Sentenza del 21/01/2020 n. 1218 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle entrate, a seguito di verifica fiscale per gli anni dal 1994 al 1998, con processo verbale di constatazione del 13-10-1998, emetteva avviso di accertamento nei confronti di P.A., esercente attività di commercio al dettaglio di elettrodomestici, per l'anno 1994, 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, sia per omessa registrazione di ricavi sia per mancato riconoscimento di costi. In particolare, quanto ai ricavi, l'accertamento si fondava sul rinvenimento di merce in un deposito non dichiarato, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 35, ma immediatamente indicato dalla contribuente al momento dell'accesso con l'esibizione anche di un contratto di comodato, sicchè, ai sensi del cit. decreto, art. 53, si presumeva ceduta con una percentuale di ricarico del 23,648%, invece che del 13%. Non venivano riconosciuti i costi relativi alle fatture emesse per le utenze E. e T., intestate al proprietario del deposito, concesso in comodato, e non alla contribuente, nè i costi relativi ai veicoli della ditta (acquisti, traghettamento e riparazioni).

L'avviso di accertamento in relazione all'Iva, sempre per l'anno 1994, veniva definito da altra Commissione regionale con sentenza passata in giudicato (Cass. 2017/7272).

2. La Commissione tributaria regionale della Sicilia accoglieva l'appello principale proposto dall'Agenzia delle entrate e rigettava l'appello incidentale della contribuente, confermando la legittimità dell'avviso di accertamento, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Messina che aveva accolto in parte il ricorso della contribuente, evidenziando che la P. e suo figlio, quale delegato, avevano accettato espressamente l'applicazione della percentuale di ricarico del 23,6%, a fronte di quella del 17,394 dichiarata, tenendo conto di prodotti diversi (lavatrici, radio, videoregistratori, videotelefoni).

3. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la contribuente.

4. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

5. I difensori della contribuente hanno depositato copia del certificato di morte della ricorrente, nonchè copia delle dichiarazioni di rinuncia all'eredità da parte dei prossimi congiunti della stessa.

Motivi della decisione

1. Anzitutto, si rileva che nel giudizio di cassazione, in considerazione della particolare struttura e della disciplina del procedimento di legittimità, non è applicabile l'istituto dell'interruzione del processo, con la conseguenza che la morte di una delle parti, intervenuta dopo la rituale instaurazione del giudizio, non assume alcun rilievo, nè consente agli eredi di tale parte l'ingresso nel processo (Cass., 1757/2016).

1.1. Con il primo motivo di impugnazione principale P.A. deduce "violazione di legge. Nullità della sentenza: omessa pronuncia in ordine all'eccezione di giudicato sollevata dalla contribuente (art. 360 c.p.c., n. 4, in relazione all'art. 112 c.p.c.)", in quanto in relazione all'Iva dell'anno 1995, la Commissione regionale della Sicilia, con sentenza 14/26/2006 depositata l'8-2-2007, aveva rigettato l'appello dell'Ufficio, in quanto le scritture contabili erano regolarmente tenute e la percentuale di ricarico doveva essere determinata sulla media ponderata di tutte le merci acquistate e vendute nel periodo. Tale eccezione di giudicato era stata formalmente sollevata dalla contribuente nell'atto di controdeduzioni nel giudizio di appello, senza che la Commissione regionale avesse pronunciato sul punto.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta "violazione di legge (art. 360 c.p.c., n. 3), in relazione all'art. 2909 c.c.", in quanto per lo stesso anno 1994, la sentenza della Commissione regionale 14/26/07 dell'8-2-2007, relativa all'anno 1995 (Iva), aveva accolto l'eccezione di giudicato della contribuente, in quanto emessa tra le stesse parti e per lo stesso rapporto tributario. Trattandosi di contenziosi separati, ma connessi, il giudicato riferito allo stesso periodo di imposta doveva estendersi alla fattispecie in esame.

2.1. I motivi primo e secondo, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono infondati.

Invero, per questa Corte il giudicato su una imposta non può avere efficacia per un'altra imposta, soprattutto in relazione all'Iva.

Infatti, si è precisato che la sentenza pronunciata in riferimento ad una determinata imposta, ancorchè fondata sui medesimi fatti rilevanti ai fini dell'applicazione di un'imposta "diversa", non spiega efficacia preclusiva nel giudizio avente ad oggetto quest'ultima imposta, essendosi formata mediante l'applicazione di norme giuridiche diverse da quelle sotto le quali deve aver luogo la sussunzione della fattispecie controversa; sicchè, in applicazione di tale principio, la S.C. ha escluso che in un giudizio in materia di imposte dirette potesse spiegare efficacia di giudicato esterno una sentenza in materia di IVA, nonostante la stessa fosse fondata sull'interpretazione di un contratto rilevante ai fini della decisione della controversia (Cass., 4 aprile 2008, n. 8773).

Nel processo tributario, dunque, l'efficacia espansiva del giudicato esterno non ricorre quando i separati giudizi riguardino tributi diversi (nella specie, IVA ed IRPEF), trattandosi di imposte strutturalmente differenti, ancorchè la pretesa impositiva sia fondata sui medesimi presupposti di fatto (Cass., 6 giugno 2018, n. 14596); sicchè la sentenza, citata nel motivo di ricorso per cassazione, attenendo all'Iva dell'anno 1995, non può estendere l'efficacia del giudicato al procedimento in esame che attiene alle imposte dirette per l'anno 1994.

Invero, 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, nei giudizi relativi ad imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi, ove pendenti tra le stesse parti, solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, assumano carattere tendenzialmente permanente, mentre non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni si fondi su presupposti di fatto relativi a tributi differenti ed a diverse annualità (Cass., 8 aprile 2015, n. 6953).

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente deduce "omesso esame circa un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti circa la correttezza del criterio metodologico seguito dall'Ufficio per la determinazione del maggior reddito (art. 360 c.p.c., n. 5)", in quanto il giudice di appello ha reso una motivazione "generica, erronea e, comunque, incomprensibile per palese contraddittorietà rispetto ai fatti rilevanti della causa". In particolare, la percentuale di ricarico non è stata accettata dalla P., che, invece, ha dichiarato "contesto in toto i rilievi mossi". Inoltre, non è stato compiuto un accertamento analitico valutando una media ponderata delle varie percentuali di ricarico, ma è stato considerato un campione limitato a un solo prodotto per singola specie e solo per alcune categorie (un solo frigorifero, un solo televisore, una sola lavatrice). Tra i vari tipi di merce, però, esiste una notevole differenza di valore, trattandosi di prodotti non omogenei ed ampiamente diversificati.

3.1. Tale motivo è infondato.

Invero, la sentenza della Commissione regionale della Sicilia è stata depositata il 28-10-2013, sicchè trova applicazione il vizio della motivazione di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come modificato dal D.L. n. 83 del 2012, in vigore per le sentenze pubblicate a decorrere dall'11-9-2012.

La ricorrente, però, ha strutturato il motivo di impugnazione sulla "genericità", "erroneità" e "contraddittorietà" della motivazione del giudice di appello, senza indicare in modo specifico il "fatto storico", "principale" o "secondario", il cui esame sarebbe stato omesso dal giudice di secondo grado.

Peraltro, la ricorrente chiede una nuova valutazione degli elementi istruttori, già effettuata congruamente dal giudice di appello, non consentita in questa sede.

La Commissione regionale, infatti, ha ritenuto che la contribuente ha accettato espressamente il ricarico in percentuale determinato dalla Agenzia delle entrate, ritenendo la percentuale applicata dall'Ufficio come "equa e favorevole alla ditta".

Inoltre, si è chiarito che, in tema di ricorso per cassazione, ove venga dedotto vizio di motivazione, ai sensi del combinato disposto dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, e art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, il ricorrente è tenuto ad indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività" (Cass., n. 19987/17).

4. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione e/o falsa applicazione delle norme di diritto di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, della L. n. 212 del 2000, art. 7, D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 38-39, in riferimento alla percentuale di ricarico ritenuta praticata nella rivendita (art. 360 c.p.c. n. 3)", in quanto il giudice di appello non ha considerato che può farsi ricorso al metodo induttivo di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, solo in presenza di presupposti che ne legittimino l'esercizio, in presenza della inattendibilità della scritture contabili. La contabilità dell'impresa, invece, è stata ritenuta regolare proprio dagli stessi accertatori. Non sono stati, però, considerati tutti i prodotti commercializzati. Pertanto, "ne discende l'infondatezza e l'illegittimità dell'avviso di rettifica" basato solo su presunzioni semplici, peraltro senza la necessaria motivazione.

4.1. Tale motivo è in parte infondato ed in parte inammissibile.

E' infondato nella parte in cui la ricorrente sostiene che l'Agenzia delle entrate avrebbe applicato il metodo di accertamento induttivo "puro" di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, giudicando del tutto inattendibilità la contabilità dell'impresa. Infatti, il giudice di appello ha affermato che l'Agenzia delle entrate ha utilizzato il metodo analitico induttivo, di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e non quello induttivo puro (cfr. motivazione sentenza Commissione regionale "dall'esame degli atti risulta che in osservanza dei presupposti legittimanti il procedimento analitico-presuntivo di cui al comma 1, l'Ufficio, avendo riscontrato irregolarità nella dichiarazione e nella documentazione contabile del contribuente...ha proceduto alla diversa ricostruzione presuntiva dei ricavi...la quantificazione di questi ultimi riguarda soltanto uno dei componenti il reddito....").

Il motivo è inammissibile nella parte in cui censura direttamente l'atto impositivo per assenza di motivazione (cfr. pagina 10 del ricorso per cassazione "ne discende l'infondatezza e l'illegittimità dell'avviso di rettifica, basato su presunzioni semplici e non fondate, che non garantiscono la sancita esigenza di chiarezza e la motivazione degli atti e il rispetto dei criteri di trasparenza e imparzialità. L'accertamento e il conseguente avviso di rettifica opposto dalla contribuente dovevano, perciò, essere dichiarati nulli per carenza di motivazione...").

5. Con il quinto motivo di impugnazione la ricorrente deduce "violazione e/o falsa applicazione di legge in ordine alla carenza di prova della legittimità dell'operato dell'Ufficio impositore e del rispetto delle norme regolatrici del relativo accertamento (art. 2967 c.c., art. 360 c.p.c., n. 3)", in quanto, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice di appello, incombeva sulla Agenzia delle entrate l'onere di provare la legittimità della propria attività, con particolare riferimento al metodo adottato per il calcolo della percentuale di ricarico. Tra l'altro, il giudice di appello, dopo aver ritenuto necessaria l'applicazione della media ponderata ha, poi, inspiegabilmente ritenuto corretta l'applicazione della media semplice utilizzata dall'Ufficio.

5.1. Il motivo è infondato.

Invero, la Commissione regionale non ha errato nell'applicazione dell'art. 2697 c.c., in ordine al riparto dei criteri di riparto dell'onere della prova, in quanto ha affermato che, dopo che l'Amministrazione ha provato i fatti costitutivi della pretesa tributaria, e quindi l'applicazione di percentuali di ricarico maggiorate, "l'onere di provare la fondatezza delle contestazioni

all'operato dell'Ufficio ricade sul contribuente che, nel caso de quo, non solo non ha fornito prove idonee a dimostrare che il calcolo delle percentuali di ricarico è stato effettuato con ricorso alla media semplice e non ponderata, ma, anzi, ha accettato espressamente "accettata in quanto equa e favorevole alla ditta", la percentuale applicata dall'Ufficio, per cui la tesi dell'appellante Ufficio è condivisibile".

Del resto, per questa Corte, in tema di rettifica della dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto, l'accettazione da parte del contribuente, in contraddittorio con i verbalizzanti, di una data percentuale di ricarico ai fini della determinazione dei ricavi, può essere apprezzata come confessione stragiudiziale, se risulti dal verbale di constatazione e sia stata sottoscritta dal contribuente medesimo, e, pertanto, può legittimare l'accertamento dell'ufficio per infedeltà della dichiarazione annuale, tanto come elemento da valutare ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, art. 54, comma 2, quanto come prova diretta, ai sensi del medesimo art., comma 3, (Cass., 9 giugno 1990, n. 5628; Cass., 21 dicembre 2005, n. 28316; Cass., 24 ottobre 2014, n. 22616). Si è anche affermato che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la partecipazione del contribuente alle operazioni di verifica senza contestazioni (nella specie, in ordine alla rappresentatività del campione di prodotti posti a base del calcolo della percentuale di ricarico), pur in mancanza di un'approvazione espressa, equivale sostanzialmente ad accettazione delle operazioni stesse e dei loro risultati, attesi la facoltà e l'onere di formulare immediatamente il proprio dissenso (Cass., 29 luglio 2016, n. 15851; Cass., 26 gennaio 2004, n. 1286).

6.Con il sesto motivo la ricorrente deduce "omessa specifica pronuncia in ordine alla ritenuta indebita detrazione d'imposta (art. 360 c.p.c., n. 4, art. 112 c.p.c.). Difetto di motivazione", in quanto il giudice di appello ha omesso di motivare in ordine alla indetraibilità dei costi, non avendo tenuto conto della circostanza che le spese E. e T., di cui alle fatture emesse nei confronti del proprietario del deposito, erano relative proprio al deposito in cui si trovava la merce, a seguito di contratto di comodato. Sul punto è del tutto assente la motivazione. Allo stesso modo non vi è motivazione in ordine alla indetraibilità delle spese per gli automezzi dell'impresa. Nell'avviso di accertamento sono stati considerati indetraibili i costi relativi all'autovettura Fiat Panda in quanto "il mezzo non è cassonato" e quelli relativi all'automezzo "in quanto il mezzo non è iscritto nel registro dei beni ammortizzabili".

7. Con il settimo motivo la ricorrente deduce "violazione di legge con specifico rifermento al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 164, collegato al D.Lgs. n. 285 del 1992, art. 54. Violazione e/o falsa applicazione della norma di diritto di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 53, e di cui al Tuir n. 917 del 1986, art. 75, in relazione alla ritenuta indebita detrazione d'imposta (art. 360 c.p.c., n. 3)", in quanto ha errato il giudice di appello a non accogliere l'appello incidentale proposto dalla contribuente e a non dichiarare la detraibilità dei costi e dell'iva relativi alle bollette connesse ai locali presso cui si svolgeva l'attività dell'impresa. Infatti, anche le fatture intestate a soggetto diverso possono essere detratte ove inerenti all'attività di impresa. Allo stesso modo sono detraibili le spese relative ai veicoli utilizzati per lo svolgimento dell'attività.

7.1. I motivi sesto e settimo, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono fondati.

Invero, nella motivazione del giudice di appello è del tutto omesso la motivazione in ordine alla indetraibilità dei costi relativi alle fatture emesse dall'E. e dalla T. nei confronti del proprietario del deposito utilizzato in comodato dall'impresa, come pure per quanto concerne i costi sostenuti per i mezzi dell'impresa.

Invero, per questa Corte, in seguito alla riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", al di fuori delle quali il vizio di motivazione può essere dedotto solo per omesso esame di un "fatto storico", che abbia formato oggetto di discussione e che appaia "decisivo" ai fini di una diversa soluzione della controversia (Cass., 23940/17).

8.La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Messina, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie i motivi sesto e settimo del ricorso; rigetta i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Messina, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 4 dicembre 2019.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza