Sentenza del 26/01/2021 n. 1561 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. (---) ricorre per cassazione, con dieci motivi, contro l'Agenzia delle entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, indicata in epigrafe, che - in controversia concernente l'impugnazione di un avviso di accertamento che recuperata a tassazione IRPEF, IRAP e IVA, con metodo induttivo, per il periodo d'imposta 2004, maggiori ricavi non dichiarati dell'attivita' di ristorazione (secondo la qualificazione risultante dall'atto impositivo, contestata dal contribuente) - in accoglimento dell'appello dell'ufficio, ha riformato la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli (n. 30/30/2006), favorevole alla persona sottoposta a verifica.

2. Il giudice d'appello ha condiviso il motivo d'impugnazione dell'Agenzia, che aveva dedotto che l'avviso era sufficientemente motivato, sia dal punto di vista delle gravi irregolarita' contabili rilevate, sia dal punto di vista delle numerose incongruenze riguardanti l'approvvigionamento degli alimenti (carni, prodotti ittici, pasta, riso, acqua minerale e vino) e il numero complessivo di pasti serviti, risultanti dalle fatture ricevute e/o emesse. Indi, ha ritenuto legittimo il ricorso al metodo induttivo, in presenza di non contestate irregolarita' contabili, con specifico riferimento alle fatture, spesso mancanti di alcuni dati essenziali. In altri termini, secondo la C.T.R., a fronte dei molteplici profili critici evidenziati dall'organo di controllo (irregolarita' delle scritture contabili, incongruenze circa i pasti serviti, desumibili dalle fatture emesse e ricevute, incongruenze negli acquisti di generici alimentari e bevande), il contribuente non ha provato ne' la regolarita' delle scritture ne' la complessiva veridicita' dei dati da esse desumibili.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo del ricorso ("1. Violazione e omessa applicazione dell'articolo 2909 c.c. e dell'articolo 324 c.p.c. (articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4)"), il ricorrente deduce che la sentenza di primo grado, che aveva annullato l'atto impositivo, poggiava su due distinte rationes decidendi: da un lato, la carenza di motivazione dell'avviso di accertamento; dall'altro, la circostanza che la rettifica del reddito, per il 2004, era fondata su una metodologia di controllo che prendeva come riferimento un'attivita', la ristorazione, del tutto inadeguata rispetto all'attivita' svolta dall'interessato, che si occupava dell'organizzazione di eventi, ricevimenti e banchetti. Indi, addebita alla sentenza impugnata di non avere dichiarato inammissibile l'appello in ragione del fatto che l'ufficio non aveva impugnato tale seconda e distinta ratio decidendi della pronuncia della C.T.P.

2. Con il secondo motivo ("2. Violazione dell'articolo 112 c.p.c. per omessa pronuncia (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4)"), il ricorrente censura la sentenza impugnata per non avere statuito

sulla sua eccezione di genericita' dei motivi d'appello, che non criticavano le rationes decidendi della sentenza di primo grado, ma si limitavano a riproporre i medesimi argomenti gia' utilizzati dalla difesa erariale e disattesi dalla C.T.P.

3. Con il terzo motivo ("3. Violazione dell'articolo 132 c.p.c. (articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5)"), in subordine, nell'ipotesi in cui questa Corte di legittimita' ritenga che la C.T.R. abbia rigettato implicitamente l'eccezione dell'appellato d'inammissibilita' del gravame, per le ragioni di cui al secondo motivo, il ricorrente censura la sentenza impugnata perche' priva di motivazione sul punto.

4. Con il quarto motivo ("4. Violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53 e dell'articolo 342 c.p.c. (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4)"), il ricorrente censura la sentenza impugnata per non avere dichiarato inammissibile l'appello per difetto di specificita' dei motivi, che consistevano nella mera riproposizione degli argomenti esposti in primo grado (quantita' di cibi e bevande consumati pro capite e sfridi rispetto alla media del settore della ristorazione), ma non ponevano in discussione il fulcro della pronuncia di primo grado, vale a dire l'irrilevanza e l'insufficienza dei riferimenti statistici elaborati in relazione ad un tipo di attivita' (la ristorazione), completamente diverso da quella svolta dal ricorrente (l'organizzazione di eventi etc.), per ricostruire il volume d'affari e determinare il reddito d'impresa.

5. Con il quinto motivo ("5. Violazione dell'articolo 112 c.p.c. per ultrapetizione (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4)"), il ricorrente censura la sentenza impugnata per avere riformato in toto la decisione della C.T.P., benche' l'appello avesse investito una soltanto delle due distinte rationes decidendi.

6. Con il sesto motivo ("6. Violazione dell'articolo 132 c.p.c. (articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5)"), in subordine, nel caso in cui si debba ritenere che la C.T.R. abbia implicitamente disatteso la ratio della prima pronuncia, per la quale non vi era compatibilita' tra l'attivita' (di organizzazione di eventi etc.) esercitata dal contribuente e la diversa attivita' di ristorazione, su questo specifico snodo giuridico, il ricorrente lamenta la totale carenza argomentativa della sentenza impugnata.

7. Con il settimo motivo ("7. Omesso esame di fatti decisivi (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5)"), il ricorrente addebita alla sentenza impugnata di non avere esaminato una serie di fatti decisivi, oggetto di discussione tra le parti, riconducibili alle diverse caratteristiche della tipologia dell'attivita' in verifica (organizzazione di eventi, ricevimenti e banchetti) rispetto a quella considerata dall'Ente impositore (ristorazione), per rilevarne i parametri di raffronto (quantita' di materie prime per coperti, sfridi, etc.).

8. Con l'ottavo motivo ("8. Violazione e falsa applicazione dell'articolo 2729 e ss. c.c., Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54 (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3)"), in subordine, il ricorrente censura la sentenza impugnata per non avere rilevato che l'accertamento era errato e inattendibile in quanto basato su elementi indiziari insufficienti e inutilizzabili, con specifico riferimento ai seguenti aspetti: 1) l'ufficio ha incrementato il numero di "coperti" venduti, rispetto a quelli contabilizzati, applicando le medie dei consumi e degli sfridi proprie della ristorazione ordinaria, in assenza di prova che gli indici statistici utilizzati fossero applicabili al

diverso settore in cui operava l'impresa verificata; 2) d'altra parte, gli scostamenti ipotizzati, rispetto alla media prospettata (riferita a un settore non omogeneo), erano del tutto marginali e insignificanti (12 grammi per ogni porzione di pasta; 0,05 cl di vino per ogni consumatore), cio' che li rendeva ulteriormente inutilizzabili in quanto, per giurisprudenza costante, lo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli studi di settore deve evidenziare una "grave incongruenza"; 3) mancava il presupposto dell'accertamento induttivo del reddito, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 2, sulla base di presunzioni semplici, in difetto del necessario antecedente dell'acquisizione della prova dell'inattendibilita' delle scritture contabili, la' dove, nel caso in esame, le scritture sottoposte a controllo risultavano tenute correttamente; 4) l'interessato aveva eccepito che l'accertamento poggiava su parametri generici e che non si era tenuto conto della diversita' dei generici somministrati, e, ancora, che si era fatto ricorso alla media aritmetica e non a quella ponderata, nonostante la diversita' dei generi somministrati (cibi e bevande).

9. Con il nono motivo ("9. Violazione dell'articolo 112 c.p.c. (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4)"), il ricorrente, in subordine, sussume le medesime censure, gia' prospettate con l'ottavo motivo del ricorso come violazione di legge, entro il paradigma dell'omessa pronuncia, da parte della C.T.R., in relazione ai vari profili d'illegittimita' dell'accertamento fiscale sintetizzati in precedenza.

10. Con il decimo motivo ("10. Violazione dell'articolo 132 c.p.c. (articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5)"), il ricorrente deduce la motivazione apparente della sentenza d'appello, sia nella parte che ha ritenuto l'avviso di accertamento congruamente motivato, sia nella parte che allude ad irregolarita' riscontrate nell'esame della documentazione, senza nemmeno spiegare di quali irregolarita' si trattasse.

11. Il quarto e il quinto motivo, il cui esame e' preliminare sul piano logico e che sono suscettibili di esame congiunto, perche' pongono la medesima questione, non sono fondati.

La sentenza impugnata non si e' discostata dall'indirizzo nomofilattico, anche di recente enunciato da questa Sezione tributaria (Cass. 20/12/2018, n. 32954) in punto di specificita' dei' motivi d'appello, per cui: "(...) in tema di contenzioso tributario, la riproposizione, a supporto dell'appello, delle ragioni originarie poste a fondamento della pretesa fatta valere in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53, secondo il quale il ricorso in appello deve contenere "i motivi specifici dell'impugnazione" e non gia' "nuovi motivi", atteso il carattere devolutivo pieno, nel processo tributario, dell'appello, mezzo quest'ultimo non limitato al controllo di vizi specifici, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito. Tale principio, piu' volte applicato quando l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni e argomentazioni poste a sostegno della legittimita' del proprio operato in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimita' dell'avviso di accertamento annullato, vale, in pari misura, nel caso in cui sia la parte privata a limitarsi a ribadire in appello le ragioni di impugnazione del provvedimento impositivo, contrapponendole alle argomentazioni con le quali il giudice di primo grado ha ritenuto di rigettare l'atto introduttivo (tra le molte, v. Cass. n. 1200 del 22/1/2016; Cass. n. 16163 del 3/8/2016; Cass. n. 7639 del 22/03/2017; Cass. n. 9937 del 20/04/2018; Cass. n. 11061 del

11/05/2018). E' invero necessario, in coerenza con quanto statuito dalle Sezioni Unite (Sez. U, n. 27199 del 16/11/2017) con riguardo agli articoli 342 e 434 c.p.c., che l'impugnazione contenga una chiara individuazione delle questioni e dei punti contestati della sentenza impugnata e, con essi, delle relative doglianze, sicche' alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata siano contrapposte quelle dell'appellante in vista della critica, e confutazione, delle ragioni del primo giudice. Cio' non significa, peraltro, che la mera riproposizione delle originarie argomentazioni non assolva a tale requisito: il dissenso, infatti, puo' legittimamente investire la decisione nella sua interezza, sostanziandosi proprio nelle argomentazioni che suffragavano la domanda o la pretesa rimasta disattesa; inoltre, non occorrendo "l'utilizzo di particolari forme sacramentali o la redazione di un progetto alternativo di decisione da contrapporre a quella di primo grado" (Sez. U, n. 27199/2017), i motivi d'appello non possono considerarsi assenti o carenti quando l'atto d'appello contenga una esplicita motivazione che, interpretata anche alla luce delle conclusioni formulate, non possa in alcun modo dirsi incerta, sicche' essi risultano ricavabili, in termini inequivoci e univoci seppure per implicito, dall'intero atto d'impugnazione.".

12. Per le precedenti considerazioni va disatteso anche il primo motivo.

La C.T.R., nell'esaminare i profili "meritali" della causa, non e' incorsa negli errores in procedendo o in iudicando prospettati dal contribuente, in ragione del fatto che, come si e' appena precisato, con la riproposizione, in appello, degli argomenti su cui si fondava la pretesa fiscale, l'A.F. ha senz'altro manifestato il proprio dissenso verso la decisione di primo grado, considerata nella sua interezza, vale a dire verso ciascuna delle sue distinte rationes decidendi.

13. Il secondo motivo non e' fondato.

La C.T.R., nell'affermare la legittimita' dell'avviso, ha implicitamente rigettato l'eccezione formulata dal contribuente circa la genericita' dei motivi d'appello.

14. Il terzo e il sesto motivo, da esaminare congiuntamente perche' pongono identiche questioni di diritto, sono in parte infondati e in parte inammissibili.

Quanto al primo aspetto (infondatezza del motivo), questa Corte rileva che la C.T.R. ha esposto, con una certa chiarezza, le ragioni del proprio convincimento, cio' che appare sufficiente ad escludere quell'impercettibilita' della ratio decidendi che riduce la motivazione a pura apparenza e vizia di nullita' la sentenza (Cass. sez. un. 22232/2016).

D'altro canto (inammissibilita' del motivo), e' utile rammentare che il novellato articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia).

Nel caso in esame, il ricorrente non rivolge alla sentenza critiche riconducibili al paradigma legale di cui al citato articolo 360, novellato n. 5, ma fa valere, in modo non consentito, la mancanza di motivazione su questioni di diritto.

15. Il settimo motivo e' fondato, con assorbimento dell'ottavo e del nono motivo.

La sentenza impugnata, con una motivazione laconica e epidermica, si limita a condividere l'accertamento fiscale, senza esaminare e prendere posizione sulle puntuali e articolate allegazioni difensive del contribuente (esposte nel ricorso introduttivo e riproposte nelle controdeduzioni in d'appello), volte a dimostrare l'erroneita' della determinazione del reddito d'impresa con metodo induttivo, in relazione ad un settore di attivita' (la ristorazione) eterogeneo rispetto al tipo di attivita' (di organizzazione di eventi, ricevimenti e banchetti) che l'appellato sosteneva di avere svolto.

16. Il decimo motivo non e' fondato.

Diversamente da quel che adombra il contribuente, nella sentenza una motivazione c'e' e vengono illustrate, seppure in maniera succinta (ma carente rispetto all'esame dei "fatti decisivi", come esposto nel § 15), sia le ragioni per le quali si e' ritenuto sufficientemente motivato l'avviso di accertamento, sia le irregolarita' contabili, consistenti nella genericita' e nella incompletezza delle fatture attive e passive dell'impresa verificata.

17. In definitiva, accolto il settimo motivo, assorbiti l'ottavo e il nono motivo, infondati il primo, il secondo, il terzo, il quarto, il quinto, il sesto e il decimo motivo, la sentenza e' cassata, in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte accoglie il settimo motivo, dichiara assorbiti l'ottavo e il nono motivo e infondati il primo, il secondo, il terzo, il quarto, il quinto, il sesto e il decimo motivo; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza