Sentenza del 21/01/2021 n. 1146 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 670/09/2010 la Commissione tributaria provinciale di Caserta respinse il ricorso proposto da (---), titolare di una ditta individuale esercente attivita' di bar caffetteria in (---), avverso l'avviso di accertamento n. (---), notificato il (---), in forza del quale l'Agenzia delle Entrate, dopo aver rideterminato il reddito di impresa e rettificato la dichiarazione per l'anno di imposta 2005, pretendeva maggiori somme per IRPEF, addizionale regionale, contributo commercianti, IRAP e IVA e irrogava sanzioni. In particolare, l'Amministrazione finanziaria, con riferimento alla somministrazione del caffe', aveva calcolato i maggiori ricavi utilizzando il dato, tratto dalla documentazione contabile, del quantitativo annuo di caffe' acquistato ed ottenendo il numero di tazzine servite dividendo tale quantita' per il coefficiente di 7 grammi desunto dalla "metodologia di controllo" relativa al settore commerciale di riferimento, per poi moltiplicare tale numero per il prezzo unitario di consumazione. Per gli altri prodotti aveva, invece, applicato la percentuale di ricarico dell'80%, calcolata sulla differenza tra il costo esposto in dichiarazione di tutti i prodotti e il costo del venduto relativo al caffe'.

2. Contro tale decisione il contribuente propose appello davanti alla Commissione tributaria regionale della Campania, la quale, con sentenza n. 292/51/2011, depositata il 21 novembre 2011, respinse il gravame ritenendo infondata tanto la censura relativa all'assenza di motivazione dell'avviso di accertamento, quanto le contestazioni riguardanti il ricorso, da parte dell'Amministrazione finanziaria, all'accertamento presuntivo basato sugli studi di settore.

3. Avverso detta pronuncia (---) ricorre per cassazione affidandosi a due articolati motivi. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate. Il Procuratore Generale deposita requisitoria scritta in forma di memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 7, comma 1, nonche' l'omessa e insufficiente motivazione della pronuncia gravata.

Lamenta, in particolare, il ricorrente che l'avviso di accertamento impugnato e' stato motivato mediante rinvio ad atti quali la "scheda metodologica" e il processo verbale di constatazione - che, tuttavia, non risultano ad esso allegati; che la sentenza gravata, con motivazione "superficiale e carente sotto il profilo logico-giuridico", ha respinto l'eccezione di nullita' dell'atto di accertamento sul presupposto che il processo verbale di constatazione in esso richiamato fosse in possesso del contribuente; che, anche a voler ritenere che tale atto fosse noto al

contribuente, comunque non potrebbe dirsi altrettanto per la scheda metodologica utilizzata dall'Amministrazione finanziaria nell'accertamento.

1.1. Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o la falsa applicazione degli del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, comma 3, articolo 39, comma 1, lettera d), articoli 42 e 61, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 50, articolo 54, comma 2, e articolo 56, della L. n. 146 del 1998, articolo 10, comma 4-bis, degli articoli 2697 e 2729 c.c., nonche', ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'"omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione su fatti controversi e decisivi".

Ad avviso del ricorrente, la Commissione tributaria regionale ha errato nel riconoscere all'Amministrazione finanziaria il potere di procedere alla verifica nelle forme dell'accertamento analitico induttivo ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, in difetto del presupposto della riscontrata grave incongruenza previsto dal Decreto Legge 30 agosto 1993, n. 331, articolo 62-sexies; e, comunque, l'Agenzia delle entrate, non producendo la scheda metodologica impiegata nella ricostruzione del reddito, non ha fornito la prova, della quale era onerata, del fatto noto posto a base del ragionamento presuntivo, ne' ha valorizzato le prove contrarie offerte dal contribuente.

Infine, soggiunge il ricorrente, la sentenza gravata non ha valorizzato il risultato degli studi di settore per il medesimo periodo di imposta (anno 2005), il quale assume, invece, rilevanza tanto come presunzione semplice, quanto come elemento preclusivo di un nuovo accertamento presuntivo ai sensi della L. n. 146 del 1998, articolo 10, comma 4.

2. Il primo motivo e' inammissibile e, comunque, infondato.

E' inammissibile, per difetto di autosufficienza, in parte qua prospetta un vizio della motivazione della sentenza gravata.

Invero, questa Corte ha chiarito che nel giudizio tributario, qualora il ricorrente censuri la sentenza d'appello sotto il profilo del vizio di motivazione nel giudizio sulla congruita' della motivazione dell'avviso di accertamento, e' necessario che nel ricorso siano trascritti nelle parti essenziali - ovvero siano localizzati o altrimenti allegati - i passi della motivazione di detto avviso, che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi (Cass. Sez. 5, ord. 28/6/2017, n. 16147).

Alla stregua di tale principio, la sintesi del contenuto dell'avviso di accertamento riportata alle pagine 2 e 3 del ricorso non soddisfa il requisito di cui all'articolo 366 c.p.c. in quanto non consente di verificare l'effettiva incidenza sul contenuto dell'atto impositivo dei richiami alla scheda contenente i criteri metodologici per il controllo, di cui si lamenta la mancata allegazione, e, in particolare, se il documento menzionato integri, direttamente o indirettamente, la motivazione dell'avviso di accertamento ovvero assolva ad una funzione meramente narrativa o probatoria, ne' di appurare se il contenuto di detta scheda sia stato gia' riprodotto, nella sua parte essenziale, nell'avviso stesso.

Invero, come piu' volte precisato da questa Corte, l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di allegare all'avviso di accertamento gli atti nello stesso indicati deve essere inteso in relazione alla finalita' integrativa delle ragioni che giustificano l'emanazione dell'atto impositivo ai sensi della L. n. 241 del 1990, articolo 3, comma 3, sicche' detto obbligo riguarda i soli atti che non siano stati gia' trascritti nella loro parte essenziale nell'avviso stesso, con esclusione, peraltro, di quelli cui l'Ufficio abbia fatto comunque riferimento, i quali, pur non facendo parte della motivazione, sono utilizzabili ai fini della prova della pretesa impositiva (in tal senso, ex aliis, Cass. Sez. 5, 5/10/2018, n. 24417).

2.1. La censura con la quale si denuncia la violazione della L. n. 212 del 2000, articolo 7, si rivela, invece, infondata.

Per quanto concerne il processo verbale di constatazione dell'8 luglio 2009, come correttamente evidenziato dalla Commissione tributaria regionale campana, e' incontroverso che, al momento della notificazione dell'impugnato avviso di accertamento, tale atto fosse gia' noto al contribuente (v. p. 9 del ricorso per cassazione), dovendo per tale ragione escludersi che l'Amministrazione finanziaria fosse obbligata ad allegarne copia all'atto impositivo.

Invero, secondo un orientamento ampiamente condiviso da questa Corte, l'articolo 7, comma 1, dello Statuto del contribuente, nel sancire l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di allegare all'atto impositivo ogni documento da esso richiamato in motivazione, si riferisce esclusivamente agli atti di cui lo stesso contribuente non abbia gia' integrale e legale conoscenza (Cass. Sez. 5, 19/11/2019, n. 29968).

In tale prospettiva, ad analoghe conclusioni puo' pervenirsi con riferimento alla "scheda metodologica", che pure si assume menzionata nell'avviso di accertamento, ma a questo non allegata.

Le note tecniche e metodologiche, figurando tra gli allegati decreto ministeriale con il quale vengono approvati gli studi di settore, al pari di questi devono ritenersi conoscibili da parte del contribuente che sia reso partecipe di tale forma di accertamento tributario standardizzato. Infatti, questa Corte ha chiarito che, in tema di avviso di accertamento fondato su studio di settore, l'Amministrazione finanziaria non e' tenuta ad allegare all'atto notificato il decreto ministeriale di approvazione del predetto studio, in quanto il contribuente e' reso edotto degli indici elaborati per la determinazione in via presuntiva del reddito nel corso del necessario contraddittorio procedimentale preventivo all'emissione dell'atto impositivo (Cass. Sez. 5, ord. 6/6/2018, n. 14552).

Nel caso di specie, la conoscenza, da parte del contribuente, degli indici riportati nello studio di settore relativo all'anno di imposta 2005 e, quindi, delle note tecniche e metodologiche a questo allegate, risulta dallo stesso ricorso per cassazione, laddove e' affermato che il Cardella "in data 18/2/2008 aveva ricevuto un precedente accesso finalizzato al controllo dei dati strutturali e contabili per l'anno 2005 inerenti gli studi di settore (copia in atti), all'esito del quale l'Ufficio aveva potuto constatare che la contabilita' era stata tenuta in perfetta sintonia con la normativa in merito e che i dati relativi allo studio di settore fossero giusti e veritieri".

3. Anche il secondo motivo di ricorso deve essere respinto.

3.1. Il ricorrente lamenta in primo luogo che la sentenza gravata ha disatteso le proprie censure riguardanti l'impiego, da parte dell'Agenzia delle entrate, dell'accertamento presuntivo secondo studi di settore, senza esporre le ragioni di fatto e di diritto a sostegno di tale statuizione, cosi' mostrandosi radicalmente inidonea ad esprimere la ratio decidendi.

Secondo il consolidato indirizzo interpretativo di questa Corte, inaugurato dalla pronunce nomofilattiche del 7 aprile 2014, n. 8053 e n. 8054, l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo che comporta la nullita' della sentenza nei soli casi di "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", di "motivazione apparente", di "contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili", di "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile". Si e', inoltre, precisato che la motivazione e' apparente o perplessa e incomprensibile quando non rende "percepibili le ragioni della decisione, perche' consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talche' essa non consenta alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicita' del ragionamento del giudice" (Cass. Sez. U, 3/11/2016, n. 22232). In applicazione di tali principi, questa Corte ha affermato che ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta di esplicitare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicita' del suo ragionamento (Cass. Sez. 6-5, ord. 7/4/2017, n. 9105; Cass. Sez. L, 5/8/2019, n. 20921) ovvero nel caso in cui il giudice di merito ometta di indicare nel contenuto della sentenza gli elementi da cui ha desunto il proprio convincimento ovvero, pur individuando tali elementi, non proceda ad una loro disamina logico-giuridica tale da lasciare trasparire il percorso argomentativo seguito e, piu' in particolare, apoditticamente affermi o neghi che sia stata data la prova di un fatto, omettendo qualsiasi riferimento sia al mezzo di prova che ha avuto a specifico oggetto la circostanza in questione, sia al relativo risultato (Cass. Sez. 5, 15/1/2009, n. 871).

3.2. Nessuna delle ipotesi suindicate ricorre nel caso di specie.

Ritiene, infatti, il Collegio che una considerazione complessiva del tessuto motivazionale della pronuncia gravata consenta di enucleare una duplice ratio decidendi, identificabile nella considerazione secondo la quale il ricorso, da parte dell'Erario, all'accertamento presuntivo abbia trovato, nella specie, giustificazione nel fatto che la dichiarazione del reddito di impresa fosse risultata congrua, ma non coerente, con riferimento al ricarico, rispetto allo studio di settore relativo al 2005, e nell'affermazione secondo la quale i criteri impiegati per la ricostruzione del ricarico integrino parametri generalmente conosciuti e ispirati al buon senso.

Tale duplice snodo argomentativo costituisce adeguata esplicitazione delle ragioni dalle quali i giudici d'appello hanno tratto il proprio convincimento, cosi' consentendo il controllo sull'esattezza e sulla logicita' del ragionamento ad esso sotteso.

3.3. Il contribuente denuncia, altresi', che la Commissione tributaria regionale campana, nel ripercorrere e condividere le ragioni dell'Ufficio, ha fatto riferimento agli studi di settore per

l'anno 2005, pur non essendo stata attivata la relativa procedura ai sensi della L. 19 giugno 1997, n. 218 e non rinvenendosene traccia nell'atto di accertamento.

Il rilievo si palesa ininfluente, ove si osservi che, per un verso, come emerge dallo stralcio testualmente riprodotto nel controricorso erariale, l'avviso di accertamento contiene un, sia pure implicito, riferimento agli studi di settore ("l'ufficio tenuto conto delle rilevazioni effettuate in sede di accesso presso la sede, in presenza di una contabilita' solo formalmente tenuta in maniera regolare, ma che si discosta dalla realta' economica della ditta in rassegna, e' legittimato a ricostruire i ricavi contabilizzati e dichiarati") e, che, per altro verso, come confermato dalla stessa sintesi del contenuto dell'atto impositivo riportata nel ricorso, l'Ufficio ha fondato la rideterminazione presuntiva dei ricavi sull'esistenza di un PVC dell'8 luglio 2009, sull'esame della dichiarazione dei redditi mod. Unico 2006, presentata per l'anno 2005 e sull'esame delle fatture passive relative all'approvvigionamento di beni e dei prodotti destinati alla somministrazione. Tali elementi consentono di ritenere che la ricostruzione della contabilita' compiuta dall'Amministrazione finanziaria abbia tratto soltanto spunto dal precedente accertamento condotto in base agli studi di settore, per concentrarsi sulla documentazione presentata dal contribuente e giungere alla determinazione della maggiore percentuale di ricarico attraverso il confronto tra fatture di acquisto e di vendita e l'apprezzamento dei dati contabili cosi' ottenuti alla stregua di criteri di valutazione tratti da massime di esperienza del settore commerciale di riferimento.

Orbene, come chiarito da questa Corte (v. Cass., Sez. 5, ord. 5/12/2019, n. 31814; Cass. Sez. 5, ord. 19/3/2019, n. 15344), il fatto che l'accertamento tragga spunto da uno studio di settore non esclude che esso possa fondarsi anche su altri elementi giustificativi come, ad esempio, riscontrate irregolarita' contabili o la ritenuta antieconomicita' della gestione aziendale. Un accertamento tributario puo', invece, ritenersi basato su uno studio di settore soltanto quando trovi in esso il suo fondamento prevalente (Cass. Sez. 5, ord. 5/12/2019, n. 31814, cit.), situazione, questa, non ravvisabile quando, come nella specie, all'esito dell'accertamento mediante studi di settore siano emerse incongruenze nella contabilita' di impresa che abbiano indotto l'Ente accertatore ad approfondire l'analisi, riscoprendo altri, e prevalenti, indici rivelatori dell'esistenza di un'operativita' economica non dichiarata (cfr. Cass. Sez. 5, 6/6/2019, n. 15344, cit.).

3.4. Il ricorrente lamenta, altresi', che, essendo la propria dichiarazione risultata congrua rispetto allo studio di settore relativo all'anno 2005, i giudici d'appello, nel riconoscere all'Ufficio il potere di procedere ad un accertamento presuntivo, siano incorsi in error in iudicando per non aver considerato che la L. n. 146 del 1998, articolo 10, comma 1, condiziona il ricorso a tale metodo standardizzato di accertamento al fatto che "l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulti inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinati sulla base degli studi stessi", nonche' al presupposto, previsto dal Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 62-sexies, che tale incongruenza tra i valori dichiarati e quelli presunti sia "grave".

La censura non si confronta con il principio, piu' volte affermato da questa Corte, secondo il quale la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimita' dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, sempre che la contabilita' stessa possa considerarsi complessivamente e sostanzialmente inattendibile, in quanto confliggente

con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicita' del comportamento del contribuente. In siffatta ipotesi, pertanto, e' consentito all'Ufficio dubitare della veridicita' delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purche' gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA (Cass. Sez. 5, ord. 10/7/2018, n. 21130; Cass. Sez. 5, 17/3/2017, n. 6951; Cass. Sez. 5, 4/3/2015, n. 4312; Cass. Sez. 5, 17/6/2011, n. 13319; Cass. Sez. 5, 20/3/2009, n. 6849).

L'accertamento presuntivo puo', quindi, essere condotto anche in forma standardizzata mediante l'applicazione del sistema degli studi di settore, il quale non si colloca all'interno della procedura di accertamento di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, ma la affianca, essendo indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, la cui regolarita', per i contribuenti in contabilita' semplificata, non impedisce l'applicabilita' dello standard, ne' integra una valida prova contraria, laddove, per i contribuenti in contabilita' ordinaria, l'irregolarita' della stessa costituisce esclusivamente condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata (Cass. Sez. U, 18/12/2009, n. 26635; Cass. Sez. 5, ord. 17/12/2019, n. 33340).

In definitiva, l'Amministrazione finanziaria puo' fondare l'accertamento sia sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili "dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio dell'attivita' svolta", sia sugli studi di settore, sia, infine, su elementi presuntivi, ben potendo l'inattendibilita' delle registrazioni contabili e la maggiore capacita' contributiva del soggetto emergere da altri idonei elementi probatori aliunde acquisiti (Cass. Sez. 5, 14/12/2012, n. 23096).

3.5. Ancora, (---) lamenta che la Commissione Tributaria Regionale ha omesso di considerare il risultato degli studi di settore per il medesimo periodo di imposta (anno 2005), "come piu' volte dedotti e allegati dal contribuente, vuoi per la valenza di presunzioni semplici che le sono riconosciuti, vuoi agli effetti preclusivi di nuovi accertamenti presuntivi come previsto dalla L. n. n. 146 del 1998, articolo 10, comma 4 bis".

In merito alla portata preclusiva degli studi di settore che parte ricorrente desume dalla L. n. 146 del 1998, cit. articolo 10, comma 4-bis, e' sufficiente osservare che tale disposizione, essendo stata introdotta dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296, articolo 1, comma 17, "con effetto a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 1 gennaio 2007" (L. n. 296 del 2006, cit. articolo 1, comma 18,), non e' applicabile all'anno di imposta 2005 oggetto dell'accertamento in esame.

3.6. Parimenti infondata e' la censura con la quale il contribuente si duole dell'omesso esame, da parte dei giudici di secondo grado, del motivo di gravame inteso a far valere la mancata dimostrazione del fatto noto - rappresentato dal quantitativo di polvere, pari a 7 grammi, ritenuto necessario alla preparazione di una tazzina di caffe' - sul quale l'Amministrazione finanziaria ha fondato il proprio ragionamento presuntivo, per essere tale quantita' stata desunta da una scheda metodologica recante i criteri di controllo non allegata all'avviso di accertamento, ne' prodotta in giudizio.

Osserva, in primo luogo, il Collegio che i parametri impiegati dall'Ufficio nella ricostruzione del quantitativo di caffe' occorrente per una singola somministrazione (quantita' di polvere,

percentuale di sfrido, ecc.) non rappresentano fatti (secondari) con valenza probatoria, ma regole di esperienza - segnatamente indicazioni pratiche di ampia applicazione nel settore di riferimento - impiegate nel ragionamento inferenziale utilizzato per la ricostruzione del reddito imponibile.

Pertanto, la portata di tali prescrizioni quantitative, ancorche' possa essere neutralizzata attraverso la prova dell'impiego, nel caso concreto, di quantita' diverse, non e' valutabile sotto il profilo dell'efficacia probatoria.

Invero, secondo una ricostruzione interpretativa ampiamente condivisa, le massime di esperienza sono proposizioni di ordine generale tratte dalla reiterata osservazione dei fenomeni naturali o socioeconomici e costituiscono regole di giudizio - di cui il giudice deve avvalersi in base all'articolo 115 c.p.c. - destinate a governare sia la valutazione delle prove, che l'argomentazione di tipo presuntivo (Cass. Sez. 2, 4/10/2011, n. 20313; Cass. Sez. 3, 28/10/2010, n. 22022; Cass., Sez. 3, ord. 15/3/2018, n. 6387, che richiama Cass. Sez. L, 27/7/2017, n. 18665, per la quale le massime di esperienza sono "definizioni o giudizi ipotetici di contenuto generale, indipendenti dal caso concreto sul quale il giudice e' chiamato a decidere, acquisiti con l'esperienza, ma autonomi rispetto ai singoli casi dalla cui osservazione sono dedotti ed oltre i quali devono valere (...) adoperabili come criteri di influenza, vale a dire come premesse maggiori di sillogismi giudiziari. Costituisce invece una mera congettura, in quanto tale inidonea ai fini del sillogismo giudiziario, tanto l'ipotesi non fondata sull'id quod plerumque accidit, insuscettibile di verifica empirica, quanto la pretesa regola generale che risulti priva di una pur minima plausibilita'").

Le massime di esperienza, in quanto canoni di ragionamento, governano, dunque, l'argomentazione di tipo presuntivo e, piu' in generale, la verifica probatoria riservata al libero apprezzamento del giudice e per questo assumono rilevanza nel giudizio di fatto, di guisa che il sindacato di legittimita' sulla correttezza del loro impiego da parte del giudice di merito puo' estrinsecarsi unicamente nelle forme del controllo sulla logicita' della motivazione ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (nella versione anteriore alla riforma introdotta con il Decreto Legge n. 83 del 2012, articolo 54, conv. con modif. dalla L. n. 134 del 2012), potendo esercitarsi il vaglio di legittimita' solo qualora il ricorrente abbia evidenziato l'uso di massime di esperienza inesistenti o la violazione di regole inferenziali (Cass. Sez. L, 27/7/2017, n. 18665, cit.).

3.7. Si rivela infondato anche il motivo con il quale l'avallo, da parte dei giudici d'appello, del ragionamento presuntivo sviluppato dall'Agenzia delle entrate viene censurato sotto il profilo dell'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su fatti controversi e decisivi ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Assume, in particolare, il Cardella che la Commissione tributaria regionale campana ha ignorato "l'eccepita assenza e mai provata (in violazione dell'articolo 2697 c.c.) esistenza del "fatto noto" (storicamente certo), in particolare la scheda metodologica (da cui l'Ufficio dovrebbe aver tratto percentuali di sfrido e quantita' di caffe' utile per ogni tazzina) (...)" ed ha "omesso di considerare la prova contraria pur legittimamente offerta dal contribuente in corso di causa (la scheda tecnica della macchina)".

Alla stregua dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella formulazione, applicabile ratione temporis, anteriore alle modifiche apportate dal Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83, articolo 54, comma 1, lettera b), conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, il vizio di motivazione puo' legittimamente dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili d'ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione (Cass. Sez. 5, Sez. 5, ord. 4/8/2017, n. 19547). Di conseguenza, il mancato esame di un documento puo' essere denunciato per cassazione solo nel caso in cui determini l'omissione di motivazione su un punto decisivo della controversia e, segnatamente, quando il documento non esaminato offra la prova di circostanze di tale portata da invalidare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilita', l'efficacia delle altre risultanze istruttorie che hanno determinato il convincimento del giudice di merito, di modo che la ratio decidendi venga a trovarsi priva di fondamento. Ne consegue ulteriormente che la denuncia in sede di legittimita' deve contenere, a pena di inammissibilita', l'indicazione delle ragioni per le quali il documento trascurato avrebbe senza dubbio dato luogo a una decisione diversa.

Nella specie, il contribuente, non solo ha omesso di illustrare la specifica rilevanza, ai fini della decisione, del documento di cui lamenta l'omesso esame, ma, non avendolo trascritto, nelle parti essenziali, nel ricorso, ne' localizzato, ne' altrimenti allegato, non ne consente un apprezzamento sotto il profilo della decisivita'.

Invero, e' utile ribadire il principio, piu' volte affermato da questa Corte, secondo il quale, qualora il ricorrente in sede di legittimita' denunci l'omessa valutazione di prove documentali, per il principio di autosufficienza ha l'onere di trascrivere nelle sue parti essenziali, ovvero di localizzare o altrimenti allegare - pur sempre nel rispetto del dovere processuale della sinteticita' e della chiarezza espositiva - il testo del documento nel ricorso per cassazione, al fine di consentire il vaglio di decisivita' (Cass. Sez. 5, 30/4/2020, di 8425; Cass. Sez. 5, 21/5/2019, n. 13625; Cass. Sez. 3, 25/8/2006, n. 18506).

3.8. Il ricorrente lamenta, infine, che i giudici d'appello hanno erroneamente considerato "corretto ed equilibrato" il ricarico applicato sui residui prodotti somministrati, omettendo di prendere posizione sulle numerose censure mosse dal contribuente "sul generico, errato ed incomprensibile ricarico dell'80% applicato su tutti i diversi e numerosi beni (oltre il caffe') venduti e/o somministrati dal ricorrente (liquori, bibite, dolci pasti veloci, panini, pizze, rustici, ecc.) e senza nemmeno considerare che la diversita' dei beni avrebbe imposto il preciso calcolo della "media ponderata" sopra esaminato, ma del tutto ignorato nell'accertamento impugnato".

Neanche tale censura puo' trovare accoglimento.

La mancanza di un sintetico, ma esaustivo resoconto del contenuto dell'avviso di accertamento, nonche' dei motivi di gravame di cui si assume l'omesso esame da parte del giudice d'appello, impedisce lo scrutinio del dedotto difetto di motivazione.

Occorre, inoltre, considerare che l'applicazione di una percentuale di ricarico forfetaria e unica per prodotti tipologicamente non omogenei non e' necessariamente illegittima, potendo ritenersi giustificata laddove la possibilita' per gli accertatori di ricostruire analiticamente i ricavi di esercizio risulti impossibile a causa dell'omissione delle scritture ausiliarie di magazzino da cui deriva un impedimento alla corretta analisi dei contenuti dell'inventario (Cass. Sez. 5-6, Ord. 10/7/2015, n. 14501; Cass. Sez. 5, 16/5/2012, n. 7653; Cass. Sez. 5, 19/7/2006, n. 16499; Cass. Sez. 5, 18/9/2003, n. 13816).

Tanto premesso, la sentenza gravata, nell'identificare le ragioni del ricorso alla ricostruzione analitico-induttiva dei ricavi, ha preso in considerazione, sia pure attraverso un laconico cenno, la mancanza di una chiara indicazione delle rimanenze (pag. 3 della sentenza impugnata).

Della valorizzazione, da parte dell'Amministrazione, di tale situazione contabile si ha, inoltre, riscontro, attraverso lo stesso ricorso, dove viene, sia pure criticamente, evidenziato che "l'Ufficio, nell'accertamento impugnato (pag. 3), afferma essere stato impossibilitato a procedere alla determinazione analitica dei corrispettivi derivanti dalla cessione degli stessi, in quanto nei prospetti delle rimanenze iniziali e finali non sarebbero state indicate le quantita' o addirittura la provenienza nazionale o estera".

4. In conclusione il ricorso e' rigettato.

Le spese del giudizio di cassazione seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di cassazione, che liquida in Euro 7.300,00, oltre spese prenotate a debito.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza