

Sentenza del 10/10/2024 n. 26452 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di verifica fiscale condotta, nel settembre del 2011, nei confronti e presso la sede della società "Il Moro di A.A. E C. Sas", esercente l'attività di ristorazione, pizzeria e bar nei mesi estivi, l'Agenzia delle entrate rettificava il reddito dichiarato dalla società anche per l'anno 2009, provvedendo a notificarle apposito avviso di accertamento.

Conseguentemente, ai sensi dell' art. 5 TUIR , imputava il maggior reddito ai soci della società di persone in proporzione alle proprie quote, notificando anche a costoro avvisi di accertamento.

2. Società e soci impugnavano gli atti impositivi innanzi alla Commissione tributaria provinciale, che accoglieva parzialmente i ricorsi, evidenziando che il pertinente studio di settore aveva rilevato la congruità dei dati dichiarati; tra i presunti ricavi accertati e quelli dichiarati non vi sarebbe stato uno scostamento rilevante ai sensi dell' art. 39 , comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 ; il riscontro della mancata emissione fiscale di tre scontrini, rilevata dai funzionari dell'Agenzia delle entrate in sede di accesso ispettivo, non avrebbe determinato una grave incongruenza sufficiente a legittimare la ricostruzione induttiva dei ricavi;

non si sarebbe tenuto conto, ancora, delle reali circostanze operative della contribuente;

non si sarebbe potuto riconoscere, infine, efficacia probatoria al mero calcolo della percentuale di ricarico determinata dai verbalizzanti e trasfuso nell'avviso di accertamento.

3. Contro le sentenze di primo grado interponevano gravame sia l'Agenzia delle entrate che la società e i soci e la CTR, previa riunione di tutti i ricorsi, rigettava gli appelli proposti dalla società e dai soci e accoglieva invece gli appelli proposti dall'Agenzia delle entrate, dichiarando legittimi gli avvisi di accertamento impugnati dalla società e dai singoli soci.

3.1. In via preliminare, la CTR rigettava l'eccezione proposta dalla società e dai soci in ordine alla sussistenza di un precedente giudicato favorevole, costituito dalla sentenza con la quale la Commissione tributaria provinciale aveva annullato analoghi avvisi di accertamento notificati dall'Agenzia delle entrate in relazione all'anno 2008. Rilevava, infatti, come gli atti impositivi notificati per l'anno 2009 fossero basati su "riscontri fiscali" differenti, sicché una sentenza resa per l'anno d'imposta 2008 non poteva essere considerata come giudicato favorevole che potesse pregiudicare la decisione relativa all'anno 2009.

3.2. Rigettava altresì l'eccezione di non integrità del contraddittorio sollevata dall'Agenzia delle entrate, osservando come tutti i ricorsi fossero stati in primo grado trattati innanzi allo stesso

collegio giudicante e rilevando che, comunque, al giudizio concernente l'avviso notificato alla società avevano partecipato tutti i soci.

3.3. Quanto ai motivi di ricorso tesi a contestare la ricostruzione induttiva, fondata anche sugli studi di settore, dei maggiori ricavi conseguiti dalla società, la CTR osservava come il legislatore non si fosse limitato a richiedere lo scostamento dal risultato degli studi di settore, ma avesse imposto di accertare anche la presenza di "gravi incongruenze" tra i ricavi dichiarati e quelli risultanti dagli studi di settore, purché "confortate da altri indizi".

A tal proposito, evidenziava come, nel corso dell'attività ispettiva, fossero state riscontrate palesi divergenze nei risultati contabili verificati sui registri tenuti dalla società, alla luce degli atti istruttori compiuti.

La CTR osservava, inoltre, che la CTP aveva compiuto degli errori nel calcolo per la rideterminazione, in diminuzione rispetto a quanto accertato dall'ufficio finanziario, dei ricavi da imputare alla società e, conseguentemente, per la determinazione della tassazione ai fini IRPEF a carico dei soci.

In particolare, avrebbero errato i primi giudici nel rideterminare l'IVA evasa, prendendo come base di calcolo i corrispettivi al lordo anziché quelli al netto dell'IVA stessa.

Per la CTR, ancora, la CTP avrebbe erroneamente operato una ricostruzione indiretta dei corrispettivi della vendita delle bevande in fusto, senza tenere conto della diversità dei prodotti e quindi dei differenti prezzi di vendita.

Ulteriori errori di calcolo compiuti dalla CTP venivano rilevati in ordine al ricalcolo dei corrispettivi per la vendita delle bevande alcoliche e al valore dei pasti somministrati ai dipendenti.

4. Contro la sentenza di appello, la società "Il Moro di A.A. E C. Sas" e i soci A.A., anche nella qualità di legale rappresentante della società, B.B. e C.C. propongono ricorso per Cassazione, affidato a quattro motivi.

5. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

6. Il Pubblico Ministero ha ribadito in udienza le conclusioni anticipate con memoria.

7. Per conto della società "Il Moro di A.A. E C. Sas", nel frattempo dichiarata fallita, il difensore ha depositato memoria, chiedendo l'interruzione del giudizio.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4, c.p.c. si denuncia violazione del principio di necessaria corrispondenza tra chiesto e pronunciato, ai sensi dell' art. 112 c.p.c.

Per i ricorrenti, la CTR avrebbe accolto l'appello dell'ufficio finanziario ritenendo violate le norme sul litisconsorzio necessario, sebbene l'appellante non avesse mai eccepito le suddette violazioni.

2. Con il secondo motivo di ricorso, pure proposto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4, c.p.c., si denuncia violazione dell' art. 132 , comma 1, n. 4, c.p.c., dell' art. 36 , comma 2, n. 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell' art. 118 , disp. att. c.p.c.

Per i ricorrenti, la motivazione della sentenza impugnata sarebbe solo apparente, per non avere la CTR spiegato le ragioni per le quali l'avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2009 dovesse ritenersi diverso da quello emesso nei confronti della stessa società per l'anno di imposta 2008, nonostante il fatto che i due atti impositivi scaturissero dalla medesima verifica fiscale.

3. Con il terzo motivo di ricorso, ancora una volta proposto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4, c.p.c., si denuncia violazione dell' art. 132 , comma 1, n. 4, c.p.c. e dell' art. 36 , comma 2, n. 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992 .

Per i ricorrenti, la motivazione esibita dalla sentenza impugnata sarebbe solo apparente, avendo la CTR "omesso di fatto" di pronunciarsi sulla ricostruzione dei maggiori ricavi.

4. Con il quarto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, si denuncia la violazione e falsa applicazione dell' art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973 , dell' art. 54 , comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 e degli artt. 2727 e 2729 c.c.

Per i ricorrenti, la CTR avrebbe erroneamente ritenuto sussistenti presunzioni dotate di requisiti tali da legittimare l'accertamento induttivo.

I ricorrenti si dolgono in particolare del fatto che la CTR abbia considerato rientrante tra gli indizi gravi, precisi e concordanti, idonei a legittimare il ricorso all'accertamento induttivo, anche l'asserita mancata emissione di tre scontrini fiscali, mentre sin dal primo grado la società aveva documentalmente provato come, in realtà, tale omissione avesse riguardato un solo scontrino, del valore di Euro 67, senza considerare che gli scontrini omessi presi in considerazione riguardavano fatti verificatisi nel 2011, sicché non potevano essere posti a base di una ricostruzione induttiva dei ricavi e del volume d'affari che aveva riguardato anni di imposta precedenti, ossia il 2008 e il 2009.

A fronte di ciò, i ricorrenti si lamentano del fatto che la CTR si sia dilungata nel descrivere quali siano, in astratto, le corrette modalità di esecuzione di una ricostruzione induttiva dei presunti maggiori ricavi, senza però porle in diretta correlazione con le risultanze probatorie, dalle quali era invece emerso che i ricavi dichiarati dalla società erano risultati congrui rispetto agli studi di settore.

L'aver considerato l'omissione di tre scontrini fiscali - che dovevano, in realtà, ridursi a uno solo - nell'anno 2011 come indizio idoneo a legittimare la ricostruzione induttiva di maggiori ricavi per l'anno 2009 violerebbe la previsione di cui all' art. 2729 c.c., perché attribuirebbe a un indizio evidentemente sprovvisto dei requisiti di gravità, precisione e concordanza il potere di fondare l'accertamento induttivo di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), del D.Lgs. n. 600 del 1973.

5. In via preliminare deve essere rigettata la richiesta d'interruzione del giudizio avanzata dal difensore della società "Il Moro di A.A. E C. Sas", per effetto della chiusura della procedura di

fallimento di quest'ultima, dichiarata con decreto del Tribunale di Palermo del 2 febbraio 2021, cui è conseguita, in data 10 febbraio 2022, la cancellazione della società stessa dal registro delle imprese a richiesta del curatore.

L'allegazione (e la prova) di tale evento è irrilevante, secondo quanto la giurisprudenza di questa Corte ha da tempo affermato, in quanto l'avvenuta cancellazione dal registro delle imprese della società, dopo la proposizione del ricorso per cassazione, pur se comunicata dal suo difensore, non è causa di interruzione del processo (Sez. 1, Sentenza n. 2625 del 02/02/2018, rv. 646866-01). Nel giudizio di cassazione, che è dominato dall'impulso di ufficio, non sono infatti applicabili le comuni cause interruttive previste dalla legge in generale (Sez. L, Sentenza n. 3323 del 13/02/2014, rv. 629652-01).

6. Venendo al merito del giudizio, il primo motivo è infondato.

6.1. In disparte la considerazione che l'eventuale vizio di non integrità del contraddittorio, nei casi - come quello in esame - in cui ricorre un'ipotesi di litisconsorzio necessario (Sezioni Unite n. 14815 del 2008 e giurisprudenza successiva costantemente conforme), sarebbe comunque rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, dalla lettura combinata del dispositivo e dell'integrale motivazione emerge che i giudici di secondo grado non hanno affatto accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate riscontrando la mancata integrazione del contraddittorio in primo grado, avendo anzi rilevato - dall'esame della sentenza di primo grado impugnata - che nel giudizio promosso dalla società contro l'avviso notificato avevano partecipato anche tutti i soci.

7. Anche il secondo motivo non è fondato.

7.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte (ex multis, di recente, Sez. 5, Ordinanza n. 21417 del 30/7/2024; Sez. 5, Sentenza n. 14937 del 28/5/2024), il sindacato di legittimità sulla motivazione, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della stessa, resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 , comma 6, Cost., che viene violato solo qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile (Sez. 1, ordinanza n. 7090 del 03/03/2022, rv. 664120-01), sempreché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass., Sez. U, sentenza n. 8053 del 07/04/2014 , rv. 629830-01).

7.2. Ciò posto, i giudici di appello sono apparsi ben consapevoli dell'unicità dell'accertamento ispettivo che aveva condotto all'emissione di distinti avvisi di accertamento per gli anni 2008 e 2009, il primo dei quali annullato dalla CTP (con statuizione passata in giudicato), a differenza del secondo, solo parzialmente corretto. Tuttavia, essi hanno sinteticamente, ma chiaramente, ritenuto che le riprese fiscali fossero state basate, per ciascuno dei due anni in considerazione, su "riscontri fiscali" diversi, "determinativi delle differenti decisioni".

Anche in tal caso, del resto, dalla lettura integrale della motivazione, si evince come la CTR abbia dato rilievo a riscontri documentali (relativi alle scritture contabili) e a circostanze di fatto

(relative alle modalità di svolgimento dell'attività, al suo volume e alle movimentazioni delle merci) che ben possono variare in relazione a ciascun anno d'imposta, nonostante l'unicità dell'attività ispettiva compiuta.

Il giudice a quo, quindi, risulta aver elaborato un ben delineato tracciato argomentativo, sicché non è incorso in alcuno dei gravi vizi d'indole logico-giuridica unicamente rilevanti in questa sede.

8. Per le stesse ragioni, anche il terzo motivo di ricorso è infondato.

8.1. Anche in tal caso, infatti, con una motivazione senz'altro sintetica, ma tale da integrare il "minimo costituzionale" oggi richiesto, la CTR (pagg. 12 e 13 della sentenza) ha considerato errata la metodologia di calcolo impiegata dalla CTP quanto alla riduzione dell'IVA da ritenere evasa, in considerazione della base di calcolo prescelta (corrispettivi al lordo e non al netto); quanto alla determinazione dei ricavi sulla vendita delle bevande in fusto, per non aver tenuto conto della diversità dei prodotti (indicando, come esempio, il "minor prezzo di vendita della coca cola piuttosto dell'acqua tonica o della fanta"), vizio reputato sussistente anche con riferimento al calcolo dei corrispettivi di vendita delle bevande alcoliche e di somministrazione dei pasti ai dipendenti.

8.2. Nessun rilievo ai fini della prospettata nullità della sentenza riveste, infine, il fatto che la CTR non si sarebbe pronunciata su talune "doglianze" espresse in ordine alle modalità di effettuazione delle verifiche ispettive da parte degli organi accertatori, che sarebbe stato in contrasto con la "Carta della verifica" redatta dagli stessi uffici finanziari. In disparte il rilievo che l'inosservanza delle istruzioni impartite con tale documento interno non potrebbe mai integrare un vizio di legittimità dell'attività di accertamento veicolabile attraverso il motivo di ricorso in esame, va osservato che i ricorrenti non hanno neppure chiarito se tale doglianza sia stata fatta oggetto di uno specifico motivo di ricorso nei gradi di merito.

9. Anche il quarto motivo è infondato.

9.1. In tema di accertamento dei redditi, costituisce ius receptum (Sez. 5, Ordinanza n. 30985 del 02/11/2021, rv. 662785-01) che il presupposto per procedere col metodo analitico induttivo è integrato dalla complessiva inattendibilità della contabilità, ancorché le scritture contabili siano formalmente corrette (Sez. 5, Ordinanza n. 22184 del 14/10/2020, rv. 659300-01). A differenza dell'accertamento induttivo puro, la "incompletezza, falsità od inesattezza" dei dati contenuti nelle scritture contabili non è tale però da consentire di prescindere dalle stesse, in quanto l'Ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate, utilizzando, ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici (fondate, ad esempio, sugli studi di settore o, a partire dall'anno d'imposta 2018, sugli indici sintetici di affidabilità fiscale) aventi i requisiti di cui all' art. 2729 c.c. (Sez. 5, Ordinanza n. 33604 del 18/12/2019; Sez. 5, Sentenza n. 27068 del 18/12/2006), le quali non devono essere necessariamente plurime, potendosi il convincimento del giudice fondare anche su un elemento unico, preciso e grave (Sez. 5, Ordinanza n. 22184 del 14/10/2020, rv. 659300-01), con la conseguenza che l'onere della prova viene, in tale ipotesi, a spostarsi sul contribuente.

9.2. Ciò premesso, la CTR non si è discostata da tali principi.

I ricorrenti si dolgono semplicemente del fatto che, a fronte dell'insussistenza, in tesi, di una "grave incongruenza" tra i ricavi dichiarati dalla società e quelli risultanti dagli studi di settore (che costituisce, sia detto per inciso, solo uno degli elementi che possono essere posti a base dell'accertamento fiscale), la CTR si sarebbe limitata a considerare, come unico indizio fondante la presunzione posta a base dell'accertamento di maggiori ricavi, l'omissione di tre scontrini fiscali - che, sempre a parere dei ricorrenti, dovevano, in realtà, ridursi a uno solo -, peraltro in un anno (il 2011), diverso da quello oggetto di accertamento.

9.3. Orbene, in disparte la considerazione che l'omissione di scontrini fiscali (a prescindere dal loro numero) potrebbe certamente fondare la presunzione di ripetizione nel tempo di un modus operandi teso ad eludere gli obblighi fiscali, sta di fatto che la motivazione della sentenza impugnata, ancora una volta analizzata nella sua globalità, porta ad escludere che i giudici di secondo grado abbiano seguito il percorso argomentativo censurato dai ricorrenti.

A ben vedere, la circostanza dell'omissione degli scontrini fiscali viene riportata in soli due punti della motivazione, a pagina 1 e a pag. 6, dove viene ricostruito il motivo del ricorso articolato, rispettivamente in primo e in secondo grado, proprio su tale punto, dalla società, che ha contestato, sin dal ricorso introduttivo del giudizio, l'idoneità di tale elemento, indicato (tra gli altri) nell'avviso di accertamento, a fondare la presunzione di maggiori ricavi.

In nessun altro punto della motivazione, con particolare riferimento alla parte dedicata alle ragioni che hanno indotto i giudici d'appello a discostarsi dalle valutazioni operate da quelli di primo grado, viene invece richiamata nuovamente la circostanza di fatto sulla quale si appunta il motivo di ricorso qui in esame.

Piuttosto, la CTR ha puntato la propria attenzione sulle "palesi divergenze nei risultati contabili verificati sui registri tenuti dalla società" (pag. 8) e, dopo aver elencato (pagg. 9-11) gli atti istruttori necessari per un accertamento induttivo legittimo (quali l'acquisizione del menù e delle carte dei vini, con i relativi prezzi; la rilevazione degli orari di apertura al pubblico, dei giorni di riposo per turno settimanale e di chiusura per ferie; l'acquisizione dei bollettari delle ricevute fiscali, per effettuare i riscontri per singolo giorno di attività; la verifica circa l'esistenza della bollatura e dell'aggiornamento della documentazione contabile obbligatoria;

la rilevazione delle carte di credito accettate nonché di eventuali convenzioni per prestazioni sostitutive dei servizi di mensa, c.d. ticket restaurant; l'individuazione delle specifiche caratteristiche del locale, con la stima della potenziale ricettività in termini di numero di coperti interni ed esterni; il controllo delle giacenze di magazzino, anche alla luce della eventuale specializzazione del ristorante; le modalità di lavaggio della biancheria da tavola, da cucina e da bagno; l'individuazione dei fornitori della merce e il controllo delle relative fatture; i consumi di energia elettrica, gas e acqua; la posizione rispetto a luoghi di interesse turistico; ecc.), ha concluso la propria parabola argomentativa con la seguente affermazione (pag. 11) "essendo state queste le attività operative svolte dagli accertatori, legittimo risulta l'avviso di accertamento notificato alla società ed ai singoli soci".

È dunque errato lo stesso presupposto dal quale muove la critica mossa alla sentenza di secondo grado, perché i giudici di appello non risultano aver attribuito valore dirimente (ai sensi delle norme di legge ritenute violate dai ricorrenti, con particolare riferimento agli artt. 2727 e 2729 c.c.) all'omissione degli scontrini riferita nell'avviso di accertamento, avendo piuttosto attribuito rilievo ad altre (plurime) circostanze, ritenute gravi, precise e concordanti.

10. In definitiva, il ricorso deve essere rigettato.

11. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

12. Sussistono, altresì, i presupposti per disporre il raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M. Rigetta il ricorso.

Condanna i ricorrenti al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle Entrate, che si liquidano in Euro 7.800, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1 quater del D.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza