Sentenza del 29/11/2023 n. 33144 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

esercente l'attività di commercio al dettaglio di carni nell'isola di Burano, proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento per IRPEF, IVA e IRAP, in relazione all'anno 2005, con il quale erano stati recuperati a tassazione maggiori ricavi, pari ad Euro 41.359,00, ricostruiti induttivamente mediante il raffronto tra le fatture d'acquisto e i prezzi di vendita dei prodotti, ritenuti più significativi, con l'applicazione del ricarico medio del 60,95%.

La Commissione tributaria provinciale di Venezia accoglieva parzialmente il ricorso, limitatamente alla doglianza riguardante l'eccesiva percentuale di ricarico applicata, fissandola al 45% per una serie di motivi attinenti alle modalità di ricostruzione dei ricavi e ad alcune condizioni negative verificatesi nell'anno 2005.

Con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria regionale del Veneto rigettava l'appello incidentale proposto dall'Agenzia delle entrate e accoglieva parzialmente l'appello principale proposto dal contribuente, riducendo ulteriormente il maggior reddito accertato nella misura della quota spettante alla collaboratrice familiare e confermando la percentuale di ricarico stabilita dal primo giudice.

Dalla sentenza impugnata si evince che:

- sussistevano i presupposti per l'accertamento analitico - induttivo di cui al D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 39 , comma 1, lett. d), in considerazione del bassissimo reddito familiare, protrattosi per diversi anni, della limitata incidenza della crisi di settore, dall'ubicazione favorevole dell'esercizio rispetto al flusso turistico, dalla presenza di un lavoratore irregolare (la madre del ricorrente);

- se la percentuale di ricarico fosse stata calcolata con riferimento alle carni, sarebbe stata maggiore rispetto a quella individuata, riguardante una parte poco significativa di prodotti;

- anche l'appello incidentale proposto dell'Ufficio, riguardante la riduzione della percentuale di ricarico, operata dal primo giudice, era infondato, in quanto: già in sede di accertamento con adesione l'Ufficio era disposto ad abbassare la percentuale al 54% (corrispondente alla percentuale massima prevista dagli studi di settore); poteva esserci un margine di errore, visto che la percentuale era stata calcolata su un campione di prodotti; si doveva considerare l'incidenza negativa delle alte maree nel 2005, anche se non quantificabile; il valore espansivo dei ricavi desumibili dalla clientela turistica non era del tutto provato;

- andava accolto, invece, il motivo dell'appello principale, proposto dal contribuente, riguardante l'omessa attribuzione alla collaboratrice dell'impresa familiare della quota del maggior reddito accertato ex art. 5 , comma 4, TUIR , pari al 35%.

L'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

Il contribuente resisteva con controricorso e proponeva ricorso incidentale affidato due motivi.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo, la ricorrente principale denuncia la nullità della sentenza impugnata per inosservanza e/o violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la CTR motivato in modo generico, apodittico e contraddittorio il rigetto dell'appello incidentale con riferimento alla censurata riduzione della percentuale di ricarico e, conseguentemente, dei maggiori ricavi accertati.

1.1 Il motivo è infondato.

1.2 Occorre premettere che l'anomalia motivazionale denunciabile in Cassazione è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053).

1.3 Deve trattarsi, dunque, di un'anomalia che si esaurisce nella mancanza assoluta di motivazione sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili o nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile; solo in tali casi la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", in quanto, benchè graficamente esistente, non rende percepibile il fondamento della decisione, perchè reca argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez.U. 3.11.2016, n. 22232).

1.4 Nel caso in esame, invece, la CTR ha affermato, con un accertamento in fatto, insindacabile in questa sede, motivando in modo comprensibile e sufficiente, che la riduzione della percentuale di ricarico, operata dal primo giudice, era plausibile, in considerazione delle risultanze degli studi di settore, delle indicazioni fornite dalla stessa Amministrazione in sede di accertamento con adesione, della possibilità di errore a cui si espone la metodologia di calcolo utilizzata, anche in relazione a fattori imprevedibili (alta marea, clientela turistica).

2. Con il secondo motivo, l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione dell' art. 5 TUIR e art. 2697 c.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente imputato alla collaboratrice dell'impresa familiare (coniuge del contribuente) una quota del maggior reddito accertato, peraltro in mancanza di alcuni adempimenti specificatamente previsti a tal fine, mentre alla stessa poteva essere riconosciuta solo la quota del reddito dichiarato.

3. Con il terzo motivo, deduce la nullità della sentenza impugnata per inosservanza e/o violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la CTR accolto il motivo di appello del contribuente, riguardante l'imputazione alla collaboratrice dell'impresa familiare di una quota del maggior reddito accertato, motivando in maniera apodittica sulla sussistenza delle condizioni di fatto per operare detto riconoscimento.

4. Il secondo motivo è fondato nei termini di seguito indicati.

4.1 La censura riguarda la questione dell'imputazione di una parte del maggior reddito accertato al collaboratore dell'impresa familiare.

4.2 Secondo il più recente e ormai consolidato orientamento di questa Corte, a cui questo collegio intende dare continuità, "In materia di impresa familiare, il reddito percepito dal titolare, che è pari al reddito conseguito dall'impresa al netto delle quote di competenza dei familiari collaboratori, costituisce un reddito d'impresa, mentre le quote spettanti ai collaboratori - che non sono contitolari dell'impresa familiare - costituiscono redditi di puro lavoro, non assimilabili a quello di impresa, e devono essere assoggettati all'imposizione nei limiti dei redditi dichiarati dall'imprenditore; ne consegue che, dal punto di vista fiscale, in caso di accertamento di un maggior reddito imprenditoriale, lo stesso deve essere riferito soltanto al titolare dell'impresa, rimanendo escluso che possa essere attribuito "pro quota" agli altri familiari collaboratori aventi diritto alla partecipazione agli utili d'impresa" (Cass. n. 28558/2008 ; n. 26388/2010 ; n. 17010/2013 ; n. 2472/2017 ; n. 7995/2017 ; n. 30842/2017 ; n. 34222/2019 ; n. 29602/2021 ; n. 40937/2021 ; n. 9198/2022 ; n. 1491/2023 ; n. 8582/2023).

4.3 Le quote spettanti ai collaboratori dell'impresa familiare vanno, dunque, qualificate come redditi di "puro lavoro", non assimilabili a quello di impresa, in quanto detti collaboratori non sono contitolari dell'impresa che ha natura individuale, tanto che non è mutuabile la configurazione propria delle società, la cui disciplina non può essere applicata, per incompatibilità, all'esercizio dell'impresa familiare (ex multis, Cass. Sez. U. n. 23676/2014).

4.4 A tale proposito si ritiene ininfluente la collocazione della disposizione sul trattamento dei redditi prodotti dalle imprese familiari nell'ambito dell' art. 5 TUIR , perchè quello del collaboratore non è un reddito prodotto in forma associata.

4.5 Occorre dare rilievo, poi, anche al dato letterale della citata disposizione, che fa riferimento alla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, sicchè sembrerebbe escludere che siano riconducibili nel perimetro normativo anche i redditi emersi a seguito di accertamento condotto nei confronti dell'imprenditore (Cass. n. 30842/2017 e n. 2472/2017).

4.6 La natura individuale dell'impresa familiare e la rilevanza della posizione dei collaboratori esclusivamente nei rapporti interni esclude, peraltro, che sia configurabile una ipotesi di litisconsorzio necessario (Cass. n. 874/2005 e n. 2472/2017).

4.7 La CTR non si è attenuta ai suindicati principi imputando erroneamente al familiare collaboratore una quota del maggior reddito accertato nei confronti del titolare dell'impresa.

5. L'accoglimento del secondo motivo del ricorso principale rende superfluo l'esame del terzo motivo, che resta assorbito.

6. Passando ora ad esaminare il ricorso incidentale, con il primo motivo, il contribuente deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, l'omessa o insufficiente e, comunque, errata motivazione della sentenza impugnata in ordine alla denunciata illegittimità della ricostruzione induttiva del reddito del contribuente per insussistenza dei presupposti dell'accertamento, non avendo la CTR considerato che l'attività non era stata mai in perdita, che il contribuente nel 2005 era risultato congruo e coerente agli studi di settore, che sul suo reddito complessivo incidevano gli oneri deducibili, che la percentuale di ricarico applicata dal contribuente, pari al 31,2%, era compresa nell'intervallo rilevato dagli studi di settore, che nel 2005 il locale era vetusto, per cui il fatturato era iniziato ad aumentare solo dopo che erano stati eseguiti i lavori di ristrutturazione nel 2006.

7. Con il secondo motivo, il ricorrente incidentale deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 39 , art. 42 , commi 2 e 3, e del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 56 , commi 2 e 5, per avere la CTR omesso di pronunciarsi sull'inapplicabilità dell'accertamento induttivo all'IVA in presenza di un comportamento antieconomico, sull'illegittimità dell'avviso impugnato per difetto di prova, avendo il contribuente eccepito nell'atto di appello che l'accertamento si fondava anche su alcuni elementi falsi (come la presenza di esercizi in perdita o l'assenza di situazioni particolari di mercato) o appositamente distorti o irrilevanti (il reddito imponibile indicato in dichiarazione, la presenza occasionale della madre), sull'eccepito difetto di motivazione dell'atto impositivo e sulla asserita inattendibilità ed erroneità della ricostruzione induttiva nel merito per inattendibilità della percentuale di ricarico e per la mancata considerazione della congruità e coerenza agli studi di settore.

8. Entrambi i motivi, che vanno esaminati congiuntamente per connessione, sono inammissibili.

8.1 Come è stato ripetutamente affermato da questa Corte, "In tema di ricorso per cassazione, è inammissibile la mescolanza e la sovrapposizione di mezzi d'impugnazione eterogenei, facenti riferimento alle diverse ipotesi contemplate dall' art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, non essendo consentita la prospettazione di una medesima questione sotto profili incompatibili, quali quello della violazione di norme di diritto, che suppone accertati gli elementi del fatto in relazione al quale si deve decidere della violazione o falsa applicazione della norma, e del vizio di motivazione, che quegli elementi di fatto intende precisamente rimettere in discussione; o quale l'omessa motivazione, che richiede l'assenza di motivazione su un punto decisivo della causa rilevabile d'ufficio, e l'insufficienza della motivazione, che richiede la puntuale e analitica indicazione della sede processuale nella quale il giudice d'appello sarebbe stato sollecitato a pronunciarsi, e la contraddittorietà della motivazione, che richiede la precisa identificazione delle affermazioni, contenute nella sentenza impugnata, che si porrebbero in contraddizione tra loro. Infatti, l'esposizione diretta e cumulativa delle questioni concernenti l'apprezzamento delle risultanze acquisite al processo e il merito della causa mira a rimettere al giudice di legittimità il compito di isolare le singole censure teoricamente proponibili, onde ricondurle ad uno dei mezzi d'impugnazione enunciati dall' art. 360 c.p.c., per poi ricercare quale o quali disposizioni sarebbero utilizzabili allo scopo, così attribuendo, inammissibilmente, al giudice di legittimità il

compito di dare forma e contenuto giuridici alle lagnanze del ricorrente, al fine di decidere successivamente su di esse" (ex multis, Cass. 23.10.2018, n. 26874).

8.2 Nella specie, il ricorrente incidentale si è limitato a trascrivere alcune parti delle doglianze contenute nell'atto di appello, senza distinguere, nell'ambito del ricorso, le singole censure con riferimento ai diversi vizi prospettati.

8.3 A prescindere dalla confusa formulazione delle predette censure, poi, il motivo enunciato come vizio di motivazione non è più proponibile ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, trattandosi di sentenza pubblicata il 4.05.2015 (Cass. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053).

8.4 L'attuale art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come riformulato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , art. 54 conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134 (applicabile ai ricorsi proposti avverso le sentenze depositate dopo l'11.09.2012), infatti, ha introdotto 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, nel senso che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia.

Il ricorrente deve indicare, pertanto, nel rispetto di quanto previsto dall' art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, e art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie.

8.5. Nella specie, invece, il ricorrente incidentale ha censurato, nella sostanza, una insufficiente ed erronea motivazione della sentenza impugnata in ordine ad alcuni aspetti relativi alla valutazione delle prove, con ciò attingendo, peraltro, l'apprezzamento e l'articolata motivazione del giudice di merito, al fine di provocare un nuovo accertamento in fatto, non consentito in questa sede.

9. In conclusione, va accolto il secondo motivo del ricorso principale, rigettato il primo e assorbito il terzo, mentre va rigettato il ricorso incidentale; la sentenza impugnata va cassata, in relazione al motivo accolto, con rinvio, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado territorialmente competente, in diversa composizione, per nuovo esame.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso principale, con riferimento al secondo motivo, rigetta il primo motivo, assorbito il terzo e rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Veneto in diversa composizione.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, di un ulteriore

importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis se dovuto.

Documenti citati

Elenco Atti Normativi citati

Codice procedura civile del 30/01/1941

Codice di procedura civile.

Articolo 360

Art. 360. Sentenze impugnabili e motivi di ricorso.(1)

- In vigore dal 18 ottobre 2022

Articolo 366

Art. 366. Contenuto del ricorso.(1)

- In vigore dal 18 ottobre 2022

Articolo 369

Art. 369. Deposito del ricorso.(1)

- In vigore dal 18 ottobre 2022

Codice civile del 16/03/1942

Approvazione del testo del codice civile

Articolo 2697

Onere della prova.

- In vigore dal 19 aprile 1942

Legge del 07/08/2012 n. 134

Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, recante misure urgenti per la crescita del Paese.

Decreto-legge del 22/06/2012 n. 83

Misure urgenti per la crescita del Paese.

Articolo 54

Art. 54 Appello

- In vigore dal 12 agosto 2012

Decreto legislativo del 31/12/1992 n. 546

Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n 413.

Articolo 36

Contenuto della sentenza.

- In vigore dal 4 gennaio 2024 al 1 gennaio 2027

Testo unico del 22/12/1986 n. 917

Testo unico delle imposte sui redditi.

Articolo 5

Redditi prodotti in forma associata. (N.D.R.: Vedi artt. 7, 8 e 9 L. 27 dicembre 2002 n. 289.)

- In vigore dal 29 dicembre 2023

Decreto del Presidente della Repubblica del 29/09/1973 n. 600

Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

Articolo 39

Redditi determinati in base alle scritture contabili (2)

- In vigore dal 29 aprile 2012

Elenco Atti Normativi citati non presenti in banca dati

Codice procedura civile - Articolo 369-com2

Codice procedura civile - Articolo 360-com1

Decreto del Presidente della Repubblica del 2002 n° 115 - Articolo 13-com1 quater

Testo unico del 22/12/1986 n° 917 - Articolo 5-com4

Decreto del Presidente della Repubblica del 1973 n° 600 - Articolo 42-com2

Decreto del Presidente della Repubblica del 1973 n° 600 - Articolo 39-com1

Decreto del Presidente della Repubblica del 1973 n° 600 - Articolo 42-com3

Decreto del Presidente della Repubblica del 1972 n° 633 - Articolo 56-com5

Decreto del Presidente della Repubblica del 1972 n° 633 - Articolo 56-com2

Elenco Giurisprudenza citate non presenti in banca dati

Sentenza del 23/10/2018 n° 26874 - Corte di Cassazione

Sentenza del 03/11/2016 n° 22232 - Corte di Cassazione

Sentenza del 07/04/2014 n° 8053 - Corte di Cassazione

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza