Finanza, recepita e fatta propria dall'ufficio finanziario ed integralmente trasfusa nell'avviso di accertamento opposto".

Esaminando gli elementi fattuali emergenti dal processo verbale di constatazione, hanno, quindi, ritenuto che, in ragione "della varietà dei prezzi dei beni oggetto di vendita", il campione utilizzato non risultava significativo e rappresentativo di tutte le giacenze esistenti in magazzino e che, di conseguenza, risultando impossibile verificare "l'analitica composizione quantitativa dei beni, nonchè il loro esatto valore commerciale", i criteri di calcolo adottati dai verbalizzanti non apparivano metodologicamente corretti e la procedura seguita per la rideterminazione dei maggiori ricavi accertati non risultava convincente.

A fronte dell'apprezzamento compiuto dal giudice di merito, non sindacabile in sede di legittimità, la ricorrente ha omesso di evidenziare elementi di fatto e contabili rilevati dai verbalizzanti nel corso delle indagini non esaminati dal giudice di merito che avrebbero potuto condurre ad una diversa decisione.

7. Anche il secondo ed il terzo motivo di ricorso sono infondati.

8. Partendo dal presupposto che l'accertamento analitico-induttivo adottato dall'Ufficio non costituisce l'unico strumento di indagine valido per accertare e determinare maggiori ricavi, i giudici d'appello hanno affermato di condividere la decisione di primo grado che, applicando gli studi di settore, ha ritenuto congrui i ricavi dichiarati.

Così motivando, i giudici di merito non sono incorsi nella denunciata violazione di legge, in quanto non hanno escluso la legittimità del ricorso, da parte dell'Ufficio, all'accertamento analitico induttivo del reddito d'impresa, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 39, comma 1, lett. d), anche in presenza di una contabilità formalmente regolare, ma hanno piuttosto evidenziato che gli studi di settore, elaborati ai sensi del D.L. n. 331 del 1993, art. 62-bis, (convertito, con modificazioni, nella L. n. 427 del 1993), "ampliando le possibilità dell'accertamento analitico-induttivo previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, nella prassi e nella giurisprudenza, si appalesano come strumenti sufficienti a motivare l'accertamento tributario".

9. Neppure è ravvisabile, in relazione a tale parte della sentenza, insufficienza della motivazione, considerato che i giudici regionali hanno espresso un giudizio di congruità in ordine ai ricavi dichiarati dalla contribuente, che non può essere posto in discussione in questa sede sulla base di una presunta non "coerenza" dei ricavi dichiarati con l'indice "ricarico" o con l'indice "produttività per addetto", trattandosi di valutazioni che presuppongono accertamenti in fatto preclusi al giudice di legittimità.

In conclusione, il ricorso va, dunque, rigettato. Nulla deve disporsi in merito alle spese del giudizio di legittimità, essendo la contribuente rimasta intimata.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 28 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 26 febbraio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza