

Sentenza del 01/03/2024 n. 5607 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Nella controversia originata dall'impugnazione da parte di A.A. di avviso di accertamento, fondato anche sugli studi di settore, relativo a IRPEF, IVA e IRAP dell'annualità 2008, la Commissione tributaria regionale della Campania, in parziale accoglimento dell'appello proposto dal contribuente avverso la decisione di primo grado a lui integralmente sfavorevole, rideterminava i maggiori ricavi in Euro 137.838,00 con imposte e sanzioni consequenziali, compensando le spese.

Il Giudice di appello - rilevato che allo stato degli atti nessuno dei contendenti fornisce prove decisive per fare confluire la ragione in favore dell'uno o dell'altro e che il processo tributario è un giudizio di impugnazione - merito - riteneva che la giusta contribuzione, in aderenza al principio di cui all' art.53 della Costituzione possa individuarsi in punto intermedio degli opposti interessi e fissarsi in termini reddituali in Euro 60.000,00 lordi, in considerazione del carico familiare, degli oneri di mantenimento dei beni posseduti, del fatto che unica fonte reddituale è l'impresa esercitata e che non è stato dimostrato che il contribuente abbia attinti a risparmi per sostenere menage familiare e tenore di vita.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso, su sette motivi, A.A..

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Il P.M., nella persona del Sostituto procuratore generale Stefano Visonà, ha depositato memoria con la quale ha chiesto il rigetto del ricorso

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso -rubricato; Illegittimità/Nullità della sentenza per violazione dell' art.111 Cost., comma 6. 132 c.p.c., 36 , comma 2, n.4 D.Lgs. n.546 del 1992 , nonché dell' art.24 della Cost., in relazione all' art.360 c.p.c., comma 1, n.3- si denuncia la sentenza impugnata viziata da motivazione apparente, avendo la C.T.R. motivato con argomentazioni tra di loro logicamente inconciliabili, perplesse e incomprensibili tali da rendere scarsamente intellegibile l'iter logico seguito.

2. Con il secondo motivo -rubricato: Nullità della sentenza per violazione art.112 c.p.c. - per omessa pronuncia del giudice di appello su questioni di merito sollevate, in relazione all' art.360 c.p.c. n.4- il ricorrente deduce, quale vizio invalidante la sentenza impugnata, l'omessa pronuncia sul difetto di motivazione dell'avviso di accertamento e sulla mancata instaurazione d'un effettivo contraddittorio preventivo con il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, con riferimento alle "altre incongruenze" indicate dall'Ufficio solo

nell'accertamento e non nell'invito a comparire, oltre che sui motivi proposti a confutazione delle asserzioni dell'Ufficio sulle citate "altre incongruenze"; tutti motivi che il contribuente aveva proposto in primo grado e reiterato in grado di appello.

In particolare, il ricorrente evidenzia che, sia nel ricorso che nell'appello, aveva contestato la mancanza di un contraddittorio "effettivo e sostanziale" sui motivi della rettifica dei ricavi dichiarati e la mancanza di motivazione (rafforzata) dell'avviso di accertamento che nulla aveva replicato, specificamente, in ordine alle osservazioni del contribuente. Deduce, altresì, difetto assoluto di motivazione laddove, nella sentenza impugnata, il Giudice aveva scelto di determinare il reddito complessivo del contribuente in Euro 60.000,00 senza alcun elemento o dato di supporto e motivo della decisione adottata.

3 Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art.360, primo comma, num.5 cod. proc. civ., l'omesso esame circa un fatto decisivo avendo il Giudice di appello omesso di considerare la rilevanza del previo contraddittorio in esame, nonché il fatto che la parte aveva fornito la prova contraria in ordine alla veridicità dei ricavi dichiarati nel 2008. In particolare, secondo la prospettazione difensiva, la C.T.R. non aveva considerato il fatto che l'avviso conteneva l'indicazione di talune "altre incongruenze", diverse da quelle in origine indicate nell'invito al contraddittorio, senza invitare il contribuente a formulare previamente osservazioni e richieste prima di emanare l'accertamento.

4. I mezzi di impugnazione, censurando sotto diversi profili, lo stesso passo motivazionale della sentenza impugnata, possono trattarsi congiuntamente e non paiono meritevoli di accoglimento.

4.1 E' infondato il primo motivo. Appare chiaro, dalla lettura della sentenza impugnata, l'iter logico seguito dal Giudice di appello per giungere alla sua decisione, laddove, pur ritenendo legittimo l'avviso di accertamento perché emesso nel rispetto della normativa di riferimento ha, poi, senza per questo incorrere in un contrasto inconciliabile, ritenuto che non fosse integralmente fondata nel quantum la pretesa tributaria che ha, infatti, rideterminato, in senso favorevole al contribuente, nell'esplicitato adempimento dell'obbligo sullo stesso gravante in virtù della natura di giudizio-merito del processo tributario.

4.2 E', invece, inammissibile il secondo motivo. Sulle questioni attinte dal mezzo la sentenza impugnata, dopo avere ritrascritto integralmente, le difese delle parti e la decisione di primo grado ha espressamente statuito osservando che l'avviso di accertamento in contestazione non può considerarsi nullo, in quanto non scaturisce dalla mera applicazione dello strumento statistico, ma trova motivazione nel contraddittorio preventivo instaurato su impulso dell'Agenzia delle entrate la quale evidentemente ha valutato come insufficienti le giustificazioni del contribuente...; in verità nell'invito al contraddittorio l'Ufficio richiedeva -tra l'altro- di esporre e documentare i fatti e le circostanze idonei a giustificare lo scostamento dei ricavi dichiarati da quelli determinati in base allo studio di settore.

Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte (v. Cass. n. 1360 del 26/01/2016 ; Cass. n. 3417 del 20/02/2015) il vizio d'omessa pronuncia, configurabile allorché manchi completamente il provvedimento del giudice indispensabile per la soluzione del caso concreto, deve essere

escluso, pur in assenza di una specifica argomentazione, in relazione ad una questione implicitamente o esplicitamente assorbita in altre statuizioni della sentenza".

Principi questi ribaditi anche di recente (cfr. Cass. n. 12131 del 08/05/2023) statuendosi che "è configurabile la decisione implicita di una questione (connessa a una prospettata tesi difensiva) o di un'eccezione di nullità (ritualmente sollevata o rilevabile d'ufficio) quando queste risultino superate e travolte, benché non espressamente trattate, dalla incompatibile soluzione di un'altra questione, il cui solo esame presupponga e comporti, come necessario antecedente logico-giuridico, la loro irrilevanza o infondatezza; ne consegue che la reiezione implicita di una tesi difensiva o di una eccezione è censurabile mediante ricorso per cassazione non per omessa pronuncia (e, dunque, per la violazione di una norma sul procedimento), bensì come violazione di legge e come difetto di motivazione, sempreché la soluzione implicitamente data dal giudice di merito si riveli erronea e censurabile oltre che utilmente censurata, in modo tale, cioè, da portare il controllo di legittimità sulla decisione inespressa e sulla sua decisività".

Nel caso in esame, alla luce di tali principi, non può dirsi sussistente il vizio di omessa pronuncia esistendo, come sopra trascritto, il provvedimento del Giudice indispensabile per la decisione laddove da un canto, il mezzo, nei termini in cui è formulato, tende a un'inammissibile, in questa sede, rivalutazione delle giustificazioni fornite e, d'altro, il rigetto implicito delle questioni sollevate è stato, come si vedrà infra, espressamente censurato dal ricorrente con il quinto motivo.

Non si ravvisa, inoltre, la carenza di motivazione in ordine alla rideterminazione in Euro 60.000 del reddito avendo il Giudice di appello espressamente enunciato i parametri che aveva preso in considerazione per giungere a tale quantificazione.

4.3 Il terzo motivo è, all'evidenza, inammissibile per più ordini di ragioni. Con il mezzo, infatti, si lamenta la non adeguata considerazione di argomenti in fatto e in diritto e non invece, come da sempre richiesto dal n.5 dell'invocato art.360 cod. proc. civ., l'omesso esame di un fatto storico nella sua accezione fenomenica-naturalista (v., tra le tante, Cass. n. 2268 del 2022). Ancor prima, in presenza di una cd. "doppia conforme" il mezzo di impugnazione soggiace alla sanzione di inammissibilità di cui all' art. 348 ter , quarto comma, cod. proc. civ..

5. Con il quarto motivo il ricorrente deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n.ri 3 e 4 cod. proc. civ. la violazione del principio di non contestazione per errata e falsa applicazione del combinato disposto degli articoli 1 del D.Lgs. n.546 del 1992 , e 167, 416, 88 e 115 c.p.c. nonché art.111 della Costituzione. Si lamenta che il Giudice di appello abbia fondato la sua decisione su un fatto, erroneamente, qualificato come non contestato e abbia omesso di contemplare, ai fini della determinazione del proprio convincimento, la mancata contestazione di un fatto provato (l'esibizione all'Ufficio delle fatture, schede di mastro, dei contratti di lavori condominiali, le fatture di acquisto del bene autotreno).

5.1. La censura è inammissibile alla luce dei principi affermati in materia da questa Corte (v. ex plurimis Cass. n. 7127 del 13/03/2019), e che qui si ribadiscono, secondo cui "Il principio di non contestazione opera anche nel processo tributario, nell'ambito del quale, tuttavia, deve essere coordinato con quello, correlato alla specialità del contenzioso, secondo cui la mancata specifica

presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolti dal contribuente in via subordinata non equivale ad ammissione dei fatti posti a fondamento di essi, né determina il restringimento del "thema decidendum" ai soli motivi contestati, posto che la richiesta di rigetto dell'intera domanda del contribuente consente all'Ente impositore, qualora le questioni da questo dedotte in via principale siano state rigettate, di scegliere, nel prosieguo del giudizio, tra tutte le possibili argomentazioni difensive rispetto ai motivi di opposizione".

6 Con il quinto motivo di ricorso -rubricato: illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art.7 e dell' art.12 , comma 7, della legge n.212/2000 , in relazione all' art.360 , c.1, n.3 c.p.c.- si lamenta che il Giudice di appello non abbia dichiarato nullo l'avviso di accertamento per mancata attivazione di un previo contraddittorio nel procedimento o meglio per non avere ulteriormente attivato il contraddittorio al fine di consentire al contribuente di fornire le sue giustificazioni in ordine alle contestate incongruenze.

6.1. La censura è infondata. Nel caso in esame, come risulta dalla stessa sentenza impugnata, il contraddittorio, quale previsto per legge, è stato posto in essere in linea con la giurisprudenza consolidata di questa Corte (v. Cass. Sez. U. n. 26635 del 2009 ribadita, tra le altre di recente, da Cass. n. 14981 del 15/07/2020) in materia: "Nell'accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore assume rilievo centrale l'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, che consente l'adeguamento degli "standards" alla concreta realtà economica del contribuente; l'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità delle elaborazioni statistiche al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone delle più ampie facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa: in tal caso, però, egli assume le conseguenze della propria inerzia, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli "standards", dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito").

Per il resto, alla luce dei principi sanciti dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 24823 del 2015, questa Corte è ferma nel ritenere che "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali c.d. a tavolino, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale con riferimento alle sole imposte armonizzate, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto in giudizio all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, contenuto che può essere desunto in positivo anche dal comportamento tenuto dall'Amministrazione finanziaria nel caso concreto successivamente alla notifica dell'atto impositivo" (v., tra le altre di recente, Cass. n. 37234 del 20/12/2022). Nel caso in esame, ove l'avviso di accertamento è relativo, oltre all'IRPERF e all'IRAP, anche all'IVA nessuna concreta e specifica allegazione risulta essere stata opposta dal contribuente.

7. Con il sesto motivo il ricorrente censura la sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3 cod. proc. civ., di plurime violazioni di legge (artt.39 , comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/73 e 54 D.P.R. N. 633/72, 62 sexies, comma 3, d.l. 331793, 38 c.4 e 5, d.P.R: n. 600/73, 2727 e 2729 e 2679 c.c., 2423 ter, 2426 n.9 e n.10 e 92 del d.P.R. n. 917/86) laddove il Giudice di appello aveva affermato la legittimità dell'impugnato accertamento, senza avere rilevato che al contribuente non era stata data la possibilità di spiegare le ragioni delle altre incongruenze in fase endoprocedimentale e di non avere considerato che l'Ufficio non aveva fornito alcuna prova, né certa né presuntiva, della rilevanza delle incongruenze rilevate.

Inoltre, il Giudice, secondo la prospettazione difensiva, aveva violato l' art. 92 TUIR nell'affermare che le rimanenze, permanendo in ambito aziendale, non incidono sulla redditività dell'impresa, al contrario dei costi di struttura che sono fissi per definizione.

7.1 La censura è, in parte infondata, in parte inammissibile.

E' infondata alla luce della giurisprudenza consolidata di questa Corte secondo cui "gli studi di settore costituiscono, come si evince dall' art. 62 sexies del d.l. 30 agosto 1993, n. 331 , convertito in legge 29 ottobre 1993, n. 427 , solo uno degli strumenti utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria per accertare in via induttiva, pur in presenza di una contabilità formalmente regolare, ma intrinsecamente inattendibile, il reddito reale del contribuente: tale accertamento, infatti, può essere presuntivamente condotto anche sulla base del riscontro di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, a prescindere, quindi, dalle risultanze degli specifici studi di settore e dalla conformità alle stesse dei ricavi aziendali dichiarati" (cfr. Cass. n. 20060 del 24/09/2014 , Cass. n. 22421 del 04/11/2016 e, in senso conforme, Cass. n. 8854 del 29/03/2019 ; Cass. n.18249 del 24/06/2021).

La sentenza impugnata è conforme ai superiori principi in quanto, come rilevato anche dal P.G., la valutazione di fondatezza dell'avviso opposto è basata sulla circostanza che, a fronte del contestato scostamento dei ricavi, il ricorrente niente ha provato, e nemmeno niente ha dedotto di convincente né in sede di contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria né in sede giudiziaria, allegando solo giustificazioni generiche utilizzabili per qualsiasi contribuente ...

E' inammissibile in quanto teso, nei termini, peraltro, generici in cui è formulato, ad una rivisitazione dell'accertamento in fatto operato dal Giudice di merito il quale ha, in ogni caso, valutato, anche se sfavorevolmente, le giustificazioni fornite dal contribuente mentre con riferimento alle incongruenze, contestate solo con l'avviso di accertamento, le stesse sono state egualmente valutate dalla C.T.R., questa volta in favore del contribuente ai fini della quantificazione della pretesa erariale.

Eguali considerazioni di inammissibilità possono essere svolte in merito alla censura relativa alla valorizzazione delle rimanenze in quanto l'unico elemento fornito dal ricorrente è relativo alle rimanenze finali 2007/rimanenze iniziali 2008, con impossibilità di valutare, nemmeno in tesi, quale sia stata la concreta incidenza delle rimanenze sul valore della produzione.

8. Con il settimo motivo di ricorso si deduce, ai sensi dell' art.360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ., l'illegittimità della sentenza impugnata per vizio di ultrapetizione in violazione del combinato disposto dell' art.39 , comma 1, lett. d) del d.P.R. n.600/73 , artt. 2 e 18 del D.Lgs. n. 546/92 .

Con il mezzo il ricorrente lamenta, in particolare, che il giudice di appello, rideterminando i maggiori ricavi accertati in un ammontare minore sulla base di una sua personale valutazione delle spese ed oneri familiari e del tenore di vita, sarebbe incorso nel vizio di ultrapetizione in quanto, non tenendo in conto il fatto che l'accertamento era stato operato dall'Ufficio unicamente in base al quantum dei ricavi ricalcolati dagli studi di settore, avrebbe statuito in assenza di corrispondenza con la causa petendi e con il petitum.

Ancora, secondo la prospettazione difensiva, la sentenza, nella parte in cui il Giudice aveva rideterminato il reddito complessivo in Euro 60.000, 00 senza alcun elemento o dato di supporto e motivo della decisione, era illegittima anche in punto di motivazione, non esplicando gli elementi di fatto considerati e rendendo, quindi, impossibile ogni controllo sul percorso logico argomentativo seguito per la formazione del convincimento del Giudice.

8.1. La censura è inammissibile in quanto inconferente rispetto al decisum. Nel caso in esame, la C.T.R., lungi dal decidere in assenza di domande o di eccezione delle parti, ha, da un canto, ritenuto legittimo l'avviso di accertamento impugnato in quanto emesso nella ricorrenza di tutti i presupposti sanciti dall' art.39 del d.P.R. n.600 del 1973 , dall'altro ha ritenuto che la pretesa erariale, corrispondente ai maggiori ricavi accertati su base statistica, non fosse del tutto fondata nel quantum.

Il Giudice di appello, pertanto, non è incorso nel vizio di ultrapetizione in quanto è rimasto nell'ambito di quanto allo stesso devoluto sulla base del contenuto dell'atto impositivo impugnato, delle originarie domande e dei motivi di appello. Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte, richiamata nella sentenza impugnata, infatti "il processo tributario è annoverabile tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento dell'Ufficio, sicché il giudice, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (cfr., tra le altre, Cass. n. 18777 del 10/09/2020 ; Cass. n. 34723 del 25/11/2022). Né la motivazione può dirsi mancante in quanto la C.T.R. ha indicato i parametri sulla base dei quali è giunta alla rideterminazione del reddito e alla rideterminazione, in diminuzione rispetto a quelli accertati, dei ricavi (somma della perdita dichiarata più reddito rideterminato).

9. In conclusione, alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso va rigettato.

10. Le spese seguono la soccombenza e liquidate come in dispositivo vanno poste a carico del ricorrente.

P.Q.M. La Corte, rigetta il ricorso. Condanna il ricorrente alle refusione in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese processuali liquidate in complessivi Euro 4.100,00 oltre 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 processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza