Sentenza del 27/04/2021 n. 11024 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

1. (XXXXX) s.n.c. (XXXXX) (nella persona del suo legale rappresentante (XXXXX)) ed i soci (XXXXX), (XXXXX) e (XXXXX), propongono congiunto ricorso, fondato su nove motivi, per la cassazione della sentenza, indicata in epigrafe, di rigetto dell'appello (principale) dagli stessi proposto avverso la sentenza n. 07/04/2012 emessa dalla CTP di PERUGIA.

2. Il Giudice di primo grado aveva parzialmente accolto le impugnazioni proposte avverso, rispettivamente, avviso di accertamento IRAP e IVA (oltre sanzioni), emesso nei confronti della societa', e (tre) avvisi di accertamento IRPEF (oltre sanzioni), emessi nei confronti dei tre citati soci, con riferimento all'esercizio 2005.

Trattavasi in particolare di atti impositivi recuperanti a tassazione un ritenuto maggior reddito d'impresa (con conseguenti maggiori redditi di partecipazione in capo ai soci) determinato con accertamento analitico-induttivo (Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 39, comma 1, lettera d, e sostanzialmente Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, ex articolo 54) mediante indagini bancarie inerenti conti correnti dei soci nonche' conti correnti formalmente intestati a loro familiari e ritenuti (tutti) riconducibili alla societa' (Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 32 per le imposte dirette, e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51 per l'IVA).

3. La CTR, con la sentenza oggetto di attuale impugnazione, confermo' la statuizione di primo grado, cosi' rigettando gli appelli principali, dei contribuenti, ed incidentale, dell'Agenzia delle Entrate ("A.E."), ritenendo, per quanto ancora rileva in questa sede, operanti ed integrate le presunzioni di cui ai citati articoli 32 e 51.

4. Contro la sentenza d'appello, come detto, propongono ricorso congiunto la societa' ed i tre citati soci, fondato su nove motivi, l'A.E. si difende con controricorso ed all'odierna udienza le parti concludono nei termini di cui in epigrafe.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso non merita accoglimento.

2. Con il motivo n. 1, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 (e del " Decreto Ministeriale 26 aprile 1995"), per aver l'Ufficio sottoposto a controllo, per quanto rileva ai presenti fini,

l'annualita' 2005 (oltre alle annualita' 2006, 2007 e 2008 ed a quella 2004, quest'ultima gia' definita) mentre, a detta dei ricorrenti "la verifica alla societa' (XXXXX) nasce dall'autorizzazione rilasciata in data 17/7/2009 dall'Agenzia delle Entrate in cui viene circoscritta le verifica stessa all'annualita' 2006".

2.1. La censura e' inammissibile sotto plurimi profili.

In primo luogo, essa difetta di specificita' (in termini di autosufficienza), per la mancata trasposizione (ancorche' indiretta) della detta autorizzazione oltre che dell'avviso di accertamento (che, a detta dei ricorrenti, alla stessa dovrebbe fa riferimento) nelle parti necessarie a rendere comprensibile la doglianza (ex plurimis, per l'inammissibilita' dovuta a difetto di specificita' del motivo di ricorso, in termini di autosufficienza, si vedano altresi', ex plurimis, limitando i riferimenti solo a talune decisioni piu' recenti, oltre a Cass. sez. U, 27/12/2019, n. 34469, e Cass. sez. U, 19/04/2016, n. 7701: Cass. sez. 5, 30/09/2020, n. 20858, in motivazione; Cass. sez. 3, 27/05/2019, n. 14357, in motivazione; Cass. sez. 6-3, 24/05/2019, n. 14161, in motivazione; Cass. sez. 5, 13/11/2018, n. 29092, Rv. 651277-01; Cass. sez. 6-1, 27/07/2017, n. 18679, Rv. 645334-01; Cass. sez. 5, 12/04/2017, n. 9499, Rv. 643920-01, in motivazione; Cass. sez. 5, 15/07/2015, n. 14784, Rv. 636120-01; Cass. sez. 3, 09/04/2013, n. 8569, Rv. 625839-01, oltre che Cass. sez. 3, 03/07/2009, n. 15628, Rv. 609583-01).

Il motivo in esame, altresi', non coglie la reale ratio decidendi (cosi' non sindacandola) che invece si fonda sull'assunto per il quale nella specie non si e' trattato di controllo della dichiarazione o, comunque, della singola annualita' 2005, bensi' di "attivita'... indirizzata ad effettuare un'analisi generale e complessiva di tutta la realta' economica della societa'", peraltro effettuata mediante indagini bancarie (per il detto profilo di inammissibilita' inerente la ratio decidendi si vedano, ex plurimis, tra le piu' recenti: Cass. Sez. U, 15/09/2020, n. 19169, Rv. 658633-01, in motivazione; Cass. sez. 6-3, 15/10/2019, n. 26052, in motivazione; Cass. sez. 3, 15/10/2019, n. 25933, in motivazione, entrambe nel senso della considerazione della relativa censura alla stregua di un "non motivo", inammissibile ex articolo 366 c.p.c., n. 4; Cass. sez. 3, 11/12/2018, n. 31946, in motivazione; Cass. sez. 5, 07/11/2018, nn. 28398 e 28391; Cass. sez. 1, 10/04/2018, n. 8755; Cass. sez. 6-5, 07/09/2017, n. 20910, Rv. 645744-01, per la quale la proposizione, con il ricorso per cassazione, di censure prive di specifiche attinenze al decisum della sentenza impugnata e' assimilabile alla mancata enunciazione dei motivi richiesti dall'articolo 366 c.p.c., n. 4, con conseguente inammissibilita' del ricorso, rilevabile anche d'ufficio; Cass. sez. 4, 22/11/2010, n. 23635, Rv. 615017-01).

3. Con il motivo n. 2, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce, sostanzialmente, la violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12, comma 5, (c.d. statuto dei diritti del contribuente), avendo avuto la verifica una durata superiore ai trenta giorni.

3.1. La censura e' infondata, oltre che inammissibile per difetto di specificita' in quanto gli stessi ricorrenti non precisano se si sia trattato di verifica, superiore ai trenta giorni, ovvero di permanenza (superiore ai trenta giorni) degli operatori presso la sede del contribuente, ipotesi, quest'ultima, contemplata dal citato articolo 12, comma 5.

Nel merito cassatorio la doglianza e' comunque infondata, in quanto, per costante giurisprudenza di questa Corte, in tema di verifiche tributarie, la violazione del detto termine di permanenza presso la sede del contribuente non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, ne' l'invalidita' degli atti compiuti o l'inutilizzabilita' delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni e' stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati (ex plurimis, Cass. sez. 5, 27/01/2017, n. 2055, Rv. 642459-01).

4. I motivi nn. 3, 4 e 5 sono suscettibili di trattazione congiunta, in ragione della connessione delle questioni inerenti i relativi oggetti.

4.1. Con i motivi nn. 3 e 4, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deducono, rispettivamente, "violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1 n. 2" e "violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37, comma 3").

Sostanzialmente i ricorrenti, non contestando la "legittimita' dell'estensione dell'indagine bancaria ai conti correnti dei parenti e dei soci", criticano la sentenza impugnata in quanto non avrebbe considerato che nell'avviso di accertamento nulla si direbbe in merito alla contabilita' della societa' (pur trattandosi di accertamento analitico-induttivo Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 39, comma 1, lettera d) ed avrebbe invece non ritenuto necessaria, ai fini dell'operativita' della presunzione in esame, la prova (a carico dell'Amministrazione) della riferibilita' sostanziale dei conti correnti alla societa'.

Con il motivo n. 5, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (nella sua formulazione successiva alla sostituzione operata dal Decreto Legge n. 83 del 2012), si critica la sentenza sotto il profilo della carenza e contraddittorieta' della motivazione circa gli elementi fondanti la presunzione di cui innanzi (si deva anche la sintesi di pag. 21 del ricorso), paventandone la mera apparenza.

4.2. Le censure sono inammissibili per taluni profili oltre che infondate.

I motivi n. 3 e 4 sono inammissibili per difetto di specificita' (in termini di autosufficienza) con riferimento al profilo inerente la considerazione della contabilita', invece, a detta dei ricorrenti, non emergente dal provvedimento impositivo, per mancata trasposizione (anche indiretta) dell'avviso di accertamento nella parte necessaria per poter apprezzare la doglianza. Le critiche in esame, per altro verso, non colgono la reale ratio decidendi (cosi' non sindacandola) circa il profilo dell'omessa considerazione della riferibilita' dei conti correnti alla societa', in quanto, proprio su essa (riferibilita') la CTR fonda in parte la decisione.

Nel riferirsi alla didiba- contabilita', peraltro, la CTR esplicita anche gli elementi e le considerazioni fondanti la sua statuizione esplicitando l'iter logico-giuridico seguito, con conseguente rigetto delle doglianze, compresa quella di cui al motivo n. 5, salvi profili per i quali esso e' invece inammissibile in quanto prospettante meri vizi motivazionali non piu' deducibili ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (applicabile, ratione temporis, nella sua formulazione successiva alla sostituzione operata con il Decreto Legge n. 83 del 2012).

5. I motivi nn. 6 e 7 sono suscettibili di trattazione congiunta, in ragione della connessione delle questioni inerenti i relativi oggetti.

5.1. Con il motivo n. 6, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce "violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d", in quanto la CTR avrebbe ritenuto ammissibile l'accertamento analitico-induttivo in esame nonostante, nella specie, i ricavi dichiarati superassero addirittura quelli ritenuti congrui dai relativi studi di settore. Per i ricorrenti, in particolare, quanto innanzi sarebbe precluso dall'applicazione di principio statuito da questa Corte (Cass. sez. 5, 15/06/2009, n. 13915), poi fatto proprio dall'Amministrazione (circolare n. 29/E del 18 giugno 2009), per il quale, sempre a detta dei ricorrenti, "il contribuente congruo alle risultanze degli studi di settore non potra' essere suscettibile di accertamento in base a presunzioni semplici, dotate dei requisiti qualitativi di gravita', precisione e concordanza, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39".

Con il motivo n. 7, invece, si critica la statuizione di secondo grado, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per essere "priva di motivazione" in quanto nel rigettare il relativo motivo d'appello non avrebbe introdotto "nuove argomentazioni tali da mettere in discussione" il detto principio, attribuito dai ricorrenti alla citata Cass. n. 13915 del 2009.

5.2. Entrambe le censuri, non meritano accoglimento.

Con riferimento al motivo n. 6, deve in particolare evidenziarsi che la congruita' rispetto agli studi di settore non esclude, in termini assoluti, la possibilita' del concreto accertamento di un maggior reddito d'impresa (ancorche' Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 39, comma 1, lettera d) in forza di accertati maggiori ricavi, potendo le due diverse procedure affiancarsi.

Come gia' chiarito da questa Corte, difatti, la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore differisce dalla procedura di accertamento di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 39 essendo - al contrario di questa - indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili. Ne consegue che la corrispondenza del reddito dichiarato agli indici desumibili dagli studi di settore non impedisce all'erario di procedere all'accertamento di maggiori redditi (Cass. sez. 5, 14/12/2012, n. 23096, Rv. 625131-01). In senso sostanzialmente conforme Cass. sez. 5, 24/09/2014, n. 20060, Rv. 632351-01, per la quale gli studi di settore costituiscono, come si evince dal Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 62 sexies (conv. inn L. n. 427 del 1993), solo uno degli strumenti utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria per accertare in via induttiva, pur in presenza di una contabilita' formalmente regolare, ma intrinsecamente inattendibile, il reddito reale del contribuente. Tale accertamento, infatti, puo' essere presuntivamente condotto anche sulla base del riscontro di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attivita' svolta, a prescindere, quindi, dalle risultanze degli specifici studi di settore e dalla conformita' alle stesse dei ricavi aziendali dichiarati.

Diversamente da quanto prospettato dai ricorrenti, in senso inverso rispetto ai principi innanzi ribaditi, non puo' dirsi essersi pronunciata la citata Cass. n. 13915 del 2009; essa, difatti, sul punto, facendo sostanzialmente mero riferimento a Cass. sez. 5, 11/04/2008, n. 9613, Rv. 604394-01, evidenzia che "questa Corte ha affermato che gli studi di settore vanno preferiti ai parametri di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, attesa la natura piu' raffinata del nuovo mezzo di accertamento, desumibile dalla normativa stessa che lo ha introdotto".

La detta Cass. n. 9613 del 2008 deve pero' essere apprezzata con riferimento alla relativa fattispecie (differente dall'attuale), caratterizzata dalla concreta considerazione da parte del Giudice di merito degli studi di settore, introdotti successivamente all'accertamento dell'Amministrazione finanziaria, come preferibili rispetto ai parametri di cui al citato articolo 39 (vigenti all'epoca dell'accertamento) in ragione della natura piu' raffinata del nuovo mezzo. Ed e' proprio in tale contesto difatti che Cass. 9813 del 2008 ha ritenuto incensurabile la decisione del Giudice di merito di determinare il reddito (ai fini IVA ed ILOR di una societa' di persone) riferendosi alla normativa Decreto Legge n. 331 del 1993, ex articolo 62 bis (conv. in L. n. 427 del 1993), sui cosiddetti studi di settore, anche se successivamente introdotti (ed entrati in vigore nell'anno 1998) rispetto ai parametri di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39 vigenti all'epoca dell'accertamento, attesa la natura piu' raffinata del nuovo mezzo di accertamento desumibile dalla normativa che lo ha introdotto (in tal senso si vedano altresi', ex plurimis: Cass. Sez. U, 18/12/2009, n. 26635, Rv. 610693-01, e Cass. sez. 5, 18/11/2015, n. 23554, Rv. 637453-01).

Il motivo n. 7 non e' fondato, oltre che inammissibile nella parte in cui mira surrettiziamente a far valere un vizio motivazionale non piu' proponibile ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (come risultante dalla sostituzione ad opera del Decreto Legge n. 83 del 2012).

La CTR, difatti, proprio con riferimento alla circolare citata dai ricorrenti ed al principio di diritto dagli stessi paventato come applicabile alla fattispecie, motiva evidenziando che quanto prospettato dai contribuenti circa la congruita' dei ricavi dichiarati con quelli degli studi di settore per l'anno 2005 "non comporta un affrancamento generalizzato dagli accertamenti presuntivi ma la preferibilita' di tale strumento rispetto ad altri e sicuramente non mette mai in discussione la legittimita' degli accertamenti analitico-induttivi applicati alla fattispecie e per i quali i contribuenti non hanno provveduto a fornire la prova contraria...".

6. I motivi nn. 8 e 9 sono suscettibili di trattazione congiunta, in ragione della connessione delle questioni inerenti i relativi oggetti.

6.1. Con il motivo n. 8, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce "violazione dell'articolo 112 c.p.c.", per non aver, nel merito, la CTR esaminato i singoli rilievi di cui alla tesi difensiva, circa le giustificazioni dei movimenti bancari, e la relativa documentazione. Con il motivo n. 9, invece, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, Si pone la critica di cui innanzi ma in termini di vizio motivazionale.

6.2. Le censure sono inammissibili.

Con il motivo n. 8, in particolare, si deduce una violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e non in termini di error in procedendo (ex n. 4 del citato articolo), senza peraltro neanche dedurre la nullita' della sentenza impugnata (ne' la connessione causale tra essa ed il detto errore). Oltre a quanto innanzi, comunque, la critica e' svolta mediante mera prospettazione di proprie valutazioni di merito (anche probatorie) che si intendono sostituire a quelle della CTR, peraltro non deducendo un'omessa pronuncia su domanda o eccezione sostanziale ma criticando la sentenza per non aver, nel merito, esaminato i singoli rilievi di cui alla tesi difensiva, circa le giustificazioni dei movimenti bancari, e la relativa documentazione.

Parimenti inammissibile e' il motivo n. 9, in quanto non in linea con la formulazione dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 applicabile ratione temporis, avendo i ricorrenti dedotto un vizio motivazionale sostanzialmente in termini di omessa motivazione e non di omesso esame di un fatto (storico) decisivo e controverso tra le parti.

7. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato con condanna dei ricorrenti, in solido tra loro, al pagamento delle spese processuali relative al presente giudizio di legittimita', in favore della controricorrente, che si liquidano, in applicazione dei parametri ratione temporis applicabili e della natura congiunta del ricorso, in Euro 14.000,00, oltre alle spese prenotate a debito.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti, in solido tra loro, al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese processuali relative al presente giudizio di legittimita' che si liquidano in Euro 14.000,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza