Sentenza del 29/04/2020 n. 8339 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. La srl G. ed i suoi soci, M.D., P.D., I.D. e T.Z., ricorrevano, con dieci motivi -i primi sette e il decimo comuni alla società e ai soci, l'ottavo e il nono relativi soltanto ai soci- per la cassazione della sentenza emessa dalla commissione tributaria regionale del Veneto, n. 28 del 10 febbraio 2011, con la quale era stato accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate contro la pronuncia della commissione provinciale di Treviso di annullamento degli avvisi emessi dall'Agenzia nell'anno 2007, a seguito di accertamento condotto nei confronti della società D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 39, comma 2, lett. d) e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, per il recupero a tassazione di redditi da cessione di immobili conseguiti dalla società, sottofatturati e poi ripartiti tra i soci e non dichiarati.

2. L'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso.

3. Con atto depositato il 15 novembre 2012, l'Agenzia dava conto dell'utile avvalimento, da parte dei soci della srl, della procedura di definizione delle liti tributarie prevista dal D.L. n. 98 del 2011, art. 39, comma 12, convertito con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111.

4.Con atto depositato il 27 novembre 2018, la società G., faceva istanza di sospensione del giudizio ai sensi del D.L. n. 119 del 2018 cit., art. 6.

5. La causa veniva rinviata a nuovo ruolo.

6. La contribuente ha infine dichiarato di non voler avvalersi della procedura di definizione di cui al ridetto D.L. 119.

Motivi della decisione

1. Va preliminarmente dichiarata la cessazione della materia del contendere, con compensazione di spese, tra Agenzia delle Entrate e D.M., D.P., D.I. e Z.T..

2. Con il primo motivo di ricorso, la società lamenta violazione degli artt. 115 e 2697 c.c., per avere la commissione ritenuto che l'Agenzia avesse dato prova della pretesa impositiva.

2. Con il secondo motivo di ricorso, la società lamenta violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett.d), per avere la commissione avallato l'accertamento dell'Agenzia malgrado non vi fossero i presupposti applicativi della norma.

3. Con il terzo motivo di ricorso, la società lamenta violazione dell'art. 73 della direttiva 2006/112/CE, per avere la commissione ritenuto l'accertamento legittimo sebbene il reddito fosse stato ricostruito con richiamo al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, come integrato dal D.L.223 del 2006, sulla base della stima dei valori medi di mercato stabiliti dall'ufficio tecnico erariale per immobili similari a quelli ceduti dalla società, senza considerare che, ai sensi dell'art. 73 cit., la base imponibile era necessariamente costituita dai prezzi pattuiti e fatturati e non poteva essere determinata sulla base di valori medi.

4. Con il quarto motivo di ricorso, la società lamenta violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 13 e 21, per avere la commissione avallato l'accertamento malgrado l'Agenzia vi avesse proceduto senza disconoscere l'attendibilità delle scritture contabili, senza sollevare dubbi sulla veridicità delle fatture e solo utilizzando "le proprie risultanze" (la già citata stima dell'ufficio tecnico erariale).

5. Con il quinto motivo di ricorso, la società lamenta violazione dell'art. 148 c.p.c., per avere la commissione ritenuto legittima la notificazione dell'avviso di accertamento malgrado che l'ufficiale giudiziario avesse apposto la relazione di notifica non in calce ma sul frontespizio dell'atto notificato.

6. Con il sesto motivo di ricorso, la società lamenta che la commissione ha omesso di pronunciarsi sulla eccezione, proposta in primo grado e riproposta in appello, di violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, per mancata allegazione all'avviso di accertamento delle stime dell'ufficio tecnico erariale utilizzate dall'Agenzia.

7.Con il settimo motivo di ricorso, la società lamenta violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 7, 12, 16 e 17, per avere la commissione ritenuto l'avviso legittimo anche per la parte relativa alla irrogazione delle sanzioni malgrado che lo stesso, in tale parte, non indicasse i fatti sanzionati nè i relativi elementi di prova e senza considerare che "la verifica operata dall'Agenzia copre il periodo 2002 e 2003 e che l'ufficio ha emesso avvisi separati per entrambe le annualità con ciò determinando una sanzione complessiva superiore a quella che si sarebbe ottenuta applicando il principio del cumulo giuridico e della continuazione".

8. L'ottavo motivo di ricorso -con cui è stata lamentata l'omessa pronuncia, da parte della commissione, sulla eccezione di violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 e della L. n. 241 del 1990, art. 21 septies, per essere stati gli avvisi relativi a D.M., D.P., D.I. e Z.T., sottoscritti dal "capo area controllo" laddove ai sensi dei suddetti articoli avrebbero dovuto essere sottoscritti dal capo dell'ufficio o, su delega di quest'ultimo, da impiegato di carriera direttiva- e il nono motivo di ricorso -con cui è stata lamentata l'omessa pronuncia, da parte della commissione, sulla eccezione di violazione della L. n. 241 del 1990, art. 3 e della L. n. 212 del 2000, art. 7, per non essere stati allegati agli avvisi relativi a D.M., D.P., D.I. e Z.T., gli atti richiamati negli avvisi medesimi- restano assorbiti per effetto della intervenuta definizione della lite tra detti ricorrenti e l'Agenzia.

9. Con il decimo motivo di ricorso, la società G. lamentata violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 e art. 56. Sostiene la ricorrente, da un lato, che l'Agenzia abbia impugnato la sentenza di primo grado senza formulare motivi specifici, dall'altro lato, che l'Agenzia abbia impugnato la

sentenza di primo grado solo con riguardo alla affermazione contenutavi circa la mancanza di prova dei presupposti della pretesa impositiva senza nulla eccepire riguardo alle ulteriori affermazioni relative alla congruità dei prezzi delle unità immobiliari siccome dichiarati da essa ricorrente, alla illogicità della applicazione dei valori massimi stabiliti dall'ufficio tecnico erariale, alla mancanza di prova circa introiti non dichiarati dalla ricorrente, cosicchè su tali questioni si sarebbe formato il giudicato.

10. In riferimento ai primi due motivi di ricorso valgono le considerazioni che seguono. La commissione ha affermato che "nel caso de quo è stata raggiunta la prova della pretesa tributaria ma non quella dei fatti addotti dai contribuenti... L'Agenzia delle entrate ha accertato sia per l'anno 2003 che per l'anno 2004, un insieme di anomalie e difformità tali da rendere inattendibili i dati contabili della società e legittima la ricostruzione induttiva dei ricavi effettuata dall'ufficio". La commissione ha poi elencato le "anomalie e difformità": un margine dichiarato di reddito del 2,22% da considerarsi "irrisorio rispetto al settore economico in cui opera la società"; l'entità dei corrispettivi dichiarati come ritratti dalle vendite immobiliari, inferiore ai valori deducibili dalla applicazione delle quotazioni medie al metro quadrato, definite dall'ufficio tecnico erariale per immobili similari; "l'eterogeneità dei dati determinanti la variazione delle rimanenze al 31/12/2004, con i valori di carico che risultano dichiarati al costo mentre lo scarico si riferisce ai ricavi", con alterazione del risultato economico; l'assenza di una valorizzazione delle rimanenze articolata per tipi, qualità e valore unitario e, invece, l'indicazione delle rimanenze stesse mediante "un numero espressivo di un valore globale indefinito". La commissione ha evidenziato che, al fine di ricostruire in via induttiva il reddito della società, i valori al metro quadrato, utilizzati dall'amministrazione "appaiono, sulla base degli atti, equi e ragionevoli" e addirittura "più bassi rispetto ai valori reali di mercato". La commissione ha infine affermato che la tesi dei contribuenti, secondo cui gli immobili venduti dalla società sarebbero stati "penalizzati" dalla collocazione in area mancante di servizi essenziali ("illuminazione e impianti fognari"), non era suffragata da prove nè la perizia prodotta dai contribuenti consentiva di giustificare le anomalie riscontrare nei dati di bilancio e la diseconomia delle operazioni compiute dalla società". Atteso quanto precede, non può dirsi che la commissione abbia violato gli artt. 115 e 2697 c.c.. L'art. 115 c.p.c., stabilisce che "salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero nonchè i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita. Il giudice può tuttavia, senza bisogno di prova, porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza". L'art. 2697 c.c., stabilisce che "Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda". La commissione ha posto a fondamento della decisione fatti provati dall'amministrazione (attrice in senso sostanziale) ed ha precisato che le eccezioni sollevate dalla società e dai soci non sono state dimostrate. Si richiamano, quanto alla ripartizione dell'onere della prova, Cass. n. 25257 del 25/10/2017 ("Nel giudizio tributario, una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità di una operazione posta in essere dal contribuente che sia imprenditore commerciale, perchè basata su contabilità complessivamente inattendibile in quanto contrastante con i criteri di ragionevolezza, diviene onere del contribuente stesso dimostrare la liceità fiscale della suddetta operazione ed il giudice tributario non può, al riguardo, limitarsi a constatare la regolarità della documentazione

cartacea. Infatti, è consentito al fisco dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere minori costi, utilizzando presunzioni semplici e obiettivi parametri di riferimento, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente, che deve dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate a fronte della contestata antieconomicità") e Cass. 26036 del 30/12/2015 ("In materia di IVA, l'Amministrazione finanziaria, in presenza di contabilità formalmente regolare ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere in via induttiva, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, commi 2 e 3, sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incombendo su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni"). Il primo motivo di ricorso è infondato. Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d), dispone che "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 lettera d) del precedente comma... d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi dell'art. 14, comma 1, lett. d), del presente decreto". La commissione ha elencato elementi -annotazione in bilancio di margini operativi irrisori rispetto a quelli medi di settore; valutazioni dei cespiti patrimoniali secondo criteri diversi nel 2003 e nel 2004, in una violazione del principio di continuità dei valori contabili; assenza di specificità nella indicazione delle rimanenze- tali da integrare alla lettera i presupposti applicativi del D.P.R. n. 600 del 1972, art. 39, comma 2, lett. d). Si richiamano, quanto alla rilevanza della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente, rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, quale elemento che, ove la difformità raggiunga livelli di abnormi ed irragionevoli, è di per sè sufficiente a privare la documentazione contabile di ogni attendibilità, e, che, anche al di sotto di quei livelli, concreta comunque un indizio il quale, unito ad altri, fa presumere l'inattendibilità, Cass. 16733 del 7/7/2017 e Cass. 27488 del 9/12/2013. Il secondo motivo di ricorso è infondato.

11. In riferimento al terzo motivo di ricorso si osserva che l'art. 73 della direttiva comunitaria 28 novembre 2006, n. 112, recepita con L. 7 luglio 2008, n. 88, stabiliva che "Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli artt. da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni". La Corte ha già precisato nell'ipotesi di contestazione di maggiori ricavi derivanti dalla cessione di beni immobili, la reintroduzione, con effetto retroattivo, della presunzione semplice, ai sensi della L. n. 88 del

2009, art. 24, comma 5, (legge comunitaria 2008), che ha modificato il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, sopprimendo la presunzione legale (relativa) di corrispondenza del prezzo della compravendita al valore normale del bene, introdotta dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, conv. in L. n. 248 del 2006, consente di dimostrare l'esistenza di attività non dichiarate derivanti da cessioni di immobili sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti (v. Cass. n. 20429/2014 e successive conformi n. 23485/2016, n. 14388/2017, n. 11439/2018; n. 2155/2019). La commissione ha avallato l'accertamento effettuato dall'Agenzia non sulla base del solo scostamento tra prezzi pattuiti dalla società contribuente e valore normale degli immobili ma sulla base di tale scostamento e degli ulteriori, sopra ricordati, elementi idonei a fondare una presunzione semplice. Il terzo motivo di ricorso è pertanto infondato.

12.11 quarto motivo di ricorso ripropone, sotto il profilo della dedotta violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 13 e 21, doglianze identiche a quelle formulate con i motivi precedenti. Va ribadito che la commissione ha legittimamente avallato l'accertamento al quale l'Agenzia è pervenuta sulla base del disconoscimento, fondato su presunzioni gravi precise e concordanti, dell'attendibilità dei dati e dei prezzi fatturati dalla società ricorrente. Il motivo è infondato.

13. Il quinto motivo di ricorso, è infondato. La Corte ha affermato che "La notifica dell'avviso di accertamento, la cui relata sia stata apposta sul frontespizio di quest'ultimo anzichè in calce ad esso, non può dichiararsi nulla qualora non siano oggetto di specifica contestazione la completezza e conformità dell'atto notificato contenente, in ogni foglio, il numero della pagina e l'indicazione del numero complessivo di esse, atteso che, in tale modo, viene garantita all'interessato l'integrità dell'atto notificato, con il conseguente prodursi degli effetti sananti del raggiungimento dello scopo" (Cass. n. 23175 del 14/11/2016). Nel caso di specie, nessuna delle suddette specifiche contestazioni risulta essere stata sollevata. Resta assorbito il pur giusto rilievo dell'Agenzia, secondo cui l'eventuale nullità della notifica, sarebbe stata sanata, ex art. 156 c.p.c., per raggiungimento dello scopo (a pagina 5 del ricorso per cassazione si legge che la società e i soci presentarono contro gli avvisi di accertamento emessi nei loro confronti "tempestivi ricorsi alla commissione tributaria provinciale di Treviso". Sul punto vedasi Cass. 11043 del 09/05/2018 secondo cui "L'invalida notifica dell'avviso di accertamento è sanata per raggiungimento dello scopo ove detto vizzo non abbia pregiudicato il diritto di difesa del contribuente, situazione che si realizza nell'ipotesi in cui il medesimo, in sede di ricorso giurisdizionale contro l'atto, ne abbia diffusamente contestato il contenuto").

14. In riferimento al sesto motivo di ricorso si osserva quanto segue. La commissione non ha pronunciato sulla eccezione di inosservanza della L. n. 212 del 2000, art. 7, sollevata dalla ricorrente con riguardo alla mancata allegazione all'avviso di accertamento delle stime dell'ufficio tecnico erariale utilizzate dall'Agenzia. L'obbligo sancito dall'art. 7, secondo cui, in caso di provvedimento motivato"per relationem", gli atti richiamati devono essere allegati al provvedimento medesimo, non può essere inteso in senso formalistico. Esso non sussiste per gli atti già conosciuti dal destinatario del provvedimento. Nel caso di specie (come si desume dalla pagina 3 del ricorso) le quotazioni medie dell'ufficio tecnico erariale erano conosciute dalla società già al momento della proposizione del ricorso originario. Il chè si correla al fatto che l'attività di accertamento sfociata nella emissione degli avvisi impugnati, iniziata con l'invio alla

contribuente di un questionario D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 32 (v. pagina 2 del ricorso), è stata un'attività caratterizzata da contraddittorio (v. pagina 4 del controricorso). Stante l'infondatezza dell'eccezione su cui la commissione non si è pronunciata, è applicabile la statuizione di questa Suprema Corte per cui "alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111 Cost., comma 2, nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c., ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto" (Cass. 13134/2019; Cass. 16/71//2017).

15. Il settimo motivo di ricorso è infondato per la parte relativa alla dedotta violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 7, 16 e 17 ed è inammissibile per la parte relativa alla dedotta violazione dell'art. 12. Quanto alla prima, il motivo è infondato perchè la lamentata assenza di una indicazione dei fatti sanzionati e dei relativi elementi di prova, specificatamente riferita alla irrogazione delle sanzioni, non determina l'illegittimità del provvedimento sanzionatorio laddove, come nel caso di specie, tale provvedimento fa corpo con quello di accertamento dei tributi evasi e i presupposti del potere sanzionatorio sono espressi dalla motivazione dell'accertamento. Quanto alla seconda parte, il motivo è inammissibile in quanto vi si fa riferimento ad avvisi per "la verifica operata dall'Agenzia (che) copre il periodo 2002 e 2003" e ad "avvisi separati per entrambe le annualità" con cui sarebbe stata determinata "una sanzione complessiva superiore a quella che si sarebbe ottenuta applicando il principio del cumulo giuridico e della continuazione", laddove nè in ricorso nè nella sentenza impugnata è mai menzionata una verifica nè è menzionato un avviso relativi al 2002.

16. Il decimo motivo di ricorso cumula due doglianze. La società lamentata violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 e art. 56. Quanto alla violazione dell'art. 53 (il cui comma 1, che qui interessa, stabilisce che "Il ricorso in appello contiene... i motivi specifici dell'impugnazione. Il ricorso in appello è inammissibile se manca o è assolutamente incerto uno degli elementi sopra indicati...") si osserva che la stessa ricorrente, contraddicendosi, afferma che l'Agenzia ha impugnato la sentenza di primo grado con riguardo alla affermazione contenutavi circa la mancanza di prova dei presupposti della pretesa impositiva ossia per un profilo specifico. Quanto alla violazione dell'art. 56 ("Le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della Commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate") si osserva che l'avere l'Agenzia impugnato la sentenza di primo grado nei termini di cui la ricorrente dà conto implica la contestazione anche delle ulteriori affermazioni (relative alla congruità dei prezzi delle unità immobiliari siccome dichiarati da essa ricorrente, alla illogicità della applicazione dei valori massimi stabiliti dall'ufficio tecnico erariale, alla mancanza di prova circa introiti non dichiarati dalla ricorrente) giacchè sostenere che la pretesa impositiva sia dimostrata significa dedurre che tali ulteriori affermazioni sono errate.

17. Il ricorso della società G. deve essere rigettato.

18. Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

la Corte dichiara cessata la materia del contendere e compensa le spese tra Agenzia delle Entrate e D.M., D.P., D.I. e Z.T.;

rigetta il ricorso proposto dalla srl G.;

condanna la società ricorrente a rifondere alla Agenzia delle Entrate le spese del giudizio di legittimità, liquidate in Euro7000,00, oltre spese prenotate a debito;

Così deciso in Roma, il 10 gennaio 2020.

Depositato in Cancelleria il 29 aprile 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza