

Sentenza del 30/10/2024 n. 28034 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza di S del (Omissis), veniva notificato a A.A., titolare dell'omonima impresa individuale, avviso di accertamento con il quale l'Ufficio recuperava a tassazione, ai fini IVA, costi indebitamente detratti, in relazione all'anno di imposta 1998.

2. L'atto impositivo veniva impugnato dal contribuente dinanzi alla CTP di Messina, che rigettava il ricorso. L'appello proposto dal contribuente veniva, quindi, rigettato dalla CTR della Sicilia con sentenza n. 1276/2015, depositata il 26 marzo 2015.

In particolare, i giudici del merito ritenevano corretta la percentuale di ricarico determinata dall'Amministrazione finanziaria e, di conseguenza, legittimo l'accertamento analitico-induttivo operato ai sensi dell' art. 39 , co. 1, lett. d) del D.P.R. n. 600 del 1973 .

3. Per la cassazione della predetta sentenza ricorre il contribuente con cinque motivi e l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

4. Il Pubblico ministero, nella persona del Sostituto procuratore generale dott. Fulvio Troncone, ha depositato requisitoria scritta, chiedendo l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo, rubricato "Violazione e falsa applicazione art. 2909 c.c.", si deduce, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la formazione del giudicato esterno in ordine al medesimo presupposto fattuale su cui si fonda la pretesa impositiva dell'ufficio finanziario formulata dall'atto impositivo de quo. Osserva il ricorrente che il procedimento di calcolo della percentuale di ricarico utilizzato dall'Amministrazione finanziaria è stato ritenuto illegittimo, con sentenza passate in giudicato relativa al medesimo anno di imposta.

2. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione dell' art. 7 L. 212/2000 ", il contribuente denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, cod. proc. civ., il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento in relazione all'omesso vaglio, da parte dell'ufficio impositore, delle risultanze investigative cristallizzate nel p.v.c. al quale l'atto impositivo fa rinvio.

3. Con il terzo strumento di impugnazione, rubricato "Violazione e falsa applicazione della disciplina normativa dettata, in materia di accertamento analitico - induttivo, dagli artt. 39 , comma 1, lett. d) D.P.R. n. 600/73 e 54, comma 2, D.P.R. n. 633/72 ", il ricorrente deduce, in

relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, cod. proc. civ., l'erronea e/o inattendibile ricostruzione del maggior reddito per effetto dell'applicazione di una percentuale di ricarico media desunta su base puramente aritmetica e non ponderale, senza attribuire alcun rilievo alle fatture di vendita dei singoli beni esistenti e disponibili in sede di verifica fiscale.

4. Con il quarto motivo di ricorso si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 5, cod. proc. civ., l'"Omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti". Lamenta il ricorrente la mancata valutazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di elementi decisivi dedotti dal contribuente in relazione al procedimento di calcolo della percentuale di ricarico.

5. Con il quinto motivo di ricorso si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 5, cod. proc. civ., l'"Omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti". Deduce il contribuente che la CTR non abbia pronunciato sulla contestazione di illegittimità dell'avviso di accertamento de quo anche nella parte fondata sull'asserita indebita deduzione/detrazione IVA relativa a costi ritenuti non inerenti poiché le relative fatture pur intestate alla ditta verificata recavano un indirizzo di spedizione diverso dalla sede legale.

6. Preliminarmente, si rileva che il quarto e quinto motivo di ricorso, proposti con riguardo all' art. 360 , comma 1, n. 5 cod. proc. civ., non incorrono nel limite della c.d. "doppia conforme" di cui all' art. 348-ter , comma 5, cod. proc. civ., introdotto dall' articolo 54 , comma 1, lett. a), del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 2012, n. 134 , atteso che l'appello avverso la sentenza di primo grado risulta depositato in data 6/06/2008.

7. Il primo motivo di ricorso è fondato.

Con sentenza n. 5618 del 20/03/2015, questa Corte ha rigettato il ricorso erariale avverso la sentenza n. 81/2009 della CTR della Sicilia - Sezione Distaccata di Messina, depositata il 25/03/2009, che aveva ritenuta l'illegittimità dell'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio recuperava a tassazione, ai fini IRPEF, ricavi non dichiarati e non contabilizzati, nonché, ai fini IVA, costi indebitamente detratti, in relazione al medesimo anno di imposta 1998 (v. sentenza, p. 2). Ha, in particolare, rilevato questa Corte che, in tale fattispecie, che traeva innesco dal medesimo PVC sul quale si regge l'avviso di accertamento oggetto del presente giudizio, ai fini della determinazione della percentuale di ricarico era stato erroneamente adoperato dall'Ufficio il criterio della media aritmetica semplice, fondata sul mero raffronto -operato, peraltro, in relazione a tre categorie merceologiche, rispetto alla pluralità dei beni in magazzino - tra i prezzi di acquisto delle merci, desunti dalle fatture, ed i prezzi di vendita delle stesse, desunti dai relativi listini.

7.1. Nel caso di specie, pertanto, ricorre l'efficacia espansiva del giudicato esterno in quanto i separati giudizi riguardano (anche) il medesimo tributo, il medesimo anno di imposta ed i medesimi presupposti di fatto fondanti la pretesa tributaria.

8. Il secondo motivo di ricorso è infondato, alla luce del consolidato orientamento della Corte, secondo il quale "in tema di avviso di accertamento, la motivazione per relationem con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di

polizia tributaria, non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio" (ex multis cfr. Cass. n. 32957 del 20/12/2018 ; Cass. n. 6524 del 09/03/2020 ; Cass. n. 18160 del 6/06/2022).

9. Il terzo e quarto motivo di ricorso, da esaminarsi congiuntamente, in quanto veicolano, pur con riferimento a differenti vizi, analoga censura, sono fondati.

9.1. Il ricorrente si duole del fatto che la CTR abbia ritenuto corretta la determinazione della percentuale di ricarico del 34,09% operata da parte dell'Ufficio senza tenere conto, sul piano quantitativo, dell'intero inventario delle merci in giacenza, essendo stati considerati i soli beni raggruppati in tre categorie merceologiche formate dai verbalizzanti e recepite dall'Amministrazione, e senza considerare, sul piano qualitativo, la disomogeneità dei beni ricompresi in ciascuna delle tre categorie suindicate (materiali edili, materiali ferramentosi e materiali sanitari).

Per di più, la determinazione di tale percentuale di ricarico sarebbe stata effettuata dall'Amministrazione, in base del criterio della media aritmetica, mediante il raffronto tra le fatture di acquisto delle merci ed i listini.

9.2. Va rammentato che in tema di rettifica della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione IVA, la determinazione in via presuntiva della percentuale di ricarico effettiva sul prezzo della merce venduta, in sede di accertamento induttivo, deve - per vero - avvenire adottando un criterio che sia: 1) coerente con la natura e le caratteristiche dei beni presi in esame; 2) applicato ad un campione di beni scelti in modo appropriato; 3) fondato su una media aritmetica o ponderale, scelta in base alla composizione del campione di beni (Cass. n. 30276 del 15/12/2017 ; n. 3197 dell'11/02/2013).

9.3. Tanto premesso in via di principio, deve ritenersi che nel caso di specie - contrariamente a quanto affermato dall'impugnata sentenza, che dunque non si è attenuta ai principi ora richiamati - sia stato adoperato dall'Ufficio, ai fini della determinazione della percentuale di ricarico nella misura del 34,09%, il criterio della media aritmetica semplice (e non quello della media ponderata), fondato sul mero raffronto - operato, peraltro, in relazione a tre categorie merceologiche, rispetto alla pluralità dei beni in magazzino - tra i prezzi di acquisto delle merci, desunti dalle fatture, ed i prezzi di vendita delle stesse, desunti dai relativi listini.

Tanto si desume, in modo evidente, oltre che dalla analitica e diffusa ricostruzione dei fatti operata dal ricorrente, anche dalla motivazione della decisione emessa in prime cure, trascritta nel ricorso (p. 6) e prodotta in atti.

9.4. Se ne deve inferire che la determinazione della percentuale di ricarico suindicata è avvenuta senza tenere conto alcuno della contestata disomogeneità dei beni venduti all'interno delle tre categorie suindicate, formate assemblando una serie di prodotti diversi in "macrocategorie" onnicomprensive, contrassegnate dalle generiche voci "materiale per l'edilizia, ferramenta,

sanitari"; disomogeneità che avrebbe richiesto , invece, un'analisi qualitativa, secondo il criterio della media ponderata, in relazione al volume delle vendite relative all'uno e all'altro tipo di beni. Per contro, la media ponderata è stata calcolata, del tutto incongruamente, esclusivamente in relazione alle singole percentuali di ricarico relative a ciascuna delle tre categorie merceologiche suddette, e non con riferimento ai singoli beni venduti all'interno delle stesse. I dati di raffronto suindicati avrebbero, inoltre, dovuto essere desunti in concreto, dall'esame delle relative fatture delle vendite sia all'ingrosso (effettivamente praticate dal contribuente, come risulta dallo stesso processo verbale di constatazione, trascritto sul punto a p. 18 del ricorso) sia al dettaglio - e non, come operato dall'Ufficio, sulla base di un criterio astratto, ossia in base al riscontro dei listini generali dei prezzi - nonché in relazione ai dati relativi al mercato nel quale il contribuente si trovava ad operare.

9.5. Per di più, nella fattispecie in esame, come dianzi rilevato, la determinazione del ricarico è avvenuta mediante raggruppamento delle merci in tre generiche "macrocategorie" - in ordine alla cui formazione, con riferimento alla scelta dei prodotti da includervi, non risulta, dall'impugnata sentenza, che l'Ufficio abbia fornito indicazione alcuna - ed in ciascuna delle quali è stata considerata una pluralità di beni diversi. Con la conseguenza che il campione prescelto non può considerarsi certamente rappresentativo, né sul piano quantitativo, non essendo state valutate analiticamente tutte le giacenze di merci esistenti in magazzino, né sul piano qualitativo, difettando del tutto l'indicazione, da parte dell'Ufficio, degli elementi idonei ad evidenziare che la composizione del campione prescelto sia avvenuta in modo appropriato.

10. È, infine, fondato, il quinto motivo di ricorso, dovendosi peraltro rilevare come, in realtà, la denuncia sia volta a far constare un'omessa pronuncia, rilevante, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc., come violazione della norma di diritto processuale di cui all' art. 112 cod. proc. civ. Così lascia chiaramente intendere lo sviluppo motivazionale della censura, ove si lamenta che la CTR abbia omesso di pronunciare sul motivo di appello avente ad oggetto l'indebita detrazione dell'Iva relativa a costi non inerenti, che affermava essere documentati con fatture passive inviate presso la sede secondaria dell'impresa.

10.1. In ottemperanza al principio di autosufficienza, il contribuente ha allegato l'atto di appello e ha ottemperato all'onere di indicare compiutamente il motivo di appello non esaminato, che è stato integralmente trascritto nel ricorso, così come è stata trascritta la identica censura proposta quale motivo di doglianza in primo grado (v. ricorso, pp. 28 s.).

10.2. Così qualificata, la censura consente alla parte di chiedere e al giudice di legittimità (in tal caso giudice anche del fatto processuale) di effettuare l'esame, altrimenti precluso, degli atti del giudizio di merito e, così, anche dell'atto di appello, dal quale risulta come i giudici di appello abbiano omesso di pronunciare su un motivo di impugnazione autonomamente apprezzabile e ritualmente e inequivocabilmente formulato.

11. In conclusione, rigettato il secondo motivo di ricorso ed accolti il primo, terzo, quarto e quinto motivo, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza