Sentenza del 29/04/2020 n. 8342 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate emetteva, per l'anno 2003, avviso di accertamento, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, e del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62 sexies, comma 3, nei confronti G.V., esercente attività di taxista nella città di Firenze, con il quale rideterminava i ricavi in Euro 84.995,00, a fronte di quelli dichiarati di Euro 25.214,00 ed accertava, ai fini Irpef ed Irap, il reddito di impresa in Euro 70.398,00, a fronte di quello dichiarato pari ad Euro 11.586,00, oltre interessi e sanzioni. L'Agenzia delle entrate evidenziava l'inattendibilità del ricavo giornaliero medio di Euro 80,00 al giorno, dovendosi tenere conto della rilevazione di un servizio di appena sei corse al giorno, delle anomalie nelle spese di manutenzione e di consumo di carburante, della vocazione turistica della città di Firenze, del valore di scambio della licenza (da Euro 300.000,00 a 400.000,00), del costo di una corsa media di Euro 6,87 sulla base delle tariffe regolamentari, nonchè della lunghezza media 2 delle corse di 3,2 Km, oltre che del numero di chilometri dichiarati dal contribuente pari a 39.590.

La Commissione tributaria provinciale accoglieva parzialmente il ricorso del contribuente, riducendo i ricavi ad Euro 61.000,00.

La Commissione tributaria regionale della Toscana accoglieva l'appello del contribuente e rigettava l'appello incidentale dell'Agenzia delle entrate, annullando l'avviso di accertamento. Il giudice di appello riteneva che l'Ufficio aveva operato non tenendo conto degli studi di settore, di fatto sostituendosi ad essi con "dati e notizie false o comunque non attendibili" e che avrebbe potuto operare in base al D.P.R. cit., art. 39, solo se l'accertamento fosse stato fondato su elementi "non incerti e non aleatori" come quelli posti a base dell'accertamento.

Avverso tale sentenza propone ricorso per Cassazione l'Agenzia delle entrate affidandosi a tre motivi.

Resiste con controricorso il contribuente, G.V..

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso - così rubricato: "Violazione e falsa applicazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 62-sexies, comma 3, convertito in L. n. 427 del 1993, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)" la ricorrente deduce l'erroneità della sentenza impugnata laddove, prima, afferma di condividere la decisione della Commissione

provinciale riguardo al potere dell'Ufficio di compiere l'accertamento D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 39, comma 1, lett. d), e, poi, "addebita all'Ufficio di aver agito senza tener conto degli studi di settore" (v. ricorso pag. 14), così applicando erroneamente anche le regole di riparto dell'onere probatorio di cui alle norme in parola che, con riferimento al D.L. n. 331 del 1993, hanno introdotto l'inversione dell'onere della prova a favore dell'Ufficio mediante la concessione allo stesso di strumenti facilitati per le deduzioni presuntive.

Col secondo motivo di ricorso - così rubricato: "Insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5)" - la ricorrente denuncia il vizio di motivazione per aver la Commissione tributaria regionale pretermesso la valutazione delle circostanze evidenziate nell'accertamento e, conseguentemente, nella sentenza di primo grado, rimanendo del tutto immotivata l'affermazione per cui l'accertamento non fosse basato su "elementi non incerti e non aleatori".

Col terzo motivo - così rubricato: "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)" - la ricorrente censura l'insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza laddove ha ritenuto che lo studio dell'Ufficio di statistica del Comune di Firenze relativo alla percorrenza media di una corsa taxi non poteva considerarsi attendibile, essendo asseritamente privo dei caratteri di scientificità e di fedele rispondenza alla realtà che ne consentisse l'utilizzazione con la portata pretesa dall'Amministrazione finanziaria e ciò ha ritenuto anche in relazione alle dichiarazioni rese dal responsabile dell'Ufficio vetture pubbliche e taxi del Comune di Firenze, secondo cui non esisteva un vero e proprio studio inerente la percorrenza media delle corse taxi, ma solo una indagine in via empirica allo scopo di costituire una base di riferimento per la trattativa delle tariffe da applicare.

I motivi di ricorso vengono esaminati congiuntamente in quanto sostanzialmente afferenti alle stesse questioni riguardanti la valenza probatoria attribuita dai giudici di appello agli elementi indiziari fondanti l'accertamento finanziario e, quindi, le regole di riparto dell'onere probatorio dagli stessi applicate al caso de quo. Essi sono fondati a vanno accolti per quanto qui di seguito esposto.

Dalla lettura della sentenza impugnata effettivamente appare - come deduce la ricorrente - che la Commissione regionale abbia compiuto una valutazione parziale e frazionata degli elementi forniti dall'Ufficio a sostegno del recupero fiscale, ritenendo l'assenza di presunzioni fondate su indizi gravi, precisi e concordanti sulla base solo di alcune circostanze di fatto (in particolare il documento riguardante le risultanze dell'indagine del Comune di Firenze del 2006 per la rinegoziazione delle tariffe), omettendo di valutare gli elementi di riscontro forniti dall'Ufficio ai fini della determinazione dei ricavi e senza gravare il contribuente dell'onere della prova contraria.

Va premesso che l'accertamento fiscale da cui muove la presente controversia, è un accertamento di tipo analitico-induttivo, di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), accertamento che origina dall'analisi dei costi sostenuti ed esposti in contabilità dall'impresa per giungere a ritenere insufficienti i ricavi dichiarati (nella specie relativi all'anno 2003) e ciò anche sulla base dei ricavi e delle spese applicati in esercizi consimili relativi a diverse annualità.

Viceversa, gli studi di settore costituiscono, come desumibile dal disposto del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, solo uno degli strumenti utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria per accertare, in via induttiva, il reddito del contribuente (cfr., in tema di accertamento dei redditi di un esercente il servizio di taxi, Sez. 5, Ordinanza n. 18906 del 2018; Sez. 5, Ordinanza n. 32883 del 2019 entrambe non massimate).

Orbene, il ragionamento seguito dai secondi giudici per rigettare l'appello incidentale dell'Agenzia delle entrate ed accogliere quello del contribuente, non appare in linea con i principi affermati in materia da questa Corte secondo cui "l'accertamento con metodo analitico-induttivo, con quale il fisco procede alla rettifica di singoli componenti reddituali, ancorchè di rilevante importo, è consentito, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), pure in presenza di contabilità formalmente tenuta, giacchè la disposizione presuppone, appunto, scritture regolarmente tenute e, tuttavia, contestabili in forza di valutazioni condotte sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che facciano seriamente dubitare della completezza e fedeltà della contabilità esaminata" (cfr., ex plurimis, Sez. 5, Sentenza n. 20060 del 24/09/2014, Rv. 632351-01). Anche in materia di IVA (che tuttavia non riguarda il caso all'esame), è stato soggiunto che "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" (cfr., Sez. 6-5, Ordinanza n. 26036 del 30/12/2015, Rv. 638202-01; eadem, Sez. 5. Ordinanza n. 25217 del 11/10//2018).

E' stato, altresì, chiarito che nel giudizio tributario, una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità di un'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 (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 14941 del 14/06/2013, Rv. 627156-01; Sez. 5, Ordinanza n. 25257 del 25/10/2017, Rv. 645975-01).

La Commissione tributaria regionale non ha fatto retta applicazione di tali principi, avendo omesso di valutare gli elementi oggettivi in base ai quali l'Ufficio tendeva a dimostrare l'inattendibilità della documentazione contabile e, conseguentemente, di dimostrare i maggiori redditi d'impresa, e segnatamente i tempi di attività giornaliere (12 ore), le fatture relative alla cooperativa di riferimento, le schede carburante, le tariffe da praticare allegate alla delibera del Consiglio Comunale, i risultati dell'ufficio statistica comunale, l'esiguità dei costi di manutenzione, i chilometri percorsi nell'anno come dichiarati dal contribuente negli studi di

settore (pari a Km 39.590) la corsa media di Km 3,2, il costo medio di ogni corsa pari ad Euro 6,87. Nè d'altro canto, la prova contraria a tali elementi indiziari poteva essere affidata - come hanno fatto i secondi giudici - alla mancanza di "scientificità" dello studio del Comune di Firenze inerente la percorrenza media delle corse dei taxi e, tanto meno, alle dichiarazioni rese dal responsabile dell'Ufficio vetture pubbliche e taxi dell'ente comunale (v. sentenza pag. 3-4).

Ed invero, tale documento, non avendo di per sè solo efficacia probatoria piena non potrebbe comunque considerarsi decisivo ai fini della controversia, avendo valenza indiziaria e dovendo essere valutato insieme a tutti gli altri elementi formanti il quadro probatorio della causa (es. tempi di attività, fatture relative alla cooperativa di riferimento, schede di carburante, tariffe, risultati elaborati dall'Ufficio di statistica, chilometri percorsi dichiarati dallo stesso contribuente, lunghezza media della corsa ed il costo medio della stessa).

Quanto alle dichiarazioni del responsabile dell'Ufficio vetture del Comune di Firenze, seppur nel processo tributario, il divieto di prova testimoniale posto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, non osta a che sia l'Amministrazione finanziaria che il contribuente possano avvalersi, in ragione dei principi del giusto processo di cui all'art. 111 Cost. e all'art. 6 CEDU, delle dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale a (cfr. Sez. 6-5, Ordinanza n. 29757 del 19/11/2018, Rv. 651573-01; Sez. 6-5, Ordinanza n. 6616 del 16/03/2018, Rv. 64732-01), esse, sul piano probatorio, hanno semplice valenza indiziaria, inidonee da sole a scalfire le presunzioni e gli obiettivi parametri di riferimento posti a base dell'accertamento dell'Ufficio e, quindi, a dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate dal contribuente.

In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, affinchè proceda ad un nuovo esame della controversia, alla luce dei principi sopra esposti. Il giudice di rinvio è tenuto a provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, anche in ordine alle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile della Corte di Cassazione, il 17 gennaio 2020.

Depositato in Cancelleria il 29 aprile 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza