Sentenza del 12/02/2020 n. 3384 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate ha emesso nei confronti di R.R., titolare di un esercizio per il commercio al dettaglio di abbigliamento, sito in (---), avviso di accertamento induttivo, relativo all'anno d'imposta 2004, in materia di Ires, Irap ed Iva, con il quale, all'esito della somministrazione di un questionario e della richiesta di documentazione contabile, e sul presupposto della totale inattendibilità della contabilità, ha rettificato, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 2, lett. d), e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 55, comma 2, il reddito d'impresa dichiarato, imputando al contribuente maggiori ricavi e, per l'effetto, maggiori imposte, con i relativi interessi e le corrispondenti sanzioni.

2. Avverso l'avviso d'accertamento il contribuente ha proposto ricorso dinnanzi la Commissione tributaria provinciale di Napoli, che lo ha rigettato.

3. L'Ufficio ha impugnato la sentenza di primo grado e l'adita Commissione tributaria regionale della Campania, con la sentenza n. 316/50/11, depositata il 5 luglio 2011, lo ha accolto solo parzialmente, ritenendo sussistenti i presupposti dell'accertamento induttivo, ma riducendo la percentuale di ricarico del 77% sul costo del venduto, presuntivamente applicata dall'Amministrazione, a quella minore del 65%, e quindi diminuendo l'accertamento dei ricavi non dichiarati dal contribuente.

4. Il contribuente propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della predetta sentenza della CTR.

5. L'Ufficio si è costituito con controricorso ed ha proposto ricorso incidentale, affidato ad un motivo.

6. Il contribuente ha depositato controricorso incidentale.

Motivi della decisione

1. Con il primo, composito, motivo, il contribuente denuncia "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, comma 2, e del D.P.R. 16 settembre 1966, n. 570, art. 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, nonchè in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, per omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia.".

1.1. A differenza di quanto eccepito dalla controricorrente, il motivo non è inammissibile per la pretesa insufficiente esposizione dei fatti di causa, che risultano sommariamente descritti in

maniera adeguata rispetto alla prescrizione dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3.

1.2. Tanto meno il motivo è inammissibile per la contemporanea prospettazione delle diverse ipotesi contemplate dall'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, atteso che la lettura dell'intero corpo del relativo mezzo d'impugnazione non evidenzia una sostanziale mescolanza e sovrapposizione di censure, che dia luogo all'inammissibile prospettazione della medesima questione sotto profili incompatibili (Cass. 23/10/2018, n. 26874; Cass. 23/09/2011, n. 19443; Cass. 11/04/2008, n. 9470), risultando piuttosto specificamente separati la trattazione delle doglianze relative all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla fattispecie ed i profili attinenti alla ricostruzione del fatto (Cass. 11/04/2018, n. 8915; Cass. 23/04/2013, n. 9793).

Pertanto, i distinti motivi di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, sebbene cumulati formalmente nella rubrica del primo motivo di ricorso, risultano, nel contenuto di quest'ultimo, censure ontologicamente distinte dallo stesso ricorrente e quindi autonomamente individuabili, senza la necessità di un inammissibile intervento di selezione e ricostruzione del mezzo d'impugnazione da parte di questa Corte.

1.3. Tanto premesso, con la censura di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente lamenta che il giudice a quo, nel valutare la contestata sussistenza del presupposto oggettivo dell'accertamento induttivo praticato, ovvero l'inattendibilità delle scritture contabili del contribuente, non abbia utilizzato i criteri di cui al D.P.R. 16 settembre 1996, n. 570, art. 1.

Il motivo è, in parte qua, infondato.

Infatti, la disposizione in questione si apre prevedendo che: "Ai soli fini dell'applicazione della L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 181, lett.a b), le irregolarità delle scritture obbligatorie degli esercenti attività d'impresa si considerano gravi e rendono inattendibile la contabilità ordinaria di tali soggetti, quando: (...)", e quindi circoscrivendo il suo raggio d'applicazione alla ricostruzione induttiva del reddito attraverso i parametri di cui alla richiamata L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 181 e ss., la cui efficacia temporale era peraltro espressamente prevista "fino alla approvazione degli studi di settore".

Pertanto, poichè l'accertamento controverso (rispetto al quale lo stesso ricorrente invoca la corretta applicazione dei sopravvenuti studi di settore) si colloca, sotto il profilo funzionale e cronologico, al di fuori del perimetro applicativo della norma invocata nel motivo di ricorso, quest'ultimo va respinto in parte qua.

1.4. Il motivo è invece fondato nella parte in cui censura la sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia.

Invero, al caso di specie è applicabile, ratione temporis, in considerazione della data della sentenza impugnata, il testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, antecedente alla novella di cui alla D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54.

Tanto premesso, deve rilevarsi che la sentenza impugnata dà atto, nella parte narrativa, che il contribuente ha proposto in primo grado, e riproposto in appello, una serie di circostanze

(l'intestazione non al contribuente, ma a società di capitali da quest'ultimo amministrate, dei conti correnti bancari esaminati dall'Ufficio; il titolo contrattuale, e le condizioni di pagamento in esso previste, intercorrente tra il contribuente e la società di capitali sua fornitrice; periodi di chiusura temporanea dell'esercizio commerciale, di saldi e di vendita promozionale) finalizzate a negare l'inattendibilità della contabilità posta a base dell'accertamento induttivo e, comunque, la presunzione di maggiori ricavi non dichiarati e la stessa percentuale di ricarico applicata presuntivamente dall'Amministrazione.

Tuttavia, nella parte motiva, la sentenza impugnata esamina espressamente soltanto le circostanze relative ai periodi di chiusura temporanea dell'esercizio commerciale, di saldi e di vendita promozionale, e soltanto ai fini della percentuale di ricarico applicabile al venduto, che riduce rispetto a quella presuntivamente utilizzata dall'Amministrazione, accogliendo parzialmente l'appello del contribuente.

Viceversa, al fine, logicamente prioritario nell'economia della fattispecie sub iudice, di valutare la sussistenza del presupposto dell'accertamento induttivo praticato, ovvero l'inattendibilità complessiva della contabilità del contribuente, la motivazione della sentenza impugnata si limita ad una complessiva, generica ed acritica condivisione delle argomentazioni dell'Ufficio (definendole "esaustive" e "sufficienti"), omettendo invece ogni esame specifico dei dati e delle critiche dei contribuente, fatta salva la menzione della titolarità dei conti correnti bancari, liquidata tuttavia con un' immotivata valutazione ("poco rileva").

Pertanto, la motivazione della sentenza impugnata, benchè graficamente esistente, risulta meramente apparente, atteso che non rende percepibile il fondamento della decisione, in quanto recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche, congetture (Cass. 23/05/2019, n. 13977, ex plurimis).

La sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio al giudice a quo, in diversa composizione.

2. Con il secondo motivo, i contribuente denuncia "violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, nonchè in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, per omessa, apodittica ed apparente motivazione su un punto decisivo della controversia.". Nella sostanza, il contribuente si duole della motivazione con la quale il giudice a quo ha solo parzialmente accolto il suo motivo d'appello relativo alla percentuale, del 75%, di ricarico sul costo del venduto applicata presuntivamente dall'Ufficio, riducendola soltanto alla misura del 65%.

Il motivo è assorbito dall'accoglimento del primo, atteso che l'accertamento della sussistenza dei presupposti dell'accertamento induttivo appare un necessario antecedente logico rispetto a quello della sussistenza di ricavi non dichiarati e della percentuale di ricarico utilizzabile per quantificare questi ultimi.

3. Con l'unico, composito, motivo di ricorso incidentale, l'Ufficio denuncia, a sua volta, il capo della sentenza d'appello con il quale la CTR ha parzialmente accolto l'appello del contribuente in ordine alla percentuale di ricarico sul venduto, assumendo che la riduzione riconosciuta dai

giudice a quo sarebbe sorretta da una motivazione meramente apparente ed integrerebbe la violazione sia del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, comma 2, che consentono l'utilizzazione anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza degli elementi indiziari; sia dell'art. 2697 c.c., che, nel caso di specie, avrebbe imposto al contribuente l'onere di provare "l'esistenza di una diversa aliquota percentuale di ricarico credibile".

Va rilevato che, per le medesime ragioni di cui al primo motivo di ricorso principale, anche il ricorso incidentale non è inammissibile per la contestuale proposizione di due censure, ciascuna riconducibile comunque univocamente ad un diverso vizio, ovvero rispettivamente all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 5 e 3.

Inoltre, contrariamente a quanto eccepito dal contribuente, l'ammissibilità del ricorso incidentale, e dello stesso controricorso che lo contiene, non è compromessa dalla circostanza che, accanto ai fatti di causa rilevanti, sommariamente descritti in maniera sufficiente ex art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3, l'atto contenga pure (per evidente errore materiale) la narrazione, separata e non interferente con l'attuale thema decidendum, di circostanze pertinenti una diversa fattispecie concreta.

Tanto premesso anche il motivo del ricorso incidentale, con riferimento a tutte le censure che esso ospita, è assorbito dall'accoglimento dei primo motivo di ricorso principale, atteso che l'accertamento della sussistenza dei presupposti dell'accertamento induttivo appare un necessaria antecedente logico rispetta a quello della percentuale di ricarico utilizzabile per quantificare i ricavi che si assumono non dichiarati.

P.Q.M.

Accoglie, nei termini di cui in motivazione, il primo motivo del ricorso principale e dichiara assorbito il secondo ed il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 2 dicembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 12 febbraio 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza