Sentenza del 29/11/2021 n. 37168 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate notificava alla S. Srl, commerciante all'ingrosso di ceramiche e posateria, l'avviso di accertamento n. (---), avente ad oggetto Ires, Iva ed Irap per l'anno 2007, contestando maggiori ricavi non dichiarati per l'ammontare di Euro 147.253,00. L'Amministrazione finanziaria rilevava l'antieconomicità della gestione d'impresa, e comunque riteneva accertate gravi incongruenze contabili; rideterminava pertanto i ricavi, anche in considerazione dei valori risultanti dagli studi di settore.

2. La società ricorreva avverso l'atto impositivo innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli contestando, tra l'altro, la mancata attivazione del contraddittorio preventivo, l'applicazione di uno studio di settore utilizzabile solo a far data da un successivo anno d'imposta, l'erronea affermazione dell'esistenza di acquisti comunitari non contabilizzati, la coerenza delle dichiarazioni ai fini Iva. La Ctp rigettava l'impugnazione.

3. Avverso la decisione sfavorevole conseguita dai primi giudici, la contribuente spiegava appello innanzi alla Commissione tributaria regionale della Campania, rinnovando le proprie censure. La Ctr respingeva il ricorso.

4. La S. Srl ricorre ora per cassazione, avverso la decisione adottata dalla Commissione tributaria regionale della Campania, affidandosi a sette strumenti di impugnazione. Resiste mediante controricorso l'Agenzia delle entrate.

4.1. Il P.M., s. Procuratore Generale Mucci R., ha fatto pervenire le proprie conclusioni, ed ha domandato il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente occorre rilevare che non si riscontra la tardività di proposizione del ricorso, ipotizzata dalla controricorrente, in quanto, come osservato dal P.M., la sentenza della Ctr è stata depositata il 25.11.2014, ed il ricorso per cassazione è stato notificato dalla società il 2.4.2015.

2. Con il primo motivo di ricorso, che dichiara di introdurre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la contribuente contesta la nullità della sentenza del giudice dell'appello, in conseguenza della violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 4, per avere la Ctr proposto una motivazione soltanto apparente, che si risolve nella riproduzione di alcuni passaggi dell'avviso di accertamento, non chiarendo quali siano le pretese "anomalie" (ric., p. 19) che giustificano l'adozione dell'accertamento induttivo.

3. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la ricorrente censura il vizio di "omessa ovvero insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio" (ric., p. 19), per avere la Ctr confermato l'atto impositivo sulla base delle "sole valutazioni compiute dall'Agenzia delle Entrate in ordine alle (presunte) discrasie tra ricavi, costi, corrispettivi ed utili, senza offrire alcuna dimostrazione delle ragioni per cui esse assurgerebbero ad "incongruenza" dando così luogo alla qualificazione giuridica di presunzioni gravi precise e concordanti" (ibidem).

4. Mediante il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la società critica la violazione dell'art. 2425 bis c.c., dell'art. 2425 c.c., n. 6, e dell'art. 2099 c.c., c.c., per avere la Ctr ritenuto corretta la valutazione secondo cui la percezione di utili nella misura di (soli) Euro 33.736,00 sia una circostanza che "renderebbe antieconomico il prosieguo dell'attività imprenditoriale, senza tener conto che "una parte degli utili è stata trasformata in "Costi" attribuendola ai soci" (ric., p. 21).

5. Con il quarto strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, la ricorrente lamenta la violazione dell'art. 2426 c.c., comma 4, n. 10, nonchè l'"omessa od insufficiente motivazione su di un fatto decisivo" (ric., p. 22), per avere l'impugnata Ctr condiviso "asetticamente l'erronea valutazione del costante credito per IVA (imposta sul valore aggiunto) a favore della società", mentre la "giacenza di magazzino superiore alla merce venduta viene prevista e disciplinata... dalla normativa contenuta nell'art. 2426 c.c. comma V, n. 10" (ibidem), ed è pure propria di una strategia commerciale caratteristica dello specifico settore merceologico.

6. Mediante il suo quinto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la contribuente contesta la violazione dell'art. 115 c.p.c., in cui è incorsa l'impugnata Ctr in conseguenza della "omessa acquisizione di prova documentale" (ric., p. 23), non avendo il giudice dell'appello acquisito agli atti, e comunque esaminato, la prova costituita dal "deposito del 'registro Iva acquistò, in grado di smentire l'affermazione che gli acquisti intracomunitari effettuati nei primi tre trimestri dell'anno 2006 risultavano omessi" (ric., p. 24).

7. Con il sesto strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente censura la violazione 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, e commi 1 e 2, per non avere la Ctr rilevato il vizio dell'accertamento per cui è causa, non avendo l'Agenzia delle entrate proceduto alla "verifica delle scritture contabili" prima di procedere alla rettifica, ed avendo ritenuto ricorrere, in conseguenza, "l'omessa contabilizzazione degli acquisti intracomunitari relativi ai primi tre trimestri del 2006" (ric., p. 24).

8. Mediante il settimo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, la società critica la violazione della L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 3-bis, "ovvero omessa od insufficiente motivazione su fatto decisivo" (ric. p. 25), non avendo il giudice dell'appello rilevato la nullità dell'atto impositivo per avere "l'Agenzia delle Entrate disatteso l'obbligo di instaurare con il contribuente il preventivo contraddittorio" (ric., p. 25).

9. Mediante il primo strumento di impugnazione la società lamenta la nullità della sentenza per avere la Ctr proposto una motivazione meramente apparente, in quanto riproduttiva degli argomenti sostenuti dall'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento, non indicando il

giudice dell'appello quali sarebbero le "anomalie" che avrebbero giustificato l'adozione di un accertamento induttivo.

Invero la Ctr è chiamata a verificare la correttezza dell'atto impositivo come redatto dall'Agenzia delle entrate, e non le è certo precluso condividere le valutazioni espresse dall'Ente impositore.

9.1. Nel caso di specie la Ctr indica con chiarezza quali sono le "anomalie" che hanno indotto a ritenere ricorrente l'antieconomicità della gestione di impresa e giustificato l'adozione dell'accertamento induttivo. Evidenziano i giudici dell'appello, in proposito, la insufficiente redditività dell'attività d'impresa, manifestatasi anche negli anni precedente e successivo; la presenza di un credito Iva rilevante per tutto l'anno, con acquisti di merce sempre superiori alle vendite; "una sostanziale differenza tra quanto dichiarato e quanto invece emergente dalle dichiarazioni dei fornitori degli stati membri comunitari... relativamente agli acquisti intracomunitari" (sent. Ctr, p. 6); l'inadeguato (anomalo, se si preferisce) indice di rotazione del magazzino, etc. Diversamente rispetto a quanto contestato dalla società, quindi, la Ctr indica esplicitamente gli elementi che l'hanno indotta a ritenere sussistente l'antieconomicità della gestione e perciò applicabile l'accertamento induttivo, esprimendo una valutazione che appare anche fondata e condivisibile.

Il primo motivo di ricorso deve essere pertanto rigettato.

10. Con il secondo mezzo di impugnazione, la società critica la "omessa ovvero insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio", in cui sarebbe incorsa la Ctr, limitandosi a condividere la valutazione di incongruenza espressa dall'Agenzia delle entrate, senza però chiarire per quali ragioni le (pretese) discrasie riscontrate avrebbero potuto qualificarsi come "gravi incongruenze", e comunque ritenersi integrare delle presunzioni gravi precise e concordanti.

Il motivo di ricorso risulta inammissibile, perchè proposto sul fondamento di una formula dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, non più applicabile (sent. Ctr dep. 25.11.2014), mentre è ora consentito contestare il vizio di motivazione soltanto in relazione all'omesso esame di un fatto, decisivo per il giudizio, che sia stato oggetto di discussione tra le parti.

Il mezzo di impugnazione risulta comunque pure infondato perchè, come si è evidenziato già nell'analisi del primo motivo di ricorso, la Ctr ha indicato con chiarezza gli elementi che ha ritenuto di poter valorizzare nell'esprimere la propria valutazione in materia di inattendibilità dei dati fiscali dichiarati dalla società.

Il secondo motivo di ricorso deve quindi essere dichiarato inammissibile.

11. Con il terzo strumento di impugnazione la società lamenta la violazione di legge in cui sarebbe incorso il giudice dell'appello per non aver tenuto conto che la modesta contabilizzazione di utili dichiarata dalla società, che avrebbe consentito di ritenere antieconomica la gestione aziendale, dipendeva dalla ripartizione di elevata parte degli utili stessi tra alcuni soci, inquadrati quali lavoratori dipendenti, sebbene la pratica risulti consentita dal codice civile.

Mediante il quarto motivo di ricorso, la contribuente critica la "omessa od insufficiente motivazione su di un fatto decisivo" in cui sarebbe incorso il giudice dell'appello, per avere la Ctr condiviso acriticamente l'erronea valutazione, in materia di costante credito a titolo di IVA vantato dalla società nel corso dell'anno, operata dai verificatori e riportata nell'avviso di accertamento, essendo stato considerando il descritto fenomeno come una "anomalia" da parte dell'Amministrazione finanziaria, mentre una giacenza di magazzino superiore alla merce venduta è assolutamente consentita dalla previsione dell'art. 2426 c.c., comma 4, n. 10.

I motivi di ricorso presentano una stretta connessione, lamentando entrambi l'omessa considerazione della piena liceità delle condotte della società ai sensi della disciplina dettata dal codice civile, ed affermando che da tanto debba discendere l'infondatezza dell'accertamento tributario per cui è causa.

11.1. Il terzo ed il quarto motivo di ricorso risultano entrambi inammissibili, perchè le contestazioni appaiono proposte per la prima volta nel giudizio di legittimità (controric., p. 4), e comunque perchè l'impugnante non ha cura di riportare quando abbia introdotto le proprie censure e mediante quali formule, e come le abbia diligentemente coltivate nei gradi di merito, non consentendo a questa Corte di legittimità di assolvere al proprio compito di verificare la tempestività e congruenza delle questioni proposte, prima ancora di procedere a valutarne la decisività.

I motivi di impugnazione appaiono anche infondati. In materia occorre rilevare che i rilievi proposti dalla contribuente non risultano rilevanti ai fini del presente giudizio. Una condotta imprenditoriale pur consentita dal codice civile, non per questo non è suscettibile di essere valutata ai fini fiscali. I due piani sono e rimangono separati. Una condotta civilmente lecita può ben rivelare quella antieconomicità della gestione d'impresa che consente all'Amministrazione finanziaria di attivare gli strumenti di accertamento fiscale previsti dalla legge.

In ordine alla contestazione di omessa o insufficiente motivazione proposta con il quarto motivo di ricorso, sembra sufficiente rinviare a quanto osservato esaminando il secondo strumento di impugnazione.

Il terzo motivo ed il quarto motivo di ricorso devono essere pertanto dichiarati inammissibili.

12. Con il quinto mezzo di impugnazione la società critica la violazione di legge in cui sarebbe incorsa la Ctr per non avere il giudice dell'appello acquisito in atti, ed esaminato, la prova documentale costituita dalla contabilità aziendale in quanto, in considerazione delle risultanze del registro Iva, avrebbe dovuto riscontrare la totale infondatezza dell'affermazione dell'Amministrazione finanziaria secondo cui non erano stati annotati gli acquisti intracomunitari effettuati nei primi tre trimestri dell'anno.

Mediante il sesto motivo di impugnazione la contribuente lamenta ancora la violazione di legge in cui sarebbe incorsa la Ctr, per non avere rilevato il vizio dell'atto impositivo dipendente dall'omesso esame delle scritture contabili della società, che avrebbe evidenziato come non abbia avuto a verificarsi alcuna omissione dell'annotazione degli acquisti di merce intracomunitaria effettuati dalla contribuente nei primi tre trimestri dell'anno.

I motivi di ricorso possono essere esaminati congiuntamente, apparendo connessi, in quanto la contestazione attiene alla violazione di legge in conseguenza dell'omesso esame delle scritture contabili della società, rivolta prima all'Ente impositore e quindi al giudice dell'appello.

La censura appare proposta in forma incompleta. L'Amministrazione finanziaria, come evidenziato anche nel suo atto difensivo (controric., p. 5), non ha contestato alla società soltanto una omissione di annotazione di acquisti comunitari in un determinato periodo dell'anno, bensì che l'ammontare complessivo degli acquisti comunitari dichiarati nell'anno differiva, per un valore di decine di migliaia di Euro (32.720,00, cfr. avviso di accertamento, parzialmente allegato al ricorso, p. 4 di 23) rispetto a quanto dichiarato dagli stessi fornitori comunitari. Questo chiaro fondamento dell'accertamento fiscale eseguito nei suoi confronti, ben colto ed esplicitato dalla Ctr, la quale scrive che si rinviene "relativamente agli acquisti intracomunitari una sostanziale differenza tra quanto dichiarato e quanto emergente dalle dichiarazioni dei fornitori degli stati membri comunitari" (sent. Ctr., p. 6), che risulta da solo adeguato a giustificare la valutazione di legittimità dell'accertamento sul punto, non riceve invece una specifica critica da parte della ricorrente.

Il motivo di ricorso non coglie quindi appieno la ratio decidendi proposta dalla Ctr, e risulta pertanto inammissibile.

13. Con il settimo mezzo di impugnazione, la società contesta il vizio di nullità dell'avviso di accertamento impugnato, che dipenderebbe dall'omessa instaurazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, del contraddittorio preventivo con la contribuente.

Invero la normativa applicabile al caso di specie non prevede l'obbligo di istaurazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, che deve essere (obbligatoriamente) istaurato (solo) nei casi in cui sia previsto dalla legge. Discorso diverso vale in caso di accertamento relativo ai c.d. tributi armonizzati, ma in questa ipotesi il contribuente deve provvedere ad indicare specificamente le decisive ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato instaurato. Un discorso ancora diverso deve poi farsi qualora ricorra un accertamento basato esclusivamente sugli studi di settore, ma l'avviso di accertamento per cui è causa si avvale solo ai fini del calcolo del maggior reddito conseguito dalla società degli studi di settore, mentre l'avviso di accertamento risulta fondato sull'incongruenza dei dati dichiarati dalla società e comunque sull'antieconomicità della gestione d'impresa. Trova pertanto applicazione il principio secondo cui "nel caso di accertamento basato esclusivamente sugli studi di settore, l'Amministrazione finanziaria è obbligata ad instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente ai sensi della L. n. 146 del 1998, art. 10, mentre detto obbligo non opera qualora l'accertamento si fondi anche su altri elementi giustificativi, quali riscontrate irregolarità contabili o antieconomiche gestioni aziendali. (Fattispecie relativa ad avviso di accertamento, non preceduto da preventivo contraddittorio, emanato a carico di un'impresa che aveva chiuso il proprio bilancio annuale con utili molto esigui, a fronte di ingenti investimenti sostenuti)", Cass. sez. V, 5.12.2019, n. 31814.

Il settimo motivo di impugnazione deve pertanto essere rigettato.

14. In definitiva, il ricorso introdotto dalla Semplice Srl deve essere rigettato.

14.1. Le spese di lite seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo, in considerazione del valore della causa, della natura delle questioni controverse e dell'evoluzione del giudizio

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso proposto dalla Semplice Srl, in persona del legale rappresentante pro tempore.

Condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite del giudizio di legittimità in favore della costituita Agenzia delle Entrate, e le liquida in complessivi Euro 5.600,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 11 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 29 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza