Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 19-02-2010, n. 4017 - Pres. Plenteda Donato - Est. Marigliano Eugenia - P.M. Sepe Ennio Attilio
[Attività alberghiera]

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - Imposta sul reddito delle persone fisiche (i.r.p.e.f.) (tributi posteriori alla riforma del 1972) - Redditi di impresa - Determinazione del reddito - In genere - Accertamento presuntivo ex art. 39, primo comma, lett. d), del d.p.r. n. 600 del 1973 - Esercizio dell'attività di albergo - Ricostruzione dei ricavi sulla base dei lavaggi degli asciugamani - Legittimità.

Nella prova per presunzioni, la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevole probabilità. Pertanto, in tema di accertamento presuntivo del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è legittimo l'accertamento che ricostruisca i ricavi di un albergo-motel sulla base delle fatture relative al lavaggio degli asciugamani, costituendo dato assolutamente normale quello secondo cui, per ciascun cliente, si adoperi tendenzialmente un certo numero di asciugamani al giorno e rappresentando, quindi, il numero di questi un fatto noto capace, anche di per sè solo, di lasciare ragionevolmente e verosimilmente presumere il numero dei clienti che usufruiscono dei servizi alberghieri. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Centrale Perugia, 11/08/2005)

FATTO
Durante la verifica della Guardia di finanza di Perugia per gli anni dal 1994 al 2000 presso la società GEPAR s.r.l., esercente l'attività di albergo-motel-ristorante, veniva rinvenuta una contabilità parallela; veniva inoltre eseguito il controllo sui conti correnti bancari dei rappresentanti legali e dei loro familiari da cui erano transitate notevoli somme non giustificate dai redditi dichiarati. Sulla base di tali risultati e di altri elementi si perveniva ad una ricostruzione induttiva dei ricavi.
Pervenuto quel p.v.c., l'Agenzia delle entrate, Ufficio di Terni, emetteva per l'anno d'imposta 1997 avviso di accertamento ai fini I.R.Pe.G. ed I.LO.R..
La società proponeva distinti ricorsi innanzi alla C.T.P. di Perugia. Resisteva l'Ufficio.
La C.T.P. accoglieva il ricorso, considerando insufficienti gli elementi che supportavano la ricostruzione dei ricavi e sostenendo che le indagini bancarie non costituivano prova certa della connessione dei titolari dei conti correnti con la società.
Impugnava l'Ufficio, deducendo che la Guardia di finanza con le indagini avevano accertato che i 63 conti correnti bancari erano serviti a far transitare i fondi della società GEPAR, tenuto anche conto che tali conti facevano riferimento alla compagine familiare, costituita da quattro figli dei coniugi separati L.F. e I.F., rispettivamente rappresentanti legali della società, l'una, dal 1997 e, l'altro, dal 1992 al 1994 e di altre società collegate alla GEPAR. La C.T.R. dell'Umbria respingeva il gravame, confermando la sentenza di p rimo grado, ritenendo non corretta la ricostruzione dei ricavi basata sulle fatture del lavaggio degli asciugamani da bidet ed insufficienti i rilievi bancari in mancanza di prove certe circa l'origine delle somme transitate sui conti e della riconducibilità delle stesse all'attività della società sottoposta ad accertamento.
Avverso detta decisione il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate propongono ricorso per cassazione sulla base di un unico motivo. Non risulta costituita la società.
DIRITTO
Parte ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51 e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e art. 2697 c.c. e ss. nonchè omessa, insufficiente e/o contraddittoria motivazione, per avere la C.T.R. ritenuto insufficienti, in assenza di altri elementi, le affermazioni contenute negli atti impugnati riguardo al fatto che i rilievi annotati sui conti personali dei

rappresentanti legali della società e dei loro familiari potessero dimostrare che le somme transitate sui loro conti correnti fossero riconducibili alla società in mancanza di altre prove, mentre era da considerarsi legittima l'estensione delle indagini bancarie anche a soggetti terzi rispetto alla persona giuridica quando la compagine e l'amministrazione sociale fanno riferimento ad un nucleo familiare, i cui componenti sono legati oltre che da rapporti familiari anche da rapporti economici posti in essere attraverso altre società che svolgevano attività esclusivamente con la GEPAR. Si deduce inoltre l'insufficienza della motivazione in ordine alla non idoneità a provare la fondatezza dell'accertamento analitico induttivo e quindi della pretesa fiscale sulla base delle fatture del lavaggio degli asciugamani, in assenza peraltro di qualunque prova offerta dalla società diretta a dimostrare un minore reddito.

Occorre, preliminarmente, dichiarare l'inammissibilità del ricorso proposto dal Ministero dell'economia e delle finanze in quanto lo stesso nel presente procedimento è privo di legittimazione processuale, non essendo stato parte in grado di appello, dal quale deve intendersi tacitamente estromesso (cass. civ. sentt. nn. 9004 del 2007, 22889 del 2006), come è dato rilevare anche dall'epigrafe della sentenza impugnata, ove il gravame risulta proposto dall'Agenzia delle entrate, Ufficio di Perugia, in data 16.9.2004.

A seguito della riforma dell'Amministrazione finanziaria ai sensi del D.Lgs. n. 300 del 1999, sono state istituite le Agenzie fiscali e, pertanto, a partire dal 1 gennaio 2001 (data d'inizio dell'operatività di detti enti), la legittimazione processuale attiva e passiva nel contenzioso tributario compete a dette istituzioni, dotate di personalità giuridica, e non più al Ministero od agli uffici periferici dello stesso non più esistenti a seguito dell'intervenuta riforma.

Si compensano le relative spese, dato che la costituzione del Ministero non ha aggravato la difesa erariale e che la giurisprudenza citata si è formata in epoca successiva all'introduzione del presente ricorso.

Il ricorso è fondato.

Parte ricorrente legittimamente si duole del fatto che la C.T.R. abbia ritenuto non corretta e coerente la ricostruzione eseguita dagli accertatori sulla base delle fatture di lavaggio degli asciugamani da bidet e sui conti correnti bancari in assenza del riscontro di altri elementi, senza, peraltro, esplicitare le ragioni per le quali il solo dato relativo alle fatture di lavaggio della biancheria da bidet fosse insufficiente.

Per confutare la tesi della C.T.R. basta ricordare che questa Corte ha più volte ritenuto che nella prova per presunzioni, la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevole probabilità. Pertanto, in tema di accertamento presuntivo del reddito d'impresa, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), è legittimo l'accertamento che ricostruisca i ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del consumo unitario dei tovaglioli utilizzati, costituendo dato assolutamente normale quello secondo cui, per ciascun pasto, ogni cliente adoperi un solo tovagliolo e rappresentando, quindi, il numero di questi un fatto noto capace, anche di per sè solo, di lasciare ragionevolmente e verosimilmente presumere il numero dei pasti effettivamente consumati (pur dovendosi, del pari, ragionevolmente, sottrarre dal totale i tovaglioli normalmente utilizzati per altri scopi, quali i pasti dei soci e dei dipendenti, l'uso da parte dei camerieri e simili). (cfr., cass. civ. sentt. nn. 51 del 1999, 6465 e 9884 del 2002). Se tale presunzione è stata più volte ritenuta valida per l'accertamento del reddito di un impresa di ristorazione deve anche convenirsi che l'elemento de qua (asciugamani per bidet) può anch'esso costituire valido elemento per la ricostruzione presuntiva del reddito della società intimata, esercente l'attività di albergo-motel, tanto più che questo non è stato l'unico elemento fondante l'attività accertati va, essendo stata la stessa anche coadiuvata dalla verifica dei movimenti bancari.

Occorre, inoltre, rilevare che, nella fattispecie, si verte in ipotesi di accertamento induttivo, pienamente legittimo e giustificato, ben potendo l'Amministrazione procedervi utilizzando anche soltanto i dati emergenti dai movimenti dei conti correnti bancari; è, pertanto, onere del

contribuente, a carico del quale si determina una inversione dell'onere della prova, dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non siano riferibili ad operazioni imponibili, mentre l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, per legge, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti (v., ex multis, Cass. civ. sentt. nn. 1739 del 2007, 7766 de 2008 e 4589 del 2009); onere che la società non ha assolto, atteso che non risulta che sia stata data una plausibile giustificazione sulla movimentazione bancaria dei conti correnti della stessa, dei rappresentanti legali e dei familiari conviventi compresi quelli privi di autonomo reddito.

Considerata la disposizione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, si deve ritenere, dunque, che la prova in parola deve essere specifica e riguardare analiticamente i singoli movimenti bancari, dimostrando che ciascuna delle operazioni effettuate fosse estranea a fatti imponibili. Nella sentenza impugnata invece si fa solo generico riferimento a tali operazioni, accollando addirittura all'Ufficio l'onere della prova, evidenziando anche il fatto che non fossero state eseguite ulteriori indagini al fine di riscontrare se i versamenti sui conti correnti dei soci e loro familiari costituissero o meno proventi della società.

Peraltro, è principio di diritto consolidato della giurisprudenza di questa Corte quello secondo cui: "In tema di accertamento delle imposte sul reddito, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nella parte in cui prevede l'invito al contribuente a fornire dati e notizie in ordine agli accertamenti bancari, non impone all'Ufficio l'obbligo di uno specifico e previo invito, ma gli attribuisce una mera facoltà, della quale può avvalersi in piena discrezionalità; il mancato esercizio di tale facoltà non può quindi determinare l'illegittimità della verifica operata sulla base dei medesimi accertamenti, nè comporta la trasformazione della presunzione legale posta dalla norma in esame in presunzione semplice, con possibilità per il giudice di valutarne liberamente la gravità, la precisione e la concordanza, e con il conseguente onere per il Fisco di fornire ulteriori elementi di riscontro". (cfr. ex multis, Cass. civ. sent. n. 14675 del 2006 e 10964 del 2007). Dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva quindi alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti, nè scade a presunzione semplice la presunzione legale posta dalla norma, che consente di riferire i movimenti bancari all'attività svolta dal contribuente, gravando su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria. Ciò, peraltro, non compromette affatto il diritto di difesa del contribuente, potendo esso far valere le sue ragioni in sede contenziosa a norma del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, depositando documenti e memorie fino alla data di trattazione del ricorso in primo grado.

In applicazione di questi principi il ricorso deve essere accolto, la sentenza impugnata che ha fatto riferimento ad una regola iuris diversa, sostenendo che la presunzione stabilita dall'art. 32 doveva essere supportata da prove il cui onere era a carico dell'Ufficio accertatore, deve essere cassata e la causa va rinviata ad altra sezione della C.T.R. dell'Umbria che provvederà ad un nuovo esame sulla scorta del sopra enunciati principi. La stessa C.T.R. provvederà al governo delle spese anche con riferimento a questa fase di legittimità.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso del Ministero dell'economia e delle finanze, accoglie quello dell'Agenzia delle entrate, cassa la sentenza impugnata e rinvia,anche per le spese, ad altra sezione della C.T.R. dell'Umbria.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Corte di Cassazione, sezione tributaria, il 16 dicembre 2009.

Depositato in Cancelleria il 19 febbraio 2010

Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 28-04-2010, n. 10148 - Pres. MERONE Antonio [Rettifica sulla base di percentuali di ricarico]

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI (RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - Imposta sul valore aggiunto (i.v.a.) - Accertamento e riscossione - Rettifica delle dichiarazioni - In genere

Il Massimario della Corte Suprema di Cassazione non ha proceduto alla massimazione in quanto la presente sentenza ribadisce principi già espressi nella sentenza di Cass. Civ. 26312/2009, RV610571 (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Verona, 22/01/2004)

RILEVATO IN FATTO

La SIPA S.p.A., Società italiana Prodotti Agroalimentari, ha impugnato due avvisi di accertamento con i quali i competenti uffici finanziari rettificavano, con metodo induttivo, la dichiarazione iva e la dichiarazione dei redditi relative all'esercizio 1994. In particolare, ai fini iva. l'ufficio ha elevato, dal 10 % dichiarato, al 40% il ricarico sulle vendite, sul rilievo che negli anni precedenti tale ricarico era stato applicato nella misura del 90/110%; ai fini delle imposte dirette, l'ufficio ha effettuato il recupero considerando congrua l'applicazione della percentuale di redditività dell'8% sui ricavi dichiarati.

A sostegno del ricorso introduttivo, la società ha eccepito che gli atti impugnati erano il risultato di travisamento dei fatti (rectius: vizio di motivazione), violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, (in quanto l'accertamento non era supportata da presunzioni gravi, precise e concordanti), violazione delle regole sulla distribuzione dell'onere della prova e della omessa considerazione dello stato di dissesto dell'azienda che aveva portato alla amministrazione straordinaria della stessa.

La commissione tributaria provinciale adita ha rigettato i ricorsi, previa riunione degli stessi, e la commissione tributaria regionale ha poi confermato la decisione di primo grado.

La società ricorre oggi per la cassazione della sentenza specificata in epigrafe, sulla base di cinque motivi. L'Amministrazione finanziaria resiste con controricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Preliminarmente, va esaminata l'eccezione di inammissibilità del ricorso.

Osserva l'amministrazione resistente che l'odierno ricorso, consegnato per la notifica all'ufficiale giudiziario l'8 luglio 2005, sarebbe stato proposto tardivamente rispetto al termine lungo, ex art. 327 c.p.c., nel lesto vigente ratione temporis, posto che la sentenza impugnata è stata pubblicata il 22.

L'eccezione è infondata perchè bisogna tenere conto della sospensione dei termini prevista dalla L. n. 289 del 2002, art. 16, per cui il termine per proporre ricorso scadeva il 18 luglio 2005, dieci giorni dopo la consegna all'ufficiale giudiziario. Nè può trovare accoglimento l'ulteriore eccezione secondo la quale, nella specie, la sospensione non opererebbe perchè la società, nel corso del giudizio di appello, aveva presentato istanza di discussione in pubblica udienza, manifestando in tal modo, secondo la parte resistente, la volontà di non avvalersi della sospensione stessa. Questa Corte, infatti, ha già avuto modo di chiarire che l'istanza di trattazione, "che abbia reso inoperante la sospensione del pendente giudizio di appello... non implica la volontà di rendere inoperante anche la sospensione del termine di impugnazione della conseguente sentenza" (Cass. 4515/2009).

Nel merito, il ricorso non può trovare accoglimento.

Con il primo motivo, vengono denunciati omessa pronuncia e vizi di motivazione della sentenza impugnata nella parte in cui viene rigettata l'eccezione di infondatezza ed arbitrarietà dell'accertamento IRPEG, adducendo la legittimità del coefficiente di ricarico applicato (40%) che invece riguarda soltanto la rettifica della dichiarazione IVA. In altri termini, la parte ricorrente eccepisce che erroneamente la CTR avrebbe rigettato l'appello sulla base della asserita legittimità del ricarico del 40 %, sul costo del venduto, che riguarderebbe esclusivamente il recupero iva e non anche la rettifica irpeg, facendo confusione tra i due criteri di accertamento.

In realtà, il reddito tassabile ai fini delle imposte dirette, stando alla narrativa dello stesso ricorso, è stato determinato applicando la percentuale di redditività dell'8% sui ricavi, che non va confuso con il "ricarico" che deve tenere conto anche dei costi sostenuti dall'impresa. I due criteri non sono inconciliabili, nulla esclude che applicando la percentuale di ricarico del 40% la società potesse realizzare un utile netto corrispondente alla percentuale indicata dall'ufficio prima e dal giudice tributario poi. La CTR. contrariamente a quanto afferma la parte ricorrente, si è espressamente

pronunciata sul punto affermando che l'operato dell'ufficio, che ha tenuto "conto delle difficoltà del mercato dell'azienda (difficoltà che hanno portato al dissesto della società)", non sarebbe stato inficiato dalle censure mosse dalla società. Peraltro, l'odierna doglianza relativa alla insufficienza della motivazione, anche con riferimento alla ipotizzata incompatibilità del recupero iva con il recupero irpeg/ilor è privo di autosufficienza: dove, come e quando l'eccezione sarebbe stata formulata ed in base a quali considerazioni, in ipotesi, non esaminate? Non risulta, da quanto esposto nel motivo, che la ricorrente abbia in qualche modo dimostrato, o tentato di dimostrare, la inconciliabilità dei due diversi accertamenti. La mera constatazione della diversità del metodo non implica la divergenza dei risultati. Peraltro, se veramente la CTR avesse fatto confusione tra percentuale di ricarico del 40 %, applicato dall'ufficio iva, e percentuale di redditività dell'8 %, applicata dall'ufficio delle imposte dirette, il debito di imposta irpeg/ilor sarebbe stato superiore a quello accertato dall'ufficio. Ma, in tal caso, il vizio da denunciare avrebbe dovuto essere quello della extrapetizione, in violazione dell'art. 112 c.p.c..

Con il secondo motivo vengono denunciati vizi logici e non meglio specificate violazioni di legge.

A parte la inammissibilità del motivo nella parte in cui denuncia violazioni di legge che non vengono poi specificate, le censure riferite alla carenza di motivazione sono infondate o inammissibili per difetto di autosufficienza e di supporto documentale.

in particolare, si denuncia che la CTR, al pari dell'ufficio, non avrebbe tenuto conto della crisi che avrebbe investito il settore, tanto che l'azienda era stata posta in amministrazione straordinaria. In realtà, la CTR ha ritenuto che l'Ufficio abbia tenuto conto di tale circostanza, e che per questa ragione. a fronte degli esercizi degli anni precedenti, nei quali il ricarico dei costi era arrivato fino al 110 %. l'ufficio aveva realizzato un abbattimento di oltre il 60%, calcolando un ricarico sui costi del 40%, La società lamenta l'arbitrarietà di tale dato, ma altrettanto ingiustificato sarebbe il crollo del ricarico dal 110 % al 10% dichiarato per l'anno 1994. Vale a dire, a fronte di una repentina inversione di rotta, l'onere di indicare le ragioni di un tale repentino cambiamento, fatto eccezionale ma possibile, non può che essere a carico della società, la quale soltanto conosce la propria storia dall'interno e può raccogliere e fornire i documenti necessari. Non basta fare riferimento genericamente ad una situazione di dissesto che ha sempre delle cause interne e/o esterne all'azienda, note ai suoi amministratori (salvo il caso del fatto notorio che però, nella specie, non viene eccepito), i quali hanno quindi l'onere di allegarle e provarle. E' pur vero che nessuna azienda può essere "condannata" a produrre sempre reddito, come osserva la ricorrente, ma è altrettanto vero che di fronte ad un crollo improvviso le cause vanno ricercate e provate da chi vive tale crollo.

Nella specie, la ricorrente assume di avere supportato la tesi della crisi del settore con una relazione che attestava che la crisi stessa era già in atto nel 1993. L'argomento è inammissibile e controproducente. E' inammissibile perchè carente di autosufficienza (cosa diceva precisamente la relazione? quando e come è stata prodotta?) e perchè il documento avrebbe dovuto essere depositato presso la cancelleria di questa Corte, ai sensi dell'art. 369 c.p.c., n. 4. E' controproducente perchè se già nel 1993 si era in piena crisi, appare ancor più incomprensibile la svolta che ha portato dal ricarico del 110% al 10 % dichiarato. E' pur vero che il ricarico del 40% può apparire arbitrario, ma ancor più arbitrario, rispetto al dato di partenza, è il ricarico del 10 % dichiarato. Un dato vale l'altro, ma l'onere di giustificare la "svolta" (peraltro, così drastica), nella politica del ricarico, è a carico della società. E' noto che un ricarico del 10%, sul costo di acquisto, può non consentire nemmeno il recupero dei costi fissi generali. Ed allora la società avrebbe dovuto chiarire perchè vendeva in perdita, fatto possibile ma certamente eccezionale, che va provato da chi lo allega.

La difesa della società ricorrente eccepisce poi, sempre nell'ambito del secondo motivo di ricorso, che la CTR avrebbe operato un salto logico perchè avrebbe ritenuto che l'assetto del gruppo, al quale fa capo la società, sarebbe tale da far ritenere possibile manovre elusive e che su tale base presuntiva era stata avallato l'accertamento dell'ufficio.

In realtà le considerazioni svolte dalla CTR sull'assetto societario non costituiscono una autonoma ratio decidendi della sentenza impugnata, Si tratta di osservazioni che sono poste a corredo di un dato di fatto accertato e non contestato, relativo al disordine della tenuta dei documenti contabili. Il

disordine contabile, spiega la CTR, nella specie è particolarmente grave perchè potrebbe impedire di accertare manovre elusive infragruppo. Ma resta fermo il dato della irregolare tenuta delle scritture contabili, che di per sè giustifica l'accertamento induttivo.

Infine, la ricorrente ritorna sulla asserita incongruenza della applicazione della percentuale di ricarico nella misura del 40 % pur avendo ritenuto la CTR che l'azienda verteva in un periodo di crisi. Sul punto valgono le osservazioni già fatte. In periodi di crisi l'azienda può stabilire di ridurre gli utili abbattendo il ricarico, ma se decide di non recuperare nemmeno i costi (applicando, ad esempio, il ricarico del 10 %) allora deve provare di avere adottato una politica di liquidazione che giustifica tale comportamento.

Con il terzo motivo viene denunciata una asserita illegittima inversione dell'onere della prova a carico della società, sulle ragioni che avrebbero portato alla riduzione della percentuale di ricarico. Sulla base delle considerazioni già svolte, appare evidente la infondatezza della denuncia.

Anche il quarto motivo, con il quale si denuncia che la CTR non avrebbe tenuto conto di tutti gli argomenti difensivi addotti, è infondato, in quanto superato dalle considerazioni già svolte sull'onere della prova. Se è vero che la CTR ha optato per la tesi della congruità del ricarico del 40%, come soluzione di compromesso (sbilanciata però a favore del contribuente) tra la dichiarazione del ricarico del 10%, dell'anno 1994, e la serie che portava imo al ricarico del 110% degli anni precedenti, è altrettanto vero che non risulta che la società abbia fornito la prova di avere adottato una politica di liquidazione o di riconversione che potesse giustificare la rinuncia ad ogni utile. In altri termini, può anche darsi che sia questa la verità, ma non risulta che, in punto di fatto, ciò sia stato provato da chi era gravato del relativo onere.

Con il quinto ed ultimo motivo, viene eccepito che erroneamente, nella specie, sia stata applicata in maniera indifferenziata il ricarico del 40% su tutte le vendite. In altri termini, la ricorrente ritiene che dovesse essere applicata la media ponderata. L'eccezione è nuova e comunque, secondo l'insegnamento di questa Corte, nell'accertamento tributario "fondato sulle percentuali di ricarico della merce venduta, la scelta tra il criterio della media aritmetica semplice e della media ponderale dipende, rispettivamente, dalla natura omogenea o disomogenea degli articoli e dei ricarichi - circostanze la cui valutazione costituisce apprezzamento di merito, incensurabile in sede di legittimità sotto il profilo della violazione di legge - assumendo il criterio della media aritmetica semplice valenza indiziaria, al fine di ricostruire i margini di guadagno realizzato sulle vendite effettuate "a nero", quando il contribuente non provi, ovvero non risulti in punto di fatto, come nella specie che l'attività sottoposta ad accertamento ha ad oggetto prodotti con notevole differenza di valore e che quelli maggiormente venduti presentano una percentuale di ricarico molto inferiore a quella risultante dal ricarico medio. In mancanza di tali presupposti, è legittima la presunzione che la percentuale di ricarico applicata sulla merce venduta in evasione di imposta è uguale a quella applicata sulla merce commercializzata ufficialmente, a meno che il contribuente non provi di aver venduto a prezzi inferiori le merci non documentate" (Cass. 26312/2009).

Parte ricorrente eccepisce poi che l'accertamento iva, effettuato applicando la percentuale di ricarico del 40 %, sarebbe clamorosamente smentito dal fatto che la rettifica irpeg/ilor, effettuata a distanza di pochi mesi, non avrebbe portata alla parallela emersione di materia imponibile. La censura è inammissibile perchè fa riferimento al merito degli accertamenti stessi. Tuttavia, va rilevato che non c'è nulla di strano che sulla base della applicazione della percentuale di ricarico del 40 % non vi siano recuperi ai fini delle imposte dirette. Infatti, applicando il ricarico del 40 % sui costi diretti della merce, non è escluso che si riesca a coprire soltanto i costi generali e che quindi non vi siano utili tassabili ai fini irpeg/ilor o che tali utili siano assolutamente esigui. Ciò dimostra, ancora una volta, la inattendibilità della dichiarazione del ricarico del 10%, inidoneo a recuperare anche i costi, in assenza della allegazione di una politica che giustifichi la rinuncia agli utili, o addirittura la vendita in perdita, nell'intento, eventualmente, di realizzare soltanto una liquidità per altri scopi.

Infine, la parte ricorrente denuncia ulteriori profili di violazione di legge e vizi di motivazione perchè i giudici di appello non avrebbero esercitato in pieno il loro controllo sulla corretta applicazione delle regole dell'accertamento, accontentandosi del fatto che la documentazione

contabile non risultava regolarmente tenuta. La censura, che tende ad una rivalutazione degli elementi acquisiti, è inammissibile perchè attiene al merito e, comunque, non è autosufficiente. Tra l'altro viene contestato alla CTR di non aver tenuto conto di documenti ufficiali provenienti dal commissario giudiziale del cui contenuto nulla si dice, nè viene specificato come e quando tali documenti sarebbero stati prodotti.

Conseguentemente, il ricorso va rigettato. Sussistono giuste ragioni per compensare le spese del giudizio di legittimità, tenuto conto di alcuni profili di novità delle questioni prospettate.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese del giudizio di legittimità.

Facilitata "stage", "internazional*" (27)

Parisi Paolo, Pratica Professionale n.25/2003, Inserto n. 21, pag. 1 2003 Le certificazioni delle ritenute dei dipendenti [BIG]

Ricerca a testo libero - Facilitata "stage", "internazional*" (27)

Ricerca a testo libero - Facilitata "stage" (115)

Ricerca a testo libero - Facilitata "tassazione stage" (41)

Circolare 21-06-2004, n. 28/E Ag. Ent. D.C. Norm. cont.

Ricerca a testo libero - Facilitata "tassazione stage" (41)

di Peverelli Marco, Francioso Angelo, Pratica fiscale e professionale n. 21 / 2009, pag. 35, Mod. 770 Ordinario: comunicazione dati certificazioni lavoro dipendente [BIG]

Ricerca a testo libero - Facilitata "tassazione stage" (41)

Ghini Patrizia, Azienda & Fisco n. 10/1998, pag. 513, Sostituto d'imposta - Tassazione delle somme corrisposte per gli «stages» [BIG]

Ricerca a testo libero - Facilitata "tassazione stage" (41)

Borse di studio e simili [Bilancio]

Ricerca a testo libero - Facilitata "tassazione stage" (41)

Ricerca a testo libero - Facilitata "imposizione

stage" (55)
Monarca Paolo Sernia Nicola, Azienda & Fisco n.14/2003, pag. 652
Redditi di lavoro dipendente - IL CONTRATTO DI FORNITURA DI LAVORO TEMPORANEO [BIG]
Ricerca a testo libero - Facilitata "imposizione stage" (55)
Ricerca a testo libero - Facilitata "imposizione stage" (55)
Ricerca a testo libero - Facilitata "stage organizzazione internazionale" (2)
Sent. Corte di Giustizia C.E., sez. V, 12-06-2003, n. C-234/01
Ricerca a testo libero - Facilitata "stage organizzazione internazionale" (2)
Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria
Ricerca a testo libero - Facilitata "stage organizzazione internazionale" (2)
Home [Bigunico]
Circolare 14-04-2010, n. 19/E Ag. Ent. D.C. Affari Legali e Contenzioso
Ricerca per estremi - Prassi (4)
Home [Bigunico]
Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 30-06-2011, n. 14365
Ricerca per estremi - Giurisprudenza (1)
Home [Bigunico]
Sent. Cass. civile, sez.

Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 23-07-2010, n. 17408 - Pres. LUPI Fernando - Est. MARIGLIANO Eugenia - P.M. SEPE Ennio Attilio
[Metodo indiretto di controllo]

TRIBUTI (IN GENERALE) - Accertamento tributario - In genere (nozione) - Accertamento presuntivo del reddito d'impresa ed induttivo dell'iva - Impresa di ristorazione - Ricostruzione dei ricavi sulla base del consumo di acqua minerale - Legittimità

In tema di accertamento tributario, sia presuntivo del reddito d'impresa, a norma dell'art. 39, primo comma, lett. d) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sia induttivo in materia di IVA, ai sensi dell'art. 55 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è legittima la ricostruzione dei ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del consumo di acqua minerale, costituendo lo stesso un ingrediente fondamentale, se non addirittura indispensabile, nelle consumazioni effettuate. (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Napoli, 24/05/2006)

FATTO
A seguito di verifica fiscale l'Agenzia delle entrate, Ufficio di Caserta, notificava alla società Nuova Perla dei fratelli Scagliarmi e C. s.n.c., esercente attività di ristorante - pizzeria, avviso di accertamento n. (OMISSIS) ai fini I.V.A. per l'anno d'imposta 1998, con il quale veniva rettificato il volume di affari a L. 895.620.000, rispetto al dichiarato di L. 395.790.000, recuperando a tassazione L. 49.983.000 con le relative sanzioni.
Tale accertamento era stato eseguito partendo dal presupposto che la società non si fosse adeguata alle risultanze degli studi di settore introdotti con la L. n. 146 del 1998, art. 10, e che l'acquisto dei generi alimentari non fossero proporzionati al numero dei pasti risultanti dalle ricevute fiscali, per cui l'ufficio sulla scorta del consumo di bottiglie di acqua minerale, procedeva alla ricostruzione del volume d'affari.
Avverso detto accertamento la contribuente proponeva ricorso innanzi alla C.T.P. di Caserta, contestando l'entità della ripresa fiscale ed i criteri applicati nel procedere all'accertamento. Si costituiva l'Ufficio, difendendo il proprio operato.
La C.T.P. accoglieva il ricorso, annullando l'avviso di accertamento, ritenendo illegittima ed infondata la ricostruzione induttiva del volume di affari per mancanza di prove qualificate e di clementi per fare ritenere la contabilità nel suo complesso infedele.
Su gravame dell'Ufficio, la C.T.R. della Campania accoglieva parzialmente l'appello rideterminando l'accertamento in L. 587.745.000.
Avverso detta decisione la società propone ricorso per cassazione sulla base di due motivi.
L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

DIRITTO

Con il primo motivo la società lamenta la violazione del D.L. n. 331 del 1993, artt. 62 bis e 62 sexies, convertito in L. n. 427 del 1993, e L. n. 146 del 1998, art. 10, nonchè omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione. Con la presente doglianza la società evidenzia che, premesso che la normativa sopraindicata è finalizzata ad individuare le condizioni effettive di operatività delle imprese ed a determinare ricavi e compensi attribuibili ai contribuenti con ragionevole probabilità e che la posizione fiscale della società sottoposta ad accertamento, contrariamente a quanto ipotizzato dall'Ufficio, era congrua e coerente con gli studi di settore, malgrado ciò la C.T.R. non aveva rilevato la mancanza del presupposto per l'accertamento.

Con la seconda censura si denuncia la violazione dell'art. 2697 c.c., e del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54 e 55, e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, nonchè omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione, per avere la C.T.R., pur dando atto della regolare tenuta delle scritture contabili, ritenuto legittimo il ricorso all'accertamento induttivo, essendo stata riscontrata una discrasia tra il consumo dell'acqua minerale ed il numero dei pasti consumati risultanti dalle ricevute fiscali emesse ed avere affermato che l'Ufficio poteva dimostrare l'infondatezza di quanto dichiarato dal contribuente anche sulla base di presunzioni purchè dotate dei requisiti previsti dall'art. 2729 c.c..

La ricorrente contesta tale tesi, affermando che si potrebbe procedere all'accertamento induttivo solo quando sussistono i presupposti di cui all'art. 55, succitato ai fini I.V.A. ed in tal caso non occorre che le presunzioni siano gravi, precise e concordanti oppure se mancano tali presupposti le presunzioni devono essere necessariamente quelle di cui all'art. 2729 cit..

La contribuente critica, inoltre, anche il metodo seguito per determinare il volume di affari, basato sul consumo dell'acqua minerale, mentre a suo dire sarebbe stato più vicino alla realtà un accertamento basato sulla quantità degli alimenti acquistati o sul consumo di servizi (gas, elettricità, tovaglie e tovaglioli o dal numero di coperti disponibili, dal personale dipendente e dai prezzi praticati).

Il ricorso è infondato.

I motivi di ricorso possono essere esaminati congiuntamente stante la loro connessione logico giuridica.

Lamenta sostanzialmente la società ricorrente che la C.T.R. erroneamente avrebbe ritenuto legittimo l'accertamento induttivo operato dall'A.F., pur in presenza di una contabilità corretta e pur essendo la posizione fiscale della contribuente congrua e coerente con gli studi di settore.

Tali affermazioni non trovano riscontro nella motivazione della sentenza impugnata. La C.T.R., infatti, pur dando atto che la contabilità della società sottoposta all'accertamento risultasse formalmente corretta, ha confermato sia pure solo per una parte, con accertamento di fatto puntuale ed articolato, insindacabile in questa sede di legittimità, in quanto sostenuto da motivazione logica, conseguente e priva di errori di diritto, la discrasia, rilevata dagli accertatoli, "tra il consumo di acqua minerale acquistata ed il numero dei pasti effettuati secondo le ricevute".

Questa Corte ha più volte ritenuto in ipotesi simili a quella in esame che "nella prova per presunzioni, la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevole probabilità. Pertanto, in tema di accertamento presuntivo del reddito d'impresa, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), è legittimo l'accertamento che ricostruisca i ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del consumo unitario dei tovaglioli utilizzati, costituendo dato assolutamente normale quello secondo cui, per ciascun pasto, ogni cliente adoperi un solo tovagliolo e rappresentando, (quindi, il numero di questi un fatto noto capace, anche di per sè solo, di lasciare ragionevolmente e verosimilmente presumere il numero dei pasti effettivamente consumati (pur dovendosi, del pari, ragionevolmente,sottrarre dal totale i tovaglioli normalmente utilizzati per altri scopi, quali i pasti dei soci e dei dipendenti, l'uso da parte dei camerieri e simili)". (cfr., Cass. civ. sentt. nn. 51 del 1999, 6465 e 9884 del 2002).

Se tale presunzione è stata più volte ritenuta valida per l'accertamento del reddito di un impresa di ristorazione deve anche convenirsi che le stesse considerazioni devono ritenersi valide anche in caso di accertamento I.V.A. e che l'elemento de quo (acqua minerale) può anch'esso costituire valido elemento per la ricostruzione presuntiva del volume di affari della società intimata, esercente la medesima attività, in quanto il consumo dell'acqua minerale deve ritenersi un ingrediente fondamentale, se non addirittura indispensabile, nelle consumazioni effettuate sia nel settore del ristorante che della pizzeria, più degli altri elementi indicati dalla parte ricorrente (gas, elettricità, tovaglie e tovaglioli o dal numero di coperti disponìbili, dal personale dipendente e dai prezzi praticati).

D'altra parte anche dalla lettura delle norme invocate da parte della stessa ricorrente ed in particolare dal D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, convertito in L. n. 427 del 1993, si evince la facoltà per l'A.F. di procedere ad accertamento induttivo, non solo quando la dichiarazione del contribuente non sia congrua con gli studi di settore, ma quando "gli accertamenti,..., possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra ricavi, compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività", ove, come nella specie, la quantità di acqua minerale è particolarmente eccedente in quantità da quella che mediamente può essere consumata dal singolo avventore, tenuto anche conto di una percentuale, calcolata dalla C.T.R. nella misura del 30%, per dispersione per usi vari.

Occorre, inoltre, rilevare che la flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento proprio nell'art. 53 Cost., non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che è la capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica. Ogni sforzo, quindi, va compiuto per individuare la reale capacità contributiva del soggetto, pur tenendo presente l'importantissimo ausilio che può derivare dagli strumenti presuntivi, che non possono però avere effetti automatici, che sarebbero contrastanti con il dettato costituzionale, ma che richiedono un confronto con la situazione concreta (confronto che può essere anche vincente per gli strumenti presuntivi allorchè i dati forniti dal contribuente risultino inattendibili).

Peraltro, lo stesso legislatore dello Statuto del contribuente nel prevedere all'art. 12, comma 7 (che si pone come norma generale), un tendenziale necessario contraddittorio anticipato attraverso il quale il contribuente possa fornire dati e richieste che l'Ufficio ha l'obbligo di valutare, conferma indiscutibilmente l'esigenza che l'accertamento venga calibrato sempre al caso concreto, sulla base di una conoscenza più approfondita della situazione verificata.

Alla stregua dell'art. 12, e prima che si passi a valutare il profilo dell'inapplicabilità dei coefficienti o di altri strumenti presuntivi, 1 a stessa amministrazione deve individuare gli elementi da utilizzare nel caso concreto, potendo addirittura disattendere i coefficienti quando esistono altri dati che evidentemente esprimono meglio la situazione concreta. In ogni caso, sulla base dell'ultimo periodo dell'art. 12 citato, comma 4, ammesso che i coefficienti presuntivi siano stati utilizzati bene e legittimamente, resta il fatto che è ammessa la prova della inapplicabilità dei parametri al caso concreto. Questa prova non deve avere necessariamente collegamenti con dati documentali (come invece sembra avere sostenuto il ricorrente), ma può essere costituita, in assenza di indicazioni normative specifiche contrarie, anche da presunzioni che il Giudice nel suo prudente apprezzamento va a configurare e a valutare.

La norma fa riferimento alle "specifiche condizioni di esercizio" dell'attività e lascia, quindi, ampio margine nella deduzione dei fatti impeditivi (L. n. 549 del 1995, comma 181).(cfr., ex multis, Cass. civ. sentt. nn. 19163 del 2003, 23602, 24912, e 27648 del 2008 e 3288 del 2009), circostanze impeditive che non risultano provate dalla società contribuente.

Tutto ciò premesso e dichiarata assorbita ogni altra eventuale censura, il ricorso deve essere respinto. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte respinge il ricorso e condanna la società ricorrente al pagamento delle spese processuali che si liquidano in Euro 2.100,00, di cui Euro 2.000,00 per onorari, oltre spese generali ed accessori

di legge.

Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 24-09-2010, n. 20201 - Pres. PIVETTI Marco - Est. MARIGLIANO Eugenia - P.M. VELARDI Maurizio
[Accertamento analitico-induttivo]

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - Accertamento delle imposte sui redditi (tributi posteriori alla riforma del 1972) - Accertamenti e controlli - Poteri degli uffici delle imposte - In genere - Redditi di impresa - Accertamento induttivo - Scritture contabili regolarmente tenute - Riferimento alla difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto alla media di settore - Idoneità - Esclusione - Difformità abnorme - Necessità

In tema di accertamento induttivo nell'ipotesi in cui risulti una contabilità regolarmente tenuta, l'accertamento dei maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, soltanto quando raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza tali da privare, appunto, la documentazione contabile di ogni attendibilità. (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Milano, 09/03/2006)

FATTO
L'Agenzia delle entrate di Rho, a seguito di verifica delle dichiarazioni dei redditi ed I.V.A. per gli anni d'imposta 1996 e 1997 notificava il 16.12.2002 tre distinti avvisi di accertamento a C.A., esercente l'attività di commercio all'ingrosso di frutta e verdura, con i quali rettificava il reddito imponibile in L. 361.402.000, in luogo del dichiarato in L. 326.192.000 per l'anno 1996 e in L. 267.920.000 in luogo del dichiarato in L. 57.975.000 per l'anno 1997 ed, infine, accertava un'ulteriore imposta per I.V.A. di L. 8.582.000 per il 1997, oltre I.LO.R., CSE, CSSN e sanzioni.
Il contribuente impugnava con distinti ricorsi i tre avvisi innanzi alla C.T.P. di Milano, sostenendo che l'esame contabile delle fatture di vendita e di acquisto, acquisite dall'Ufficio, fosse stato parziale ed incompleto e che la percentuale di ricarico applicata, pari al 17%, fosse errata. Si costituiva l'Ufficio, sostenendo la legittimità del suo operato.
I ricorsi, previamente riuniti, venivano accolti e, su gravame dell'Ufficio, la C.T.R. della Lombardia, con sentenza n. 14/43/06 del 7.2/9.3.2006, riformava la decisione di primo grado ritenendo legittimi gli accertamenti in quanto fondati sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, desunte dall'esame di fatture di acquisto e vendita dei mesi di gennaio e dicembre degli anni 1996 e 1997 e richiamando anche il ricarico elaborato dagli studi di settore D.L. n. 331 del 1993, ex art. 62 bis.
Avverso detta decisione C.A. proponeva un primo ricorso per cassazione notificato il 24.11.2006, privo dei quesiti richiesti dal D.L. n. 40 del 2006. Avanzava, inoltre, in data 25.1.2007 altro identico ricorso, rispettoso della novella citata, articolato in quattro motivi, integrati da memoria. L'A.F. resisteva con controricorso solo nei confronti del primo atto d'impugnazione, eccependo, in via preliminare, l'inammissibilità dell'impugnazione per mancanza dei quesiti previsti dall'art. 366 bis introdotti con il D.L. n. 40 del 2006.
DIRITTO
Con il primo motivo il contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 330 e 83 c.p.c. per nullità della notifica dell'atto di appello, essendo stato tale atto notificato al rag. D. B.M. cui era stata conferita la procura solo per il primo grado di giudizio senza alcun riferimento alla

parte, nè la costituzione effettuata in quel grado da parte dell'appellato poteva ritenersi sanante tale nullità.
Con la seconda censura si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., nonchè omessa e comunque contraddittoria e insufficiente motivazione, per non avere la C.T.R. in alcun modo motivato in ordine alla scelta del criterio di determinazione dei ricavi e, conseguentemente, dell'imponibile.
Con i terzo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, lett. d) per avere la C.T.R. ritenuto che l'ufficio avesse legittimamente determinato i maggiori ricavi raffrontando le fatture di acquisto e di vendita dei soli mesi di gennaio e di dicembre degli anni 1996 e 1997 e che i risultati di tali raffronti costituissero elementi dotati dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, tenuto anche conto delle percentuali di ricarico.
Parte ricorrente contesta tale affermazione rilevando in primo luogo l'illegittimità di un accertamento induttivo quando l'ufficio fosse in possesso di tutta la documentazione necessaria prodotta da contribuente ed affermando, inoltre, che i requisiti di cui all'art. 2729 c.c. non erano sussistenti nella specie non avendo i requisiti della certezza.
Con il quarto motivo si lamenta la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, lett. d), e della L. n. 146 del 1998, art. 10 per avere la C.T.R. introdotto un nuovo elemento di valutazione non prospettato in precedenza tra le parti in violazione dei principi di motivazione dell'accertamento e di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato. Afferma, inoltre, che l'Ufficio delle entrate nella motivazione dell'accertamento aveva fatto riferimento agli studi di settore di cui al D.P.R. n. 331 del 1993, art. 62 sexies normativa non applicabile nella specie in quanto l'art. 10, comma 9 prevede espressamente che le disposizioni di cui ai commi da 1 a 6 si applicano a partire dagli accertamenti relativi al periodo d'imposta nel quale sono entrati in vigore gli studi di settore e comunque non prima del 1 gennaio 1998.
Rileva, infine, che l'unica circostanza concretamente dedotta dall'A.F. consiste nel preteso contrasto tra i ricavi dichiarati dall'imprenditore e quelli desumibili applicando i valori medi percentuali di ricarico delle imprese del medesimo settore, contrasto che però da solo non può costituire presunzione grave precisa e concordante se non sostenuto anche da altri elementi salvo il caso che non raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza.
Occorre preliminarmente riunire il ricorso n. 3732/2007 al ricorso n. 33140/2006, ai sensi dell'art. 330 c.p.c., in quanto proposti avverso la stessa sentenza.
E' necessario puntualizzare che dei ricorsi riuniti il primo, notificato il 4.12.2006, è privo dei quesiti richiesti dall'art. 366 bis c.p.c., come introdotto dal D.Lgs. n. 40 del 2006, e che il secondo, notificato il 25.1.2007, di identico contenuto, ma fornito dei quesiti sopracitati, poteva ancora essere proposto, non essendo ancora scaduti i termini d'impugnazione, nè essendo intervenuta pronuncia di inammissibilità del precedente ricorso.
Deve essere esaminata preliminarmente la richiesta di rinvio a nuovo ruolo della presente causa da parte del P.G, d'udienza, per procedere alla rinotifica del ricorso nei confronti dell'Ufficio di Rho ove non risulterebbe e seguita, in quanto notificato a quell'Ufficio presso l'Avvocatura generale dello Stato.
Dall'esame degli atti risulta invece che il contribuente ha proceduto a notificare il ricorso per cassazione, oltre che al Ministero dell'economia e delle finanze e all'Agenzia delle entrate, ufficio di Rho, nel domicilio eletto ex lege presso l'Avvocatura generale dello Stato", anche all'Agenzia delle entrate, ufficio di Rho, in persona del direttore pro tempore sia nel domicilio eletto presso l'Avvocatura distrettuale dello Stato di Milano a mani dell'impiegato addetto alla ricezione che a mezzo del servizio postale con A.R., prodotto in giudizio, presso la sede in Rho, via Magenta, n. 77, notifica quest'ultima valida e rituale.
Il ricorso nel merito è in parte inammissibile e per il resto infondato.
Il primo motivo è infondato.

Dagli esami degli atti, permesso a questa Corte, trattandosi di denuncia di vizio in procedendo, risulta che la procura per il rag. D.B.M. è stata conferita in calce al ricorso introduttivo dal sig. C.A. "affinchè lo rappresenti, assista e difenda nel presente procedimento,.. .", per cui da quella dizione, facente generico riferimento al procedimento non è possibile evincere che detto conferimento fosse limitato al solo primo grado di giudizio. Peraltro, la costituzione del contribuente a mezzo del proprio difensore sana comunque ogni eventuale nullità, avendo l'atto raggiunto il suo scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c., comma 3, (v., ex plurimis, cass. civ. sent. n. 22293 del 2004).

Il secondo motivo è invece inammissibile in quanto non è stato formulato secondo il disposto dell'art. 366 bis, secondo periodo, nel quale è chiaramente specificato che: "nel caso previsto dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'illustrazione di ciascun motivo deve contenere, a pena di inammissibilità, la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria, ovvero le ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la rende inidonea a giustificare la decisione ". Parte ricorrente, invece, ha del tutto obliterato detta statuizione, non evidenziando quanto richiesto dalla novella.

Nè può in ogni caso ritenersi che la chiara indicazione del fatto controverso o delle ragioni della insufficienza della motivazione - sarebbe presente nell'illustrazione dei motivi, sottoposti all'esame di questa Corte, poichè la prescrizione formale introdotta dalla norma in esame non può essere interpretata nel senso che il quesito di diritto o la chiara indicazione del fatto controverso o delle ragioni della insufficienza della motivazione - possano desumersi implicitamente dalla formulazione del motivo di ricorso, poichè una siffatta interpretazione si risolverebbero nell'abrogazione tacita della norma in questione che ha introdotto, a pena di inammissibilità, il rispetto di un requisito formale, che deve esprimersi, per i motivi da 1 a 4 dall'art. 360 c.p.c., nella formulazione di un esplicito quesito di diritto tale da circoscrivere la pronuncia del giudice nei limiti di un accoglimento o un rigetto del quesito formulato dalla parte - quesito che deve trovare la sua collocazione a conclusione dell'illustrazione di ciascun motivo di ricorso che, da sola, non è perciò sufficiente ai fini del rispetto della norma in esame e per l'art. 360 c.p.c., n. 5 l'illustrazione di ciascun motivo deve contenere, a pena di inammissibilità, la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria, ovvero le ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la rende inidonea a giustificare la decisione, cosi come dettagliatamente espresso dal secondo periodo del citato art. 366 bis, comma 1 (cfr., ex multis, cass. civ. sent. n. 23153 del 2007).

La formulazione del motivo cosi come richiesto dalla legge e la chiara indicazione del fatto controverso e delle ragioni dell'insufficienza o della contraddittorietà della motivazione, nei termini innanzi specificati, non si rinvengono nella censura sottoposta all'esame di questa Corte.

Il quarto e quinto motivo possono essere esaminati congiuntamente stante la loro intima connessione logico giuridica.

La rettifica operata dall'Ufficio, indipendentemente dal metodo analitico o induttivo utilizzato, ha raggiunto i risultati contestati dal contribuente attraverso lo specifico riferimento alle percentuali di ricarico indicate dagli studi di settore relativi alla attività considerata.

Questa Corte ha recentemente affermato, sulla scia di pregressa giurisprudenza, che: "In tema di rettifica delle dichiarazioni dei redditi d'impresa, mentre in presenza di irregolarità della contabilità meno gravi,contemplate dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1 l'amministrazione può procedere a rettifica analitica, utilizzando gli stessi dati forniti dal contribuente, ovvero dimostrando, anche per presunzioni, purchè munite dei requisiti di cui all'art. 2729 cod. civ., l'inesattezza o incompletezza delle scritture medesime, allorquando, invece, constati un'inattendibilità globale delle scritture, l'ufficio è autorizzato, ai sensi del successivo secondo comma, a prescindere da esse ed a procedere in via induttiva, avvalendosi anche di semplici indizi sforniti dei requisiti necessari per costituire prova presuntiva. La circostanza che le irregolarità contabili siano così gravi e numerose da giustificare un giudizio di complessiva inattendibilità delle stesse rende, dunque, di per sè sola legittima l'adozione del metodo induttivo, senza che sui presupposti per il ricorso ad esso incidano le modalità con cui tale forma di accertamento viene poi

eseguita: l'amministrazione può quindi utilizzare elementi esterni rispetto alle scritture, ma anche dati da queste emergenti, nella misura in cui risultino singolarmente affidabili. L'esistenza dei presupposti per l'applicazione del metodo induttivo non esclude, infatti, che l'amministrazione possa servirsi, nel corso del medesimo accertamento e per determinate operazioni, del metodo analitico di cui all'art. 39, comma 1 oppure contemporaneamente di entrambe le metodologie". (Cass. civ. sent. n. 27068 del 2006), per cui sulla base di tale principio deve ritenersi del tutto legittimo un accertamento eseguito utilizzando ambedue i metodi di rettifica purchè sussistano le relative condizioni previste per legge" (cass. civ. sent. n. 27068 del 2006).

Peraltro, in caso di contabilità regolarmente tenuta, l'accertamento dei maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza quando essa raggiunga livelli di abnormità, come nella specie, tali da privare, appunto, la documentazione contabile di ogni attendibilità.

Nè è condivisibile la censura avanzata dal contribuente relativa all'inapplicabilità, nella specie, dei c.d. studi di settori in quanto gli stessi sarebbero applicabili solo dal 1 gennaio 1998 e, quindi, per i periodi d'imposta successivi a tale data, mentre la giurisprudenza più recente di questa Corte si è orientata nel senso di cui alla decisione della C.T.R. (applicazione retroattiva), riferendosi alla normativa D.L. n. 331 del 1993, ex art. 62 bis convertito in L. n. 427 del 1993, sugli studi di settore, anche se successivamente introdotti ed entrati in vigore nel 1998 rispetto ai parametri di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 attesa la natura più raffinata del nuovo mezzo di accertamento desumibile dalla normativa che lo ha introdotto (cfr., ex multis, sentt. nn. 1797 del 2005, 9613 e 23602 del 2008).

Peraltro, anche recentemente, le Sezioni unite di questa Corte con la sentenza n. 26635 del 2009 hanno confermato la possibilità dell'applicazione retroattiva dei ed. studi di settore, sistema di accertamento che si affianca a quello di cui all'art. 39 citato, formulando il seguente principio di diritto. "La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore costituisce un sistema unitario, frutto di un processo di progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività per categorie omogenee di contribuenti, che giustifica la prevalenza, in ogni caso, e la conseguente applicazione retroattiva dello strumento più recente rispetto a quello precedente, in quanto più affinato e, pertanto, più affidabile." Le stesse Sezioni unite hanno anche scandito la ripartizione dell'onere della prova in tema di detto accertamento, puntualizzando che quanto all'onere della prova, "cui nemmeno l'Ufficio è sottratto in ragione della peculiare azione di accertamento adottata, è così ripartito:

a) all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto di accertamento;

b) al contribuente, che può utilizzare a suo vantaggio anche presunzioni semplici, fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli standard o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce".

Nella specie, tenuto, peraltro, conto che gli studi di settore costituiscono presunzioni semplici avverso le quali il contribuente è abilitato a fornire prova contraria anche per presunzioni, tuttavia non appare in alcun modo che il ricorrente abbia fornito tale prova, limitandosi come si evince anche dal presente ricorso solo a contestare in modo generico il metodo seguito, senza fornire l'indicazione di alcuna prova contraria.

Tutto ciò premesso, dichiarata assorbita ogni altra censura, il secondo motivo di ricorso va dichiarato inammissibile, mentre il primo, terzo e quarto devono essere respinti. Tuttavia, stante le alterne vicende processuali, si ritiene opportuno compensare le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE riunisce i ricorsi, dichiara inammissibile il secondo motivo di ricorso e rigetta il primo, il terzo ed il quarto. Compensa le spese.

Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 23-02-2011, n. 4381 - Pres. PLENTEDA Donato - Est. DIDOMENICO Vincenzo - P.M. BASILE Tommaso

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate in persona del Direttore pro tempore ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Regionale della Liguria dep. il 30/09/2005 che aveva, accogliendo parzialmente l'appello di S.M., riformato la sentenza della CTP di Genova che aveva parzialmente accolto il ricorso del medesimo avverso l'avviso di rettifica per Iva, Irpef e SSN per l'anno 1995.

La CTR aveva ritenuto fondato l'accertamento per l'Iva, in quanto fondato sull'omessa presentazione della dichiarazione(ma aveva riconosciuto le detrazioni e ridotto la percentuale di ricarico), e non quello relativo al consequenziale accertamento per le imposte dirette perchè quest'ultima dichiarazione era stata presentata e i presupposti erano diversi.

La ricorrente pone a fondamento del ricorso tre motivi fondati sulla violazione di legge e il vizio motivazionale. Il contribuente non ha resistito.

La causa è stata rimessa alla decisione in pubblica udienza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, e del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 6, 28, 37, e 55, art. 115 c.p.c. e art. 2697 c.c. nonchè omessa e insufficiente motivazione.

La ricorrente deduce violazione dell'art. 55 predetto avendo la CTR ammesso in detrazione l'iva che invece non risultava dalle liquidazioni periodiche e vi era il suddetto vizio motivazionale nell'avere ritenuto detraibile l'iva annotata a matita sul registro dei corrispettivi e non sulle liquidazioni periodiche.

Il motivo è fondato.

Questa Corte (Cass. n. 12041/09) ha ritenuto che la mancata esposizione della maggior detrazione nelle dichiarazioni IVA periodiche ed in quella annuale esclude soltanto - secondo le disposizioni generali concernenti tale imposta - il diritto di detrarre l'eccedenza nell'anno successivo, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, comma 2, oltre a quello di chiederne il rimborso nelle ipotesi e nei limiti contemplati dai commi successivi dello stesso art.; ma ciò non implica affatto che il contribuente, dopo aver versato (per ragioni cautelative o di altro genere) somme obbiettivamente non dovute, perda il diritto di chiedere la ripetizione dell'indebito, entro i termini e salve le preclusioni di legge.

Questa conclusione è conforme sia a principi generali, di rango costituzionale (capacità contributiva e di buona amministrazione) o propri del sistema tributario, per cui la dichiarazione non assume valore confessorio e non costituisce fonte dell'obbligazione tributaria (Cass. nn. 4755/2008, 1708/2007, 8362/2002), mentre i rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente debbono essere improntati a collaborazione e buona fede (principio ora consacrato nella L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10); sia a principi del diritto comunitario. In tal senso, Cass. nn. 17067/2006 e 22774/2006, nella cui motivazione si legge che "la mancata esposizione del credito i.v.a. nella dichiarazione annuale non comporta la decadenza dal diritto di far valere tale credito, purchè lo stesso emerga dalle scritture contabili ... conforme ai principi del diritto comunitario (Corte di Giustizia, sentenza 11 luglio 2002, C-62 Liberexim BV), secondo i quali il soddisfacimento del credito i.v.a. non è strettamente collegato al meccanismo della detrazione, potendo essere fatto valere anche mediante semplice istanza di rimborso".

Orbene la CTR, nel momento in cui ammette in detrazione l'IVA sulle fatture d'acquisto non motivando sulle deduzioni dell'Ufficio relative alle omesse liquidazioni periodiche, viola il superiore principio.

Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 38 e 41, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75 e del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 6, 28, 37, e 55, art. 115 c.p.c. e art. 2697 c.c. nonchè omessa o insufficiente motivazione.
Assume che quanto affermato dalla CTR circa l'illegittimità dell'accertamento Irpef, attesocchè la dichiarazione non presentata era solo quella dell'Iva, violerebbe le superiori disposizioni in quanto, a parte elementi di comunanza tra i due tipi d' imposta (per es. in tema di individuazione del momento della cessione) l'accertamento in questione presentava specifica-motivazione circa la identità del volume d'affari e corrispettivi evasi.
Il motivo è fondato.
Questa Corte (Cass. n. 19321/06, 792/2003, 4117/2002, 1953/2002), ha ripetutamente osservato che anche in difetto di una espressa previsione normativa deve ritenersi che i principi costituzionali di divieto di disparità di trattamento, legalità ed imparzialità amministrativa e imposizione fiscale in base alla capacità contributiva, stabiliti dagli artt. 3, 97 e 53 Cost., impongano all'Amministrazione finanziaria un vincolo a precedenti accertamenti sul valore degli stessi fatti economici effettuati ai fini dell'applicazione di altro tributo, quando le singole leggi d'imposta non stabiliscono differenti criteri di valutazione. Da tali premesse consegue che il richiamo al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, non può comportare alcun vizio determinante la nullità dell'avviso di rettifica dei corrispettivi dichiarati, in quanto, anche ai fini della rettifica i.v.a., l'ufficio può, a seguito di esame della contabilità, desumere la falsità di indicazioni sulle operazioni imponibili anche da presunzioni semplici, aventi i requisiti di gravità, precisione e concordanza (del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2). Pertanto l'affermazione apodittica contenuta nella sentenza della diversità delle imposte, onde l'omessa dichiarazione dell'IVA non giustificherebbe l'accertamento delle imposte dirette, viola il superiore indirizzo interpretativo, essendo in ogni caso omessa la valutazione sulla sussistenza delle superiori presunzioni.
Con il terzo motivo di ricorso, l'Agenzia deduce violazione degli artt. 112, 115 e 116 c.p.c. e del D.Lgs. n. 417 del 1997, artt. 1 e 5 e omessa o insufficiente motivazione. Assume la ricorrente che la riduzione delle sanzioni iva era sfornita di ogni motivazione e l'implicito annullamento delle sanzioni era illegittimo.
Il motivo è assorbito dall'accoglimento del secondo motivo (relativo all'accertamento per imposte dirette) ed è fondato in relazione all'IVA in assenza di qualsivoglia motivazione sul punto.
S'impone pertanto la cassazione della impugnata sentenza con necessità di rinvio alla CTR della Liguria che si adeguerà ai superiori principi e provvederà anche sulle spese.
P.Q.M.
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia anche per le spese alla CTR della Liguria.
Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 21-04-2011, n. 9210 - Pres. ADAMO Mario - Est. BERNARDI Sergio - P.M. SORRENTINO Federico

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO
Nel corso di una indagine condotta nei confronti di altra società, furono rinvenuti supporti magnetici di una contabilità parallela a quella ufficiale, concernente - fra l'altro - operazioni commerciali intervenute con la s.r.l. Gold Tech. Risultava che quest'ultima, nell'anno 1997, aveva acquistato senza fattura oro (in gran parte puro, ma anche semilavorato) per grammi 414.869,05. Sulla presunzione che il metallo, trasformato in oggetti di oreficeria, fosse stato rivenduto, l'Ufficio recuperò a tassazione la differenza fra costi e ricavi non contabilizzati, accertando la corrispondente evasione Iva, Irpeg ed Ilor. Irrogò altresì a P.M., liquidatore della Gold Tech, le sanzioni del caso. Società e liquidatore impugnarono i tre avvisi con distinti ricorsi che vennero riuniti. La CTP accolse in parte il ricorso proposto avverso l'accertamento Iva, ed integralmente quelli proposti avverso gli accertamenti Irpeg ed Ilor e di irrogazione delle sanzioni. La decisione fu confermata in

appello. L'Agenzia ricorre per la cassazione della sentenza della CTR con tre motivi. Il P. e la Gold Tech resistono con controricorso, nel quale dichiarano di proporre ricorso incidentale condizionato.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La CTR ha osservato: "Gli elementi extra contabili rilevati dalla Guardia di Finanza nella società "S.P.A. Il Quadrifoglio" e relativi ad annotazioni in base alle quali sarebbero state poste in essere operazioni economiche fra questa società e altri soggetti fra cui la società "Gold Tech S.r.l.", sono stati semplicemente utilizzati dall'Ufficio per emettere gli avvisi di accertamento di cui oggi è giudizio. In altre parole l'Ufficio ha recepito in maniera supina il contenuto del noto processo verbale di constatazione elevato nei confronti della soc. "S.P.A. Il Quadrifoglio" e l'ha utilizzato meccanicamente per emettere gli avvisi di accertamento nei confronti della soc. "Gold Tech S.r.l.", senza effettuare nessun riscontro nè critica valutazione, ma limitandosi ad applicare un ricarico percentuale derivante, a suo dire, dalla media di un campione di imprese del settore, del quale non documenta il calcolo. La Commissione quindi, in mancanza di un benchè minimo riscontro e di una analisi approfondita sulla contabilità della società "Gold Tech S.r.l.", non può accettare il meccanico trasferimento a questa di irregolarità di un'altra società".

Coi primi due motivi di ricorso l'Agenzia critica la decisione di violazione di legge ed insufficiente motivazione. Osserva che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1 e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, commi 2 e 3, consentono di fondare gli accertamenti sui verbali relativi alle ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, sicchè nessun riscontro era necessario condurre sulla contabilità della società e non poteva negarsi la attendibilità dei dati riferiti dalla Guardia di Finanza solo perchè "meccanicamente trasposti" nella motivazione degli avvisi.

I motivi sono fondati. Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1 (come il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54) consente di procedere alla rettifica anche quando l'incompletezza della dichiarazione risulta "dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti".

In tal caso, "l'esistenza di attività non dichiarate... è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici", che possono essere costituite anche da un solo indizio, purchè grave e preciso (essendo l'ulteriore elemento della concordanza richiesto solo in presenza di una molteplicità d'indizi: Cass. nn. 4472/2003, 914/1999, 1377/1993). Presunzione che, a sua volta, determina l'inversione dell'onere della prova (Cass. nn. 9755/2003, 17016/2002). Nella specie, la presunzione desunta dall'acquisto in nero (rilevato presso terzi) di una consistente quantità di oro legittimava l'esercizio del potere di accertamento induttivo, sicchè si è legittimamente spostato a carico del contribuente - malgrado la correttezza formale delle scritture contabili (Cass. n. 6337/ 2002) - l'onere di provare l'infondatezza della pretesa fiscale (Cass. n. 4601/2002). Per quanto concerne la percentuale di ricarico sull'oro acquistato "in nero", presuntivamente applicata in conformità alla media aritmetica del settore, si osserva che la totale omissione di registrazione di una grossa partita di merce in entrata ed in uscita legittimava il ricorso alla presunzione anche a questo proposito, in conformità ad un criterio già avallato dalla giurisprudenza di questa suprema corte (Cass. nn. 13816/2003, 11686/2002, 11680/ 2002, 8986/2002, 14576/2001). Nè - come la CTR ha mostrato di ritenere - l'avviso di accertamento richiede da parte dell'Ufficio un'autonoma attività istruttoria, il cui svolgimento contrasterebbe con i principi di economicità ed efficienza dell'attività amministrativa, nonchè con le norme specifiche (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 51 e 52) che disciplinano la motivazione degli atti impositivi consentendo all'Amministrazione di avvalersi dell'attività di altri organi (Cass. 13486/2009).

Il terzo motivo riproduce analoghe doglianze quanto alla decisione adottata sulle sanzioni irrogate al liquidatore P. M.. Le censure con esso svolte trascurano peraltro la considerazione (che costituisce autonoma ratio decidendi della decisione impugnata) risultante dalle stesse premesse sulle quali il motivo è fondato: che la CTP aveva accolto il ricorso del P. ritenendo che le violazioni sanzionate si fossero verificate "in un periodo antecedente a quello della messa in liquidazione della società". Mancata l'impugnazione di tale accertamento di fatto difetta l'interesse all'accoglimento del motivo proposto.

Nel controricorso, il contribuente denomina motivi di "ricorso incidentale subordinato" argomenti che tali non sono, perchè ripropongono tesi difensive sulle quali la CTR non si è espressa, essendo rimaste assorbite. In gran parte esse risultano in contrasto con le considerazioni sviluppate nella presente pronuncia di accoglimento del ricorso principale. Per la parte in cui contestano la concludenza del ragionamento induttivo posto a base dell'avviso impugnato, sull'assunto di averne offerto in giudizio prova logica contraria, appartengono alla materia del giudizio di rinvio, nel quale dovranno essere riproposte.

Il ricorso principale proposto va dunque accolto nei confronti della Gold Tech s.p.a e respinto nei confronti di P.M. in proprio. La sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e la causa rimessa alla CTR della Toscana, che deciderà anche sulle spese di questo giudizio di legittimità. I motivi della decisione giustificano la compensazione delle spese di questo grado nei confronti del P..

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale nei confronti della Gold Tech s.p. a. e lo respinge nei confronti del P.. Compensa le spese del giudizio di legittimità nei confronti di quest'ultimo. Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa, anche per le spese, ad altra sezione della CTR della Toscana.

Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 05-05-2011, n. 9876 - Pres. D'ALONZO Michele - Est. VALITUTTI Antonio - P.M. APICE Umberto

IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamento - Beni ammortizzabili - Fornitori - Dichiarazioni - Limiti - Motivazione - Rettifica - D.P.R. n. 597 del 1973, art. 74, - D.P.R. n. 600 del 1973, art. 16, 39 e 61 -

FATTO

1. Con sentenza n. 59/15/05, depositata il 24.10.05, la Commissione Tributaria Regionale della Calabria rigettava parzialmente l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate di Reggio Calabria, avverso la decisione di prime cure con la quale era stato accolto il ricorso proposto dalla Cedil Costruzioni Edili s.r.l., avverso l'avviso di accertamento, ai fini IRPEG ed ILOR, per l'anno 1986. 2. La Commissione Tributaria Regionale - condividendo le, argomentazioni della sentenza di primo grado - riteneva, invero, irrilevante, ai fini della deducibilità delle quote di ammortamento dei beni strumentali, la loro mancata registrazione nel registro dei cespiti ammortizzabili, e reputava illegittimo il recupero a tassazione dei costi considerati inesistenti dall'Ufficio, poichè fondato su elementi meramente indiziari.

3. Per la cassazione della sentenza 59/15/05 ha proposto ricorso l'Agenzia delle Entrate, formulando due motivi. L'intimata non ha svolto attività difensiva.

DIRITTO

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione del D.P.R. n. 597 del 1973, art. 74, comma 4, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 16, e art. 61, comma 3, nonchè l'omessa o insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia.

1.1. La CTR della Calabria avrebbe, invero - a parere dell'Ufficio ricorrente - erroneamente ritenuto ininfluente, ai fini di escludere la deducibilità dell'onere ai fini IRPEG, la mancata annotazione da parte della contribuente delle quote di ammortamento dei beni strumentali nel registro dei cespiti ammortizzabili, reputando trattarsi "di irregolarità formale non rivolta a modificare l'effettivo risultato economico d'esercizio".

Tale assunto, ad avviso dell'amministrazione, si paleserebbe del tutto infondato, tenuto conto, per converso, dell'essenzialità di detto adempimento ai fini della deducibilità di tali oneri, ai fini della tassazione del reddito di impresa.

1.2. Il motivo è fondato e va accolto.

Osserva, invero, la Corte che, ai sensi del D.P.R. n. 597 del 1973, art. 74, (nella formulazione temporalmente applicabile alla fattispecie concreta), per i contribuenti tenuti ad allegare alla dichiarazione il conto economico, la deduzione di costi ed oneri è subordinata, oltre che all'imputazione degli stessi al conto economico, all'osservanza dell'obbligo di contabilizzazione nelle scritture nelle quali è prescritto debba avvenire la registrazione.

In particolare, per quanto concerne le quote di ammortamento dei beni strumentali, tali oneri debbono essere registrati - ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 16, - nel registro dei cespiti ammortizzabili. In mancanza di tale adempimento, dunque, l'Ufficio - in sede di accertamento in rettifica - ha il potere di ritenere indeducibili costi ed oneri che il contribuente ha incluso tra le componenti negative del reddito, e che dovrebbero essere considerate tali anche in sede fiscale, ove l'inerenza alla produzione del reddito risultasse nel modo prescritto dalla legge (Cass. 4397/95, 16702/05).

Alla stregua delle considerazioni che precedono, pertanto, è di tutta evidenza l'erroneità dell'impugnata sentenza, nella parte in cui ha considerato come un inadempimento irrilevante, ai fini dell'esclusione della deducibilità delle quote di ammortamento, la loro mancata registrazione, da parte della società Cedil Costruzione Edili s.r.l., nel registro dei beni ammortizzabili. 2. Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c., D.P.R. n. 600 del 1973,, art. 39, comma 1, lett. c), artt. 2697, 2727 e 2730 c.c..

2.1. La CTR avrebbe, invero, erroneamente ritenuto illegittimo il recupero a tassazione dei costi considerati inesistenti dall'Ufficio, poichè fondato su elementi meramente indiziari.

In particolare, il giudice di appello aveva ritenuto illegittimi: a) il recupero a tassazione della somma di L. 164.120.000, reputando doversi considerare come una "semplice presunzione" la dichiarazione di inesistenza delle forniture, resa dallo stesso titolare della ditta fornitrice; b) il recupero a tassazione della somma di L. 314.450.000, a fronte di lavori edili, dovendo ritenersi non comprovata la dedotta inesistenza della ditta fornitrice, essendo tale circostanza - allegata dall'Ufficio - rimasta "a livello di semplice indizio".

Tale decisione, ad avviso dell'amministrazione ricorrente, - oltre ad essere affetta da extrapetizione, poichè non corrispondente a censure proposte dalla società contribuente - avrebbe illegittimamente ritenuto, in violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. c), di non potere attribuire la natura di presunzioni, e quindi di prova piena, agli elementi raccolti dall'ufficio in forza della norma summenzionata. Tale disposizione consente, invero, all'amministrazione di porre a fondamento dell'accertamento, tra l'altro, "i verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti", nonchè "altri atti e documenti in possesso dell'Ufficio". 2.2. Il motivo è parzialmente fondato e va accolto, per quanto di ragione.

2.2.1. Va premesso, invero, che non può ravvisarsi la dedotta extrapetizione nell'impugnata sentenza, atteso che la stessa ricorrente riferisce (p. 3 del ricorso) che i recuperi a tassazione suindicati erano stati contestati dalla contribuente, fin dal primo grado del giudizio, sotto i profili in discussione.

2.2.2. Ciò posto, per quanto concerne il recupero a tassazione della somma di L.. 164.120.000, va osservato che, nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo - acquisite, come nel caso concreto, dalla Polizia Tributaria nel corso di un'ispezione, e trasfuse nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito nell'avviso di accertamento - hanno per lo più valore meramente indiziario, per cui concorrono a formare il convincimento del giudice, se confortate da altri elementi di prova. Tuttavia, tali dichiarazioni - nel concorso di particolari circostanze - possono rivestire i caratteri della presunzioni (generalmente ammesse nel processo tributario, nonostante il divieto di prova testimoniale) gravi, precise e concordanti, ai sensi dell'art. 2729 c.c., dando luogo, di conseguenza, non ad un mero indizio, bensì ad una prova presuntiva, idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, da parte dell'amministrazione finanziaria.

Il che accade, in particolare, quando le dichiarazioni rese a verbale dal terzo si segnalino come dotate di una particolare attendibilità ed affidabilità, poichè aventi natura confessoria, per le conseguenze negative che possano derivarne a carico del terzo medesimo (Cass. 9402/07).
Da quanto suesposto deriva, con riferimento al caso concreto, che ha errato il giudice di appello nel ritenere che la dichiarazione del fornitore - partecipe dello stesso illecito fiscale commesso dall'acquirente - costituisca un mero elemento indiziario, che avrebbe dovuto essere supportato da altri elementi di prova. Ed Invero, attesa la natura indubbiamente confessoria di tale dichiarazione, alla stessa va attribuita la valenza di una presunzione rivestita dei caratteri di cui all'art. 2729 c.c. e perciò di per sè idonea a supportare l'avviso di accertamento notificato alla contribuente.
2.2.3. A diversa conclusione deve, invece, pervenirsi, per quanto attiene al recupero a tassazione dell'importo di L. 314.450.000.
Va rilevato, infatti, che l'Ufficio si è limitato a dedurre - senza fornire, peraltro, neppure in questa sede, nessun elemento a sostegno del proprio assunto - che la ditta fornitrice era inesistente, asserendo che la medesima non avrebbe una propria sede, che non avrebbe posto in essere gli adempimenti essenziali (posizioni assicurative, dichiarazioni IVA), e che il suo titolare non sarebbe stato reperibile.
E, tuttavia, tali asserzioni sono rimaste in giudizio del tutto sfornite di riscontri probatori concreti, sicchè pienamente condivisibile si palesa, ad avviso della Corte, la conclusione cui è pervenuta la CTR della Calabria, che ha escluso il recupero a tassazione dell'importo suindicato.
3. Per tutte le ragioni esposte, pertanto, vanno accolti, in toto, il primo motivo di ricorso, e nei limiti sopra evidenziati, il secondo motivo.
L'impugnata sentenza va, di conseguenza, cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria della Calabria, che si atterrà ai seguenti principi di diritto: "ai fini della deducibilità dal reddito di impresa, ai sensi del D.P.R. n. 597 del 1974, art. 74, le quote di ammortamento dei beni strumentali debbono essere registrate nel registro dei cespiti ammortizzabili, a norma del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 16";
"le dichiarazioni del terzo, raccolte dalla polizia tributaria e trasfuse nel processo verbale di constatazione, nel concorso di particolari circostanze, ed in particolare qualora abbiano valore confessorio, possono costituire una prova presuntiva, ai sensi dell'art. 2729 c.c., idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, da parte dell'amministrazione finanziaria". 4. Il giudice di rinvio provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di cassazione.
P.Q.M.
La Corte di Cassazione;
accoglie il primo motivo di ricorso, ed il secondo nei limiti di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Calabria, che provvederà alla liquidazione anche delle spese del giudizio di cassazione.
Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 21-04-2011, n. 9201 - Pres. ADAMO Mario - Est. BERNARDI Sergio - P.M. ZENO Immacolata

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO
Avendo proceduto alla rideterminazione, con metodo induttivo, del volume d'affari della s.a.s. Premuda di Cristina Micheli e Franco Furlani, l'Agenzia delle Entrate notificò, per l'anno 1996, avvisi di accertamento in rettifica delle dichiarazioni Iva Irpeg ed Ilor a carico della società, nonchè Irpef SSN e CSE a carico dei soci. I contribuenti proposero quattro distinti ricorsi, che furono accolti solo parzialmente in primo grado, avendo la CTP ridotto i maggiori ricavi della società, e deciso in conseguenza sulle impugnazioni dei soci. Sui quattro appelli dei contribuenti, la CTR ha annullato gli avvisi integralmente. L'Agenzia ricorre per la cassazione delle sentenze d'appello con quattro ricorsi articolati ciascuno su quattro identici motivi. I contribuenti non si sono difesi.
MOTIVI DELLA DECISIONE

Va disposta la riunione dei quattro ricorsi, per evidenti motivi di connessione fra quello in materia di IVA (30154/2006) e gli altri in materia di imposte dirette proposti dai soci, per i quali la riunione è necessaria per identità del presupposto (maggior reddito di partecipazione).

In tutte e quattro le sentenze impugnate, la CTR ha premesso il rilievo che il Presidente della Sezione aveva disposto la riunione dei quattro ricorsi. Ha tuttavia pronunciato quattro distinte decisioni, sebbene ricalcate l'una sull'altra nella motivazione. Ha rilevato la nullità delle sentenze di primo grado, in quanto motivate "per relationem"; ha ritenuto che il mancato reperimento, presso la società, del libro degli inventari non giustificasse l'accertamento induttivo, sia perchè del libro era stato preventivamente denunciato lo smarrimento, sia perchè i dati da esso desumibili potevano ricavarsi dall'esame delle altre scritture contabili; ha ipotizzato che l'Ufficio sia ricorso all'accertamento induttivo proprio per non aver riscontrato alcuna irregolarità sulle scritture esaminate.

L'Agenzia sviluppa quattro motivi.

Col primo denuncia violazione di legge (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 29) lamentando che non sia stata operata la riunione dei processi pur disposta dal Presidente della Sezione investita delle decisioni connesse.

Il collegio rileva che non è incorsa nei gradi di merito alcuna violazione del contraddicono, perchè il collegamento fra le situazioni processuali della società di persone e dei soci ai quali vanno proporzionalmente imputati gli utili accertati in capo al sodalizio (D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 5) è stata tenuta ben presente sia dalla CTP che dalla CTR. I giudizi sono stati trattati nelle medesime udienze dagli stessi giudici e dagli stessi difensori, ed hanno messo capo a sentenze solo formalmente distinte (essendo stata anche disposta in appello la unificazione dei giudizi, non seguita dalla riunione materiale dei fascicoli).

Col secondo motivo si deduce violazione dell'art. 112 c.p.c.. Si osserva che la declaratoria di nullità delle sentenze di primo grado in quanto motivate "per relationem" è stata pronunciata d'ufficio, giacchè non denunciata con l'appello.

Il motivo è inammissibile per irrilevanza, giacchè alla declaratoria di nullità non è seguito alcun effetto pratico, avendo la CTR proseguito con l'esame del merito dell'impugnazione come avrebbe comunque dovuto fare anche se non avesse rilevato la nullità.

Per la stessa ragione è inammissibile la censura svolta col terzo motivo, col quale si invocano (deducendo violazione dell'art. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992) i precedenti di questa corte che in casi analoghi (di giudizi contestuali e connessi da vincolo di necessaria consequenzialità) ha ritenuto legittima la motivazione operata col semplice riferimento alle considerazioni esposte in una pronuncia parallela.

Col quarto motivo si deduce violazione o falsa applicazione di norme di diritto (art. 39, comma 2, lett. c) e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55). Si censura la decisione per aver ritenuto inammissibile l'accertamento induttivo che, nel caso di specie, era espressamente consentito dalle norme invocate.

Il motivo è fondato. Sia il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. c) (quanto agli accertamenti dei redditi notificati ai soci) che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55 (quanto alla rettifica della dichiarazione IVA della società) autorizzano l'accertamento induttivo quando il contribuente non abbia consentito l'ispezione di una o più scritture contabili obbligatorie, fra le quali l'art. 2214 c.c. menziona espressamente il libro degli inventari. Che l'indisponibilità del libro inventari fosse incolpevole (come la CTR sembra aver ritenuto avendo rilevato che ne era stato denunciato lo smarrimento in data anteriore all'ispezione tributaria) non toglie che l'incompletezza della contabilità ne rendeva inattendibili le risultanze ed integrava uno dei presupposti di fatto che giustificavano l'accertamento induttivo.

Va dunque accolto il ricorso, cassata la sentenza impugnata e - poichè non risulta che la CTR fosse stata investita di altri motivi di impugnazione - decisa la causa nel merito ex art. 384 cpv. c.p.c. col rigetto degli appelli. Le spese delle fasi di gravame seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Riunisce i ricorsi; rigetta i primi tre motivi ed accoglie il quarto;
cassa le sentenze impugnate e - decidendo nel merito - respinge gli appelli. Condanna le parti private in solido al rimborso delle spese delle fasi di gravame, liquidate per le cause riunite in Euro 2.000 per onorari oltre spese prenotate a debito per il giudizio di cassazione, ed in Euro 300 per diritti ed Euro 800 per onorari per il giudizio d'appello.

Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 31-05-2011, n. 11988 - Pres. ADAMO Mario - Est. CIRILLO Ettore - P.M. MATERA Marcello

ACCERTAMENTO - Accertamento induttivo - Anomalie contabili - Saldo negativo di cassa - Differenza con il fatturato - Ricavi in nero - Imputabilità - D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 - D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 - Artt. 2423, 2424, 2697, 2727 e 2729, c.c. -

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con avvisi notificati il 21 agosto 2001 l'agenzia delle entrate rettificava il reddito dichiarato dalla soc. TREND per il 1998 ai fini IVA e IRPEG sulla scorta di una verifica fiscale conclusasi il 30 novembre 2000. L'ufficio finanziario, in base al saldo di cassa negativo di L. 50.375.292 e ai finanziamenti infruttiferi dei soci per L. 360.000.000, recuperava a tassazione maggiori ricavi non contabilizzati per L. 410.375.292.

I ricorsi della società contribuente, riuniti dalla commissione tributaria provinciale di Verona, erano accolti; tale decisione, appellata dall'agenzia, era rigettata dalla commissione tributaria regionale di Venezia, sezione staccata di Verona, con sentenza del 20 settembre 2005.

I giudici d'appello hanno motivato la loro decisione ritenendo che il recupero operato del saldo negativo di cassa come importi non contabilizzati fosse privo di ogni logica, in quanto i rilievi inerenti la movimentazione del conto cassa o si esaurivano nell'ambito puramente finanziario senza alcun riflesso sulla determinazione dei ricavi, oppure incidevano sulla gestione economica e, in tale ipotesi, l'ufficio avrebbe dovuto fornire dimostrativa del rapporto tra la movimentazione del conto cassa e gli ulteriori ricavi accertati.

Quanto al recupero di ricavi non contabilizzati riferibili ai finanziamenti infruttiferi dei soci, i giudici d'appello hanno osservato che detti versamenti trovavano regolare contropartita nel conto cassa e non sussistevano elementi di prova per contestarne la legittimità. Hanno aggiunto, in proposito, che le indagini bancarie tese a dimostrare l'impossibilità economica dei soci ed effettuare i finanziamenti non erano esaustive e non potevano escludere che i versamenti fossero stati operati utilizzando riserve liquide. Infine, i ricavi accertati induttivamente dall'ufficio portavano a percentuali di ricarico assolutamente inattendibili perchè molto superiori a volte quelle indicate come congrue e coerenti per settori omogenei.

Con atto del 6-13 novembre 2006, l'agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a un solo motivo; la società contribuente non si è costituita.

MOTIVI DELLA DECISIONE

01. Con l'unico motivo l'agenzia ricorrente formula, nei confronti della sentenza impugnata, due censure: a) violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, dell'art. 2423 c.c., comma 2, artt. 2424, 2697, 2727 e 2729 c.c.; b) insufficienza e illogicità della motivazione su punto decisivo della controversia.

02. Sostiene che i giudici d'appello hanno erroneamente ritenuto che la realtà aziendale fosse sostanzialmente divisa in due settori separati e impermeabili: l'amministrazione finanziaria e la gestione economica. Invece tutte le movimentazioni finanziarie riportate nel conto cassa sono il riflesso delle gestione economica aziendale, sicchè, se il mastro di cassa presenta un saldo negativo, vuoi dire che dalla cassa è uscito più denaro di quanto ne sia entrato, il che è possibile solo se non siano stati registrati tutti gli incassi e dunque tutti i ricavi e costituisce riprova di ricavi non dichiarati pari allo scoperto di cassa.

03. Inoltre, l'onere della prova s'inverte dovendo la società contribuente offrire prove contrarie merce la dimostrazione di ulteriori componenti positive del reddito, a titolo di prestiti e/o conferimenti, corrispondenti al suddetto saldo di cassa e di provenienza diversa rispetto ai ricavi contabilizzati.
04. Il motivo è fondato.
05. La dottrina ragionieristica e, con essa, la giurisprudenza di questa Corte hanno chiarito che, siccome la chiusura "in rosso" di un conto di cassa significa, senza possibilità di dubbio, che le voci di spesa sono di entità superiore a quella degl'introiti registrati, non si può fare a meno di ravvisare, senza alcuna forzatura logica, l'esistenza di altri ricavi, non registrati, in misura almeno pari al disavanzo.
06. Si deve conseguentemente ritenere che una chiusura di cassa con segno negativo oltre a rappresentare, sotto il profilo formale, un'anomalia contabile, denota sostanzialmente l'omessa contabilizzazione di un'attività (almeno) equivalente al disavanzo (Cassazione civile, sez. trib., n. 27585 del 2008 e n. 24509 del 2009).
07. La sentenza d'appello, pertanto, va censurata sul punto impugnato, perchè contiene un vizio logico quando, pur riconoscendo l'anomalia, considera ingiustificata la conclusione dell'occultamento di ricavi.
08. Inoltre, la decisione di secondo grado non rende conto delle ragioni addotte dal fisco nel processo verbale di verifica per accreditare la propria tesi (inattendibilità di magazzino, sommarietà e correzioni degli inventari, costi del venduto incongruenti, assenza di prestiti e/o conferimenti, etc.), limitandosi ad annotare che il saldo negativo si esaurirebbe "nell'ambito puramente finanziario della contabilità", senza ulteriori specificazioni, necessarie per superare la presunzione ex actis di maggiori guadagni e i principi contabili di veridicità e chiarezza dei bilanci societari (artt. 2423 e 2424 c.c.).
09. Infine, va osservato che - in contrasto col riparto degli oneri probatori regolato dal regime di presunzioni del D.P.R. n. 633, art. 54, comma 2, e del D.P.R. n. 600, art. 39, comma 2, - i giudici d'appello affermano che "l'ufficio avrebbe dovuto fornire prova per dimostrare il rapporto tra la movimentazione del conto cassa e gli ulteriori ricavi in stretta relazione accertati". 10. Per le ragioni esposte, in accoglimento del ricorso e previa cassazione della sentenza impugnata, la causa deve essere rinviata ad altra sezione della commissione tributaria regionale competente, che rinnoverà il giudizio uniformandosi ai principi sopra esposti e così in sintesi enunciati:
11. "In tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa ai fini Irpeg e Iva, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, la sussistenza di un saldo negativo di cassa, implicando che le voci di spesa sono di entità superiore a quella degli introiti registrati, oltre a costituire un'anomalia contabile, fa presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati in misura almeno pari al disavanzo". 12. Il giudice di rinvio regolerà fra le parti anche l'onere delle spese di questo giudizio di cassazione.
P.Q.M.
La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della sez. staccata di Verona della commissione tributaria regionale di Venezia.
Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 15-06-2011, n. 13068 - Pres. ADAMO Mario - Est. PARMEGGIANI Carlo - P.M. GAMBARDELLA Vincenzo

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO
A seguito di verifica compiuta dalla Guardia di Finanza erano emessi nei confronti della società Lo Scoglio del F.lli Natale & c. s.n.c. quattro avvisi di rettifica, di cui due relativi a rideterminazione del volume di affari per l'anno 1995 con riprese a tassazione a fini ILOR ed IVA per lo stesso anno, e due relativi ad accertamento di maggiori ricavi per l'anno 1996, con conseguente recupero di IVA ed applicazione di interessi e sanzioni. Tutti gli avvisi erano impugnati dalla società contribuente

innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Latina, che con distinte sentenze riteneva valido il metodo di accertamento adottato dall'ufficio ma, in parziale accoglimento dei ricorsi, rideterminava in ammontare inferiore i volumi di affari indicati negli accertamenti.
Proponeva appello la società e la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con sentenza n. 2/40/05, in data 14-1-05, depositata il 28- 1-05, riunite tutte le cause, accoglieva i gravami ed annullava gli atti impositivi. Avverso la sentenza propongono ricorso, con sei motivi, il Ministero della Economia e delle Finanze e la Agenzia delle Entrate. La società non svolge attività difensiva.
MOTIVI DELLA DECISIONE
Preliminarmente, va rilevata la inammissibilità del ricorso proposto dal Ministero della Economia e della Finanze: nel caso di specie al giudizio innanzi la Commissione Regionale ha partecipato l'ufficio periferico di Latina della Agenzia delle Entrate successore a titolo particolare del Ministero, ed il contraddittorio è stato accettato dal contribuente senza sollevare alcuna eccezione sulla mancata partecipazione del Ministero, che così risulta, come costantemente ha rilevato la giurisprudenza di questa Corte, (ex plurimis v. Cass. n. 3557/2005) estromesso implicitamente dal giudizio, con la conseguenza che la legittimazione a proporre ricorso per cassazione sussisteva unicamente in capo alla Agenzia. Nulla per le spese per la mancata costituzione del contribuente.
Sempre in via preliminare, si rileva che la causa conseguente all'atto impositivo n. (OMISSIS) concerne l'accertamento di reddito valutato a fini ILOR nel 1995 nei confronti della società ed a fini IRPEF nei confronti dei singoli soci, e che al giudizio ha partecipato esclusivamente la società.
Al riguardo, deve essere riaffermato il seguente principio di diritto: "la unitarietà dell'accertamento che è (o deve essere) alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società ed associazioni di cui all'art. 5 cit. TUIR e dei soci delle stesse (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40) e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso proposto da uno dei soci o dalla società anche avverso un solo avviso di rettifica, riguarda inscindibilmente la società ed i soci, (salvo che questi prospettino questioni personali) i quali tutti devono essere parte nello stesso processo, e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi, (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma 1) perchè non ha ad oggetto la singola posizione debitoria dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto alla obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva della obbligazione (Cass, SS.UU. 1052/2007); trattasi pertanto di fattispecie di litisconsorzio necessario originario, con la conseguenza che il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati destinatario di un atto impositivo, apre la strada al giudizio necessariamente collettivo ed il giudice adito in primo grado deve ordinare la integrazione del contraddittorio (a meno che non si possa disporre la riunione dei ricorsi proposti separatamente, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 29); il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari è nullo per violazione del contraddittorio di cui all'art. 101 c.p.c. ed art. 111 Cost., comma 2, e trattasi di nullità che può e deve essere rilevata in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio" (Cass. SS.UU. 14815 del 2008). Dato che nel caso di specie il giudizio è stato celebrato senza che fosse disposta la integrazione del contraddittorio nei confronti di tutti i litisconsorti necessari, il ricorso deve essere accolto, in quanto l'intero rapporto processuale si è sviluppato in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14; devono quindi essere cassate le decisioni impugnate (quella di primo grado, e per la causa relativa, quella di secondo grado) e la causa deve essere rinviata alla Commissione Tributaria Provinciale adita, per la celebrazione del giudizio di primo grado. Il giudice di rinvio dovrà disporre la integrazione del contraddittorio, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14.
La causa concernente l'avviso di rettifica IVA per il 1995, conseguente all'atto impositivo n. (OMISSIS) segue la stessa sorte, nonostante non abbia riflessi diretti sui soci, in quanto è fondata sul medesimo accertamento reddituale rilevante a fini ILOR ed IRPEF che dovrà essere riesaminato in primo grado con contraddittorio completo.

Con riferimento agli accertamenti relativi al 1996, con il primo motivo la Agenzia deduce violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5 dell'art. 2697 c.c. ed insufficiente motivazione in quanto la Commissione aveva escluso la sussistenza dell'elemento soggettivo nell'illecito tributario, con riferimento alla applicazione delle sanzioni, in quanto le violazioni contabili da cui erano derivate erano proprie del professionista a cui aveva demandato il compimento delle attività senza che fosse imputabile negligenza alcuna al contribuente, operando una inversione dell'onere della prova in ordine alla assenza di colpa, ponendola a carico dell'Ufficio anzichè del contribuente, ed inoltre non aveva considerato una circostanza decisiva emergente dagli atti e segnalata dall'Ufficio, ovvero che la parte aveva dichiarato ai verbalizzanti che la tenutaria dei registri contabili aveva più volte affermato di non avere ricevuto tutte le scritture dal precedente studio associato "Piccinni - Buttinelli" incaricato precedente; con il che veniva conclamata la "culpa in vigilando" dalla parte stessa.

Con il secondo motivo deduce violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14 ex art. 360 c.p.c., n. 4, in quanto, relativamente all'accertamento parziale di IVA per il 1996 n. RG 802859, fondato su accertamenti bancari, l'appello del contribuente era generico in quanto non censurava il punto relativo a detti accertamenti e pertanto era privo di specificità. Con il terzo motivo in via subordinata deduce violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51 ed insufficiente motivazione in quanto la Commissione aveva accolto il gravame senza prendere in considerazione le risultanze bancarie nè indicare prove addotte dal contribuente per contestare l'accertamento.

Con il quarto motivo deduce violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 53 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 in quanto la Commissione aveva affermato erroneamente che il ricorso all'accertamento induttivo aveva un carattere sanzionatorio.

Con il quinto deduce violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 53 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 degli artt. 2697, 2727, 2729 c.c. e vizio di motivazione in quanto aveva ritenuto che il criterio adottato dall'Ufficio per stabilire in via induttiva il numero dei pasti serviti nel ristorante basato sul numero dei tovaglioli emergenti dalle ricevute di lavanderia (ogni tovagliolo un pasto) era inattendibile in sè, ed inoltre aveva ritenuto che l'onere della prova gravante sull'Ufficio dovesse avere il grado di certezza in luogo della elevata probabilità ed aveva accolto le tesi della contribuente senza specificare gli elemento probatori a sostegno.

Infine aveva omesso di valutare circostanze di fatto che corroboravano le tesi dell'Ufficio, come le disponibilità di tovaglioli di carta che riducevano il numero di scarti ipotizzabili, ed altresì aveva dichiarato inattendibile la media aritmetica seguita dall'Ufficio affermando la necessità di media ponderata senza spiegarne il motivo.

Con il sesto motivo di ricorso sostiene violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7 in quanto la CTR qualora avesse ritenuto incongruo il valore accertato dalla Amministrazione non avrebbe dovuto limitarsi ad annullare gli avvisi ma avrebbe dovuto procedere ad una rideterminazione del valore operando una propria valutgazione.

Il primo motivo è fondato sotto il profilo del difetto di motivazione, infatti noto che in tema di sanzioni amministrativa per violazione di norme tributarie, ai fini della affermazione della responsabilità del contribuente ai sensi del D.Lgs n. 472 del 1997, art. 5 occorre che la azione o la omissione causativa della violazione sia volontaria, ossia compiuta con coscienza e volontà, e colpevole, ossia compiuta con dolo o negligenza (v. Cass. n. 27448 del 2008) e che la prova della assenza di colpa grava sul contribuente (v. Cass. n. 22890 del 2006), sicchè va esclusa la rilevabilità di ufficio di una presunta carenza dell'elemento soggettivo, sotto il profilo della mancanza assoluta di colpa. La Commissione ha tuttavia ritenuto raggiunta tale prova sul rilievo che l'atteggiamento fraudolento del professionista incaricato era stato rilevato dalla Guardia di Finanza, e della azione di responsabilità proposta dai soci nei confronti di costui, concludendo che questi avevano usato tutta la attenzione possibile.

Tale conclusione in fatto, in sè accettabile sotto il principio del rispetto dell'onere della prova, è tuttavia inficiata dalla mancata considerazione del rilievo che l'Ufficio, nel rispetto del principio della autosufficienza, ha provato di avere svolto nella deduzioni in appello, secondo cui la parte

(ovvero il legale rappresentante della società,) aveva dichiarato ai verbalizzanti di essere stato più volte informato dal professionista incaricato che egli non disponeva di parte della contabilità, non consegnata dal professionista precedente.
Tale asserzione, implicando, ove fondata, una negligenza o "culpa in eligendo" della parte, doveva essere confutata, e comunque presa in considerazione, con valutazione in primo luogo della fondatezza, e quindi della attendibilità e del significato della circostanza evidenziata. Il secondo motivo è infondato, in quanto se la parte in appello non aveva censurato la rilevanza dell'accertamento sui conti bancari la conclusione non è nel senso della inammissibilità dell'appello per carenza di specificità dei motivi, ma la formazione di un giudicato interno, il cui mancato rilievo da parte della Commissione doveva formare oggetto di specifico motivo di impugnazione.
Il terzo subordinato motivo è inammissibile per quanto sopra anticipato, in quanto la omessa valutazione da parte della Commissione della questione della rilevanza degli accertamenti bancari doveva essere censurata non sotto il profilo della violazione di legge ma come omessa pronuncia ai sensi dell'art. 112 c.p.c. in ordine alle deduzioni dell'Ufficio in appello. Il quarto motivo è inammissibile per carenza di rilievo, in quanto dalla erroneità del termine usato dalla Commissione non è derivata alcuna conseguenza pratica, avendo la Commissione ammesso la legittimità del ricorso all'accertamento induttivo. Il quinto motivo non è fondato.
Il principio assodato che l'apprezzamento della sussistenza del requisito della gravità precisione e concordanza degli indizi posti a fondamento dell'accertamento attiene alla valutazione dei mezzi di prova, rimessa in via esclusiva al giudice del merito, salvo lo scrutinio riguardo alla congruità della relativa motivazione (v.
Cass. n, 1715 del 2007). Nella specie, non è in discussione la validità teorica dell'utilizzo del criterio del numero dei tovaglioli, ma è ovvio che se l'esito del metodo adottato confligge con le possibilità teoriche di servizio dell'esercizio commerciale, viene meno la attendibilità nel suo complesso della metodologia di accertamento, e ciò attiene alla prova a carico dell'Ufficio, in quanto solo a seguito della valutazione di sufficienza della medesima f onere di prova contraria si trasferisce sul contribuente. Nel caso in questione, la Commissione, con valutazione di merito non censurata in sè dall'Ufficio sotto il profilo della correttezza e congruità, ha constatato che l'esito dell'accertamento anche con le limitazioni apportate dal giudice di primo grado, portava a presupporre il raddoppio delle possibilità teoriche di somministrazione pasti da parte dell'esercizio considerato e che tale fatto da solo rendeva inattendibile il calcolo dell'Ufficio. Ha inoltre osservato che occorreva fare riferimento alla media ponderata e non aritmetica sulla base del rilievo, in sè non illogico, che un pasto non è uguale all'altro e ciò influisce sugli incassi. Tali statuizioni pertanto sfuggono a censura in sede di legittimità. Il sesto motivo è fondato.
Infatti, il processo tributario è a cognizione piena e tende all'accertamento sostanziale del rapporto controverso, con la conseguenza che solo quando l'atto di accertamento sia affetto da vizi formali a tal punto gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e precludere l'esame del merito del rapporto tributario - come nel caso in cui vi sia difetto assoluto o totale carenza di motivazione - il giudizio deve concludersi con una pronuncia di semplice invalidazione, ostandovi altrimenti il principio di economia dei mezzi processuali, che consente al giudice di avvalersi dei propri poteri valutativi ed estimativi ai fini della decisione e, in forza dei poteri istruttori attribuiti dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7 di acquisire "aliunde" i relativi elementi, prescindendo dagli accertamenti dell'Ufficio e sostituendo la propria valutazione a quella operata dallo stesso. (Cass. n. 21446 del 2009).
Ne consegue che la Commissione, che non ha ritenuto la illegittimità in se della pretesa fiscale, me solo della sua applicazione concreta sotto il profilo dell'ammontare del reddito evaso, doveva procedere a riformare la sentenza di primo grado modificando la decisione del primo giudice sulla base dei parametri ritenti corretti, se del caso facendo ricorso ai poteri istruttori di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7.

La sentenza deve quindi essere cassata in relazione ai motivi accolti e rinviata per nuovo esame a diversa sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che provvederà anche sulle spese di questa fase di legittimità.

P.Q.M.

LA CORTE dichiara inammissibile il ricorso del Ministero. Pronunciando sul ricorso della Agenzia, con riferimento agli atti di accertamento n. (OMISSIS), annulla la sentenza impugnata, quella di primo grado e l'intero giudizio e rimette gli atti alla Commissione Tributaria Provinciale di Latina. Compensa per intero le spese tra le parti. Sugli altri accertamenti, accoglie il primo ed il sesto motivo di ricorso della Agenzia, rigetta gli altri. Cassa in relazione ai motivi accolti la sentenza impugnata, e rinvia anche per le spese a diversa sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 17-06-2011, n. 13319 - Pres. PARMEGGIANI Carlo - Est. DI BLASI Antonino

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società contribuente in epigrafe indicata impugnava in sede giurisdizionale l'avviso di rettifica parziale, relativo ad IVA dell'anno 1995, con il quale si determinava la maggiore imposta, applicando ai ricavi della merce venduta, la percentuale di ricarico rilevata per il precedente anno 1994.

L'adita CTP di Pesaro, accoglieva in parte il ricorso, mentre i Giudici di Secondo Grado, pronunciando sull'appello principale della contribuente, ed incidentale dell'Agenzia Entrate, accoglievano il primo, annullando l'atto impositivo impugnato, e respingevano il secondo.

Opinavano, in particolare, i Giudici di merito, che la pretesa impositiva fosse illegittima in quanto basata su criteri di calcolo erronei, sia nella determinazione dell'ammontare degli acquisti senza fattura, sia pure nella quantificazione della percentuale di ricarico sulla scorta della media semplice piuttosto che di quella ponderata.

Con ricorso notificato il 14-16 ottobre 2006, l'Agenzia Entrate ha chiesto la cassazione dell'impugnata decisione.

L'intimata, giusto controricorso notificato il 24.11,2006 ha chiesto che l'impugnazione venga dichiarata inammissibile e, comunque, rigettata.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo l'impugnata sentenza, viene censurata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 e artt. 2727, 2728 e 2729 c.c., nonchè per difetto di motivazione.

Trattasi di doglianza infondata, perchè la decisione non contiene alcuna affermazione di principio contrastante con la normativa richiamata e, d'altronde, sul piano logico formale, la relativa motivazione risulta corretta.

Sotto il primo profilo, la CTR ha ritenuto, che i dati ricavati dagli accertamenti effettuati dai verbalizzanti, ed utilizzati dall'Ufficio nell'accertamento, in sede di determinazione del valore della presunta maggiore merce acquistata senza fattura, risultassero viziati a cascata da una serie di errori che inficiavano, irrimediabilmente, la validità del calcolo.

In buona sostanza, i Giudici di merito hanno rilevato che il calcolo delle merci era sostanzialmente viziato "dalla disomogeneità degli elementi utilizzati", in quanto mentre per la determinazione delle rimanenze iniziali, alla data dell'1.01.1995, il valore era stato ricavato applicando il metodo LIFO, invece, i valori degli acquisti del periodo erano stati calcolati al costo effettivo dichiarato, e che uguale metodo di calcolo era stato seguito per le rilevate giacenze. I medesimi Giudici hanno, altresì, evidenziato che, nel caso, la percentuale di ricarico adoperata, non poteva ritenersi congrua, sia per essere stata "determinata utilizzando la media semplice anzichè quella ponderata", sia pure perchè viziata "da un macroscopico errore di calcolo effettuato in sede di verifica, desumendosi dall'esame della documentazione che la percentuale di ricarico, in concreto applicata, è del 238,87%

e non già, come ritenuto del 138,87%. Ritiene la Corte che il mezzo sia infondato e vada respinto, risultando l'impugnata decisione in linea con il condiviso orientamento giurisprudenziale secondo cui, per presumere l'esistenza di ricavi superiori a quelli contabilizzati ed assoggettati ad imposta, non bastano semplici indizi, ma occorrono circostanze gravi, precise e concordanti; con la conseguenza che non è legittima la presunzione di ricavi, maggiori di quelli denunciati, fondata sul raffronto tra prezzi di acquisto e di rivendita operato su alcuni articoli anzichè su un inventario generale delle merci da porre a base dell'accertamento, nè si rende legittimo il ricorso al sistema della media semplice, anzichè a quello della media ponderale, quando tra i vari tipi di merce esiste una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentano una percentuale di ricarico molto inferiore a quella risultante dal ricarico medio (Cass. n.979/2003; n. 15534/2002; n. 4305/1997).
Con il secondo mezzo, si denuncia la violazione e fa).sa applicazione dell'art. 112 c.p.c., con violazione del principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato, rilevando che la CTR ha omesso di pronunciare sull'appello incidentale, con il quale era stata censurata la decisione di prime cure, per avere annullato "l'addebito di imposta dell'IVA in fase di acquisto", riconoscendo allo stesso natura di sanzione e, quindi, applicando il principio del favor rei, D.Lgs. n. 471 del 1997, ex art. 16.

Trattasi di doglianza inammissibile e, comunque, infondata.

L'inammissibilità si coglie sotto un duplice profilo.

In primis, perchè il mezzo risulta formulato in violazione del principio di autosufficienza.

Infatti, avuto riguardo al fatto che la questione prospettata non risulta esaminata dalla decisione di appello, nè nella narrativa in fatto, nè nella parte motiva, e che solo il dispositivo riferisce del rigetto dell'appello incidentale dell'Agenzia, la censura appare genericamente formulata, non offrendo elementi per valutare con immediatezza la rilevanza e la decisività delle doglianze, rendendo, così, impossibile l'esercizio del sindacato di legittimità.

La stessa disattende, dunque, il principio secondo cui il ricorrente per cassazione "deve rappresentare i fatti, sostanziali e processuali, in modo da far intendere il significato e la portata delle critiche rivolte alla sentenza senza dover ricorrere al contenuto di altri atti del processo" (Cass. n. 15672/05; 19756/05, SS.UU. 1513/1998).

Di poi, perchè nessun apprezzabile interesse processuale e/o sostanziale l'Agenzia poteva vantare all'esame ed alla decisione di una questione che presupponeva la validità in tutto od in parte dell'accertamento, e quindi nessun dovere di pronuncia sussisteva a carico della CTR, in considerazione del fatto che l'annullamento in toto dell'accertamento, in base alle esplicitate motivazioni, - stante il rapporto di pregiudizialità logico giuridica, tra le due questioni,- non consentiva l'esame della doglianza, svolta con l'appello incidentale, il cui esame restava precluso dall'intervenuto annullamento dell'accertamento.

Ferma la rilevata inammissibilità, il Collegio non può esimersi dall'evidenziare che il mezzo sarebbe, comunque, infondato, tenuto conto che, come si evince, inequivocamente, dal dispositivo della sentenza impugnata, la CTR ha espressamente respinto l'appello incidentale dell'Agenzia Entrate e, pertanto, che la censura non poteva essere formulata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 4, bensì come vizio di motivazione al n. 5 del medesimo articolo. Il ricorso va, conclusivamente, rigettato. Le spese seguono la soccombenza e vanno liquidate in complessivi Euro duemilacento, di Euro duemila per onorario ed Euro cento per spese vive, oltre spese generali ed accessori di legge.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente Agenzia al pagamento, in favore della contribuente, delle spese del giudizio, liquidate in complessivi Euro duemilacento, oltre spese generali ed accessori di legge.

Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 27-06-2011, n. 14055 - Pres. MERONE Antonio - Est. VALITUTTI Antonio - P.M. APICE Umberto

FATTO

1. Con sentenza n. 85/05, depositata il 6.7.05, la Commissione Tributaria Regionale della Toscana rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Pistola avverso la decisione di primo grado, con la quale era stato accolto il ricorso proposto da T.F. - medico veterinario - nei confronti degli avvisi di accertamento analitico - induttivi, con i quali era stato elevato il reddito dichiarato dal medesimo, ai fini IRPEF ed IVA, per gli anni 1995, 1996 e 1997. 2. La CTR riteneva, invero, che le dichiarazioni dei terzi - nella specie, la moglie del contribuente - fossero del tutto prive di rilevanza nel processo tributario, rilevava, inoltre, che non erano state contestate dall'amministrazione le scritture contabili del T., e constatava, infine, che il gravame dell'Ufficio era destituito di fondamento, per non avere l'amministrazione disposto ulteriori e più approfonditi accertamenti, volti a suffragare la rettifica delle dichiarazioni del contribuente.

3. Per la cassazione della sentenza n. 85/05 hanno proposto ricorso il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate, formulando un unico motivo. L'intimato non ha svolto attività difensiva.

DIRITTO

1. In via pregiudiziale, rileva la Corte che il ricorso proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze deve essere dichiarato inammissibile, per difetto di legittimazione attiva dell'amministrazione ricorrente. Ed invero, va osservato che, qualora - come nel caso di specie - al giudizio di appello abbia partecipato solo l'Agenzia delle Entrate - succeduta a titolo particolare nel diritto controverso al Ministero delle Finanze nel giudizio di primo grado, ossia in epoca successiva all'1.1.01, data nella quale le Agenzie sono divenute operative in forza del D.Lgs. n. 300 del 1999 - e il contribuente abbia accettato il contraddittorio nei confronti del solo nuovo soggetto processuale, deve ritenersi verificata, ancorchè per implicito, l'estromissione del Ministero delle Finanze dal giudizio.

Ne consegue che l'unico soggetto legittimato a proporre ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale è l'Agenzia delle Entrate; per cui il ricorso proposto dal Ministero deve essere dichiarato inammissibile per difetto di legittimazione attiva (cfr., tra le tante, Cass. 24245/04, 6591/08).

2. Premesso quanto precede, e passando all'esame dei motivi di ricorso proposti dall'Agenzia delle Entrate, va rilevato che, con l'unico motivo di ricorso, l'Ufficio deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e ss., e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 e ss., nonchè l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia.

2.1. La ricorrente amministrazione lamenta, infatti, che il giudice di appello avrebbe erroneamente escluso la rilevanza, quanto meno sul piano indiziario, delle dichiarazioni del terzo (la moglie del contribuente), peraltro supportate da copiosa documentazione, e si duole del fatto che sia stato posto a suo carico l'onere di effettuare ulteriori, più approfonditi, accertamenti, diretti a suffragare la rettifica delle dichiarazioni del contribuente.

Del tutto inconferente, poi, si paleserebbe - ad avviso dell'amministrazione - il riferimento, operato dall'impugnata sentenza, alla mancata contestazione, da parte dell'Ufficio, delle scritture contabili del T., essendo del tutto evidente che la contestazione di dette scritture, sul piano dell'attendibilità sostanziale, costituisce il presupposto stesso del ricorso all'accertamento induttivo D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54. 2.2. Il ricorso è fondato e va accolto.

2.2.1. Va osservato, infatti, che - vertendosi, nella specie, in materia di accertamento analitico - induttivo - devono trovare applicazione il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, e L. n. 549 del 1995, art. 3, che prevede la possibilità per l'amministrazione di utilizzare, ai fini della rettifica delle dichiarazioni del contribuente, la procedura di accertamento tributario standardizzato, mediante applicazione dei parametri o degli studi di settore.

Orbene - in via di principio - detta procedura costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dal mero scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sè considerati. Ed invero, questi ultimi -sia con riferimento

all'imposizione diretta, sia con riferimento all'IVA - legittimano, quando i valori ivi esposti superano il dichiarato dal contribuente, il ricorso all'accertamento analitico - presuntivo, ai sensi 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, ponendosi in tal caso, detti "standards", come uno strumento di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività, che si affianca agli altri strumenti previsti dalle norme suindicate.

Ne discende che i suddetti parametri standardizzati devono, giocoforza, essere personalizzati con riferimento ai dati relativi all'attività in concreto svolta dal contribuente, sulla scorta degli elementi forniti da quest'ultimo in esito al contraddittorio, che va attivato obbligatoriamente con il medesimo, pena la nullità dell'accertamento analitico - presuntivo effettuato dall'amministrazione finanziaria. La motivazione dell'atto impositivo non può, pertanto, esaurirsi nel rilievo dello scostamento tra reddito dichiarato e parametri di riferimento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto, nonchè con l'indicazione delle ragioni per le quali sono state disattese, dall'Ufficio, le contestazioni sollevate dal contribuente.

Su quest'ultimo, peraltro, incombe l'onere di muovere rilievi specifici ai coefficienti parametrici applicati, nonchè di provare - sia in sede amministrativa, che dinanzi al giudice tributario di merito - la sussistenza delle condizioni, anche con riferimento alla specifica realtà dell'attività economica esercitata, che giustifichino l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui è applicabile lo "standard" prescelto dall'amministrazione finanziaria (cfr., in tal senso, Cass. S.U. 26635/09, Cass. 4148/09, Cass. 12558/10). In definitiva, dunque, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità dell'atto di accertamento fondato sui suddetti parametri, è tenuto a valutare, in primis, gli elementi presuntivi forniti dall'amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio, e solo una volta ritenuto che si sia formata una valida prova presuntiva, ai sensi dell'art. 2727 c.c. e ss., dovrà dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, gravato da tale onere specifico (Cass. 9784/10). 2.2.2. Premesso quanto precede in via di principio, ritiene la Corte che, nel caso concreto, la CTR della Lombardia non abbia fatto corretta applicazione delle norme concernenti l'utilizzazione degli "standards" elaborati a supporto dell'accertamento analitico - presuntivo, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, e L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 181, nonchè del disposto dell'art. 2697 c.c., in tema di onere della prova.

Ed invero - premesso che è del tutto incontroverso tra le parti che il T. sia stato posto in condizioni di fornire all'amministrazione le proprie ragioni giustificative - va rilevato che il giudice di appello ha, del tutto ingiustificatamente, escluso il valore presuntivo dei parametri applicati dall'Ufficio, attribuendo all'amministrazione di non avere disposto "accertamenti più approfonditi per acquisire gli elementi certi per suffragare le rettifiche delle dichiarazioni del contribuente". Ebbene, è di tutta evidenza, ad avviso della Corte, l'erronea applicazione della normativa suindicata operata dalla CTR, posto che - una volta applicati i parametri presuntivi, personalizzati in relazione alla specifica situazione del contribuente, ed avere soppesato e disatteso le contestazioni proposte da quest'ultimo in sede amministrativa - il potere impositivo dell'Ufficio non può ritenersi condizionato da alcun altro incombente. Per converso - come dianzi rilevato - incombe sul contribuente, il quale intenda ulteriormente contestare l'accertamento, promuovere il riesame dell'atto in sede giurisdizionale, sulla base di specifiche allegazioni e fornendo un'ulteriore controprova alle presunzioni desunte dai parametri applicati dall'amministrazione. Nel giudizio tributario di merito il contribuente non è, per vero, vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo, e dispone della più ampia facoltà di prova, perfino qualora non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa (Cass. S.U. 26635/09).

Ne consegue che, nel caso concreto, la CTR non avrebbe dovuto fare carico all'Ufficio di ulteriori incombenti non previsti dalla legge, ma si sarebbe dovuta limitare a prendere atto della mancata allegazione di ulteriori elementi di prova da parte del contribuente.

E tale carenza probatoria - ad avviso della Corte - appare, nella specie, vieppiù significativa, ove si consideri che la stessa sentenza da atto che gli avvisi di accertamento erano, per contro, supportati da "copiosa documentazione", nonchè dalle dichiarazioni della moglie separata del T., la quale

aveva fornito all'amministrazione un nutrito elenco di clienti del marito, nonchè una documentazione informale ed extracontabile dalla quale si desumeva la mancata fatturazione della maggior parte delle prestazioni eseguite dal contribuente, medico veterinario).

2.2.3. Con specifico riferimento, poi, al valore probatorio delle dichiarazioni della sig.ra D. - moglie separata del T. - negato dalla sentenza di secondo grado, osserva la Corte che, nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo - acquisite dalla Polizia Tributaria o, come è accaduto nella specie, dalla stessa amministrazione, e recepite, poi, nell'avviso di accertamento - hanno, quanto meno, valore indiziario, concorrendo a formare il convincimento del giudice, unitamente a tutti gli altri elementi di prova acquisiti agli atti. Tuttavia, tali dichiarazioni - in presenza di peculiari circostanze ed, in particolare, nel concorso di elementi ulteriori di prova idonei a renderli particolarmente attendibili - possono rivestire i caratteri della presunzioni (generalmente ammesse nel processo tributario, nonostante il divieto di prova testimoniale) gravi, precise e concordanti, ai sensi dell'art. 2729 c.c., dando luogo, di conseguenza, non ad un mero indizio, bensì ad una prova presuntiva, idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, da parte dell'amministrazione finanziaria (cfr. Cass. 9402/07).

Ebbene, non può revocarsi in dubbio - a giudizio della Corte - che nel caso concreto le dichiarazioni della moglie del T. rivestano un carattere fortemente presuntivo, essendo corredate - come rileva la stessa decisione di appello - da "copiosa documentazione", idonea a conferire alle stesse particolare attendibilità e verosimiglianza (nutrito elenco dei clienti del T., agenda del medesimo ed appunti del veterinario chiamato a sostituirlo nel periodo di ferie, dai quali si desumeva l'omessa fatturazione della maggior parte delle prestazioni, quantificazione delle spese di famiglia ed ingenti versamenti sul c/c bancario dei coniugi, attestanti un reddito decisamente superiore a quello dichiarato).

2.2.4. Del tutto inconferente è, infine, l'affermazione, effettuata dal giudice di appello, in ordine alla mancata contestazione delle scritture contabili del T., da parte dell'amministrazione finanziaria.

Va rilevato, infatti, che la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore non si colloca all'interno della procedura di accertamento di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, ma la affianca, essendo indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, la cui eventuale regolarità non impedisce l'applicazione degli "standard", nè costituisce una valida prova contraria, laddove l'irregolarità della documentazione contabile - riscontrata nel caso concreto - non costituisce altro che il presupposto stesso per la legittima attivazione della procedura standardizzata (Cass. S.U. 26635/09).

3. Per tutte le ragioni esposte, pertanto, l'impugnata sentenza va cassata, con rinvio ad altra sezione della CTR della Toscana, che dovrà attenersi al seguente principio di diritto: "il potere di accertamento dell'Ufficio, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, e L. n. 549 del 1995, art. 3, una volta che l'amministrazione finanziaria abbia applicato i parametri presuntivi, personalizzati in relazione alla specifica situazione del contribuente, ed abbia soppesato e disatteso le contestazioni proposte da quest'ultimo in sede amministrativa, non può ritenersi condizionato da alcun altro incombente. Il suddetto potere accertativo non è impedito dall'eventuale regolarità della contabilità tenuta dal contribuente, che non può costituire neppure una valida prova contraria a fronte degli elementi presuntivi desumibili dai parametri suindicati, laddove l'irregolarità della documentazione contabile non costituisce altro che il presupposto stesso per la legittima attivazione della procedura standardizzata.

Le dichiarazioni del terzo, nel processo tributario, rivestono valore indiziario, ma in taluni casi ed, in particolare, nel concorso di elementi ulteriori di prova idonei a renderli particolarmente attendibili, possono rivestire i caratteri della presunzioni gravi, precise e concordanti, ai sensi dell'art. 2729 c.c.". 4. Il giudice di rinvio provvederà, altresì alla liquidazione delle spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte di Cassazione;

dichiara inammissibile il ricorso proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze; accoglie il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, cassa la sentenza impugnata con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana, che provvederà alla liquidazione anche delle spese del giudizio di cassazione.

Ordinanza Cassazione civile, sez. Tributaria, 14-07-2011, n. 15583 - Pres. PARMEGGIANI Carlo - Est. CIRILLO Ettore

FATTO E DIRITTO

La Corte, ritenuto che è stata depositata in cancelleria la seguente relazione a sensi dell'art. 380 bis c.p.c.: "Il 6 marzo 2009 la sezione staccata di Lecce della CTR pugliese ha accolto l'appello dell'agenzia delle entrate nei confronti di A.G. A., confermando l'avviso di accertamento per IRPEF e ILOR dell'anno 1991. Ha motivato la decisione ritenendo che l'addebito di falsa fatturazione, posto a fondamento dell'atto impugnato, trovava giustificazione sia in anomali pagamenti d'ingenti somme in contanti per asserita forniture di olio fatte dal contribuente alla s.r.l.

Olio del sud, sia in pretese forniture di olio fatte al contribuente dalla s.a.s. Halaesa Olii pur in assenza di prodotto disponibile.

Ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, la moglie del contribuente quale sua erede; l'agenzia delle entrate si è costituita con controricorso, al contrario del ministero dell'economia e delle finanze rimasto intimato.

01. Preliminarmente, si rileva la carenza di legittimazione processuale dell'altro soggetto evocato nel giudizio di legittimità, il ministero dell'economia e delle finanze, che non è stato parte nel giudizio di secondo grado ed è oramai estraneo al contenzioso tributario dopo la creazione delle agenzie fiscali. L'evocazione in cassazione del ministero è dunque inammissibile e il ricorso della parte privata va esaminato unicamente riguardo all'agenzia delle entrate, che è la sola a essere legittimata a resistere.

02. Con il primo motivo (e relativo quesito), la ricorrente denuncia congiuntamente violazione di legge (artt. 2697 e 2729 c.c.; D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39; artt. 115, 116 e 132 c.p.c.) e vizio di motivazione, per aver i giudici d'appello valorizzato, come indicatore di falsa fatturazione, il dato neutro di pagamenti fatti con denaro contante ai sensi dell'art. 1277 c.c., procedendo quindi a convalidare l'accertamento induttivo fatto dall'amministrazione pur in presenza di contabilità regolare e nonostante gli oneri probatori fossero per legge a carico dell'ufficio. La doglianza non è giustificata.

03. In tema di accertamento tributario la legge - D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, (cfr. anche sull'IVA D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54) - dispone che l'inesistenza di passività o le false indicazioni possono essere desunte anche sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, senza necessità che l'Ufficio fornisca prove certe. Pertanto, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio (impugnabile in cassazione non per il merito, ma solo per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono) e solo in un secondo momento, qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi dell'art. 2727 c.c. e ss., e art. 2697 c.c., comma 2, (Sez. 5^, Sentenza n. 9784 del 23/04/2010).

04. In via generale la giurisprudenza di legittimità ritiene che si possa validamente dimostrare l'assenza dell'effettivo versamento della somma in contanti attraverso il collegamento tra presunzioni concordanti, quali l'assoluta mancanza di plausibilità dell'allegazione, in quanto riferita ad un importo assoggettato per la sua ingente entità ai divieti della normativa antiriciclaggio e alla conseguente necessità di una traccia documentale dell'effettivo versamento (Sez. 1, Sentenza n. 11144 del 13/05/2009, in tema di simulazione di quietanza). Tenuto conto che l'importo pagamento

in contanti è di circa mezzo miliardo di vecchie lire, non può dirsi che si tratti di elemento neutro, alla luce delle pesantissime sanzioni previste per l'inosservanza di disposizioni dettate per limitare l'uso del contante (D.L. n. 143 del 1991, artt. 1 e 5), il che rende legittimo il ricorso alle presunzioni di cui al precitato art. 39 e all'accertamento conseguente.

05. Si aggiunga che il motivo elude la fondamentale ratio decidendi rappresentata dalle fatture di vendita emesse da Haleasa Olii s.a.s. alla ditta ricorrente senza avere disponibilità alcuna di prodotto, il costituisce per i giudici d'appello conferma che sia aderente alla realtà l'ipotesi di impossibilità d'acquisto in funzione dell'assenza di capacità produttiva dell'azienda.

06. La stessa ricorrente, nel ricorso per cassazione, trascrive la parte essenziale della motivazione per l'operata rettifica del reddito: "L'inesistenza di dette vendite dalla soc. Haleasa alla ditta Antonucci è stata accertata dai verificatori mediante conteggio per quantità - carico e scarico - della movimentazione giornaliera (acquisti, vendite, rimanenze) dell'olio di oliva vergine e dell'olio di oliva extravergine di oliva ed è risultato che l'emissione di fatture avveniva in assenza di disponibilità contabile di prodotto". Da qui sorge l'ovvia presunzione che il contribuente non avesse potuto comprare dalla Haleasa quantità di prodotto che, dalla verifica dei registri di magazzino, la venditrice non aveva.

07. Ne deriva la necessità di prova contraria a cura del contribuente, che - onerato ai sensi dell'art. 2727 c.c. e ss., e art. 2697 c.c., comma 2 - nulla adduce di specifico a proprio discarico.

08. In proposito, va ricordato che l'atto di rettifica, qualora l'ufficio abbia sufficientemente motivato, specificando gli indici d'inattendibilità dei dati relativi ad alcune poste e la loro astratta idoneità a rappresentare capacità contributiva, è assistito da presunzione di legittimità circa l'operato degli accertatori, nel senso che null'altro l'ufficio è tenuto a provare, se non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, senza che sia sufficiente invocare l'apparente regolarità delle annotazioni contabili, perchè proprio una tale condotta è di regola alla base di documenti emessi per operazioni inesistenti o di valore di eccedente quello effettivo (Sez. 5, Sentenza n. 951 del 16/01/2009).

09. Con il secondo motivo (e relativo quesito), la ricorrente denuncia congiuntamente violazione di legge (artt. artt. 115, 113 e 112 c.p.c.) e vizio di motivazione, per aver i giudici d'appello parlato genericamente di assenza di capacità produttiva dell'azienda e aver solo accennato al fatto che non si può escludere la veridicità di alcune fatture di olio. La doglianza non è giustificata.

10. Le circostanze globalmente esaminate in relazione al primo motivo sono così gravi da giustificare un giudizio di complessiva inattendibilità della contabilità del contribuente il che rende, dunque, in sè legittima l'adozione di metodologie di tipo induttivo, al pari quelle di tipo analitico, o del servirsi contemporaneamente di entrambe le tipologie (Sez. 5, Sentenza n. 13350 del 10/06/2009).

Ciò rende puramente congetturale e dialogico il riferimento ad alcune fatture, senza che ne risulti inficiata la ratio decidendi.

11. Quanto alla capacità produttiva della ditta Haleasa, si richiamano le considerazioni già svolte sul primo motivo, in ordine alla quantità di prodotto che, dalla verifica cìei registri di magazzino, la venditrice non aveva.

Conseguentemente il ricorso può essere deciso in camera di consiglio ai sensi dell'art. 375 c.p.c., comma 1".

Rilevato che la relazione è stata comunicata al Pubblico Ministero e notificata alle parti costituite; osservato che la contribuente ha presentato memoria e che il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio, condividendo i motivi in fatto e in diritto della relazione, ritiene che ricorra l'ipotesi della manifesta infondatezza del ricorso, per tutte le ragioni sopra indicate nella relazione; atteso, inoltre, che la questione circa l'operatività di asseriti giudicati esterni, favorevoli alla contribuente (v. memoria) è inammissibile, sia perchè di essi non v'è cenno, neppure graficamente, nei quesiti di diritto, sia perchè il giudicato penale assolutorio non vincola pacificamente in sede

tributaria (Sez. 5, Sentenza n. 3724 del 17/02/2010), sia perchè i giudicati tributari per imposte e/o annualità diverse non sono automaticamente estensibili (Sez. 5, Sentenze n. 25200 del 30/11/2009, n. 5943 del 14/03/2007, n. 18041 del 06/08/2009, n. 12249 del 19/05/2010; cfr.
Corte di Giustizia CE, Sentenza 3 settembre 2009, in causa C-2/08);
considerato che da tutto ciò consegue, oltre al rigetto del ricorso, anche la condanna della ricorrente alle spese del giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo a favore dell'unica controparte costituita.
P.Q.M.
La Corte, rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alle spese del giudizio di legittimità liquidate, a favore dell'Agenzia delle entrate, in Euro 8000 per onorario, oltre alle spese prenotate a debito.

Ordinanza Cassazione civile, sez. Tributaria, 03-02-2011, n. 2593 - Pres. CAPPABIANCA Aurelio - Est. CAPPABIANCA Aurelio

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA - Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) - Accertamento - Accertamento induttivo - Lavoro nero - Maggior volume d'affari - Presunzione - Art. 39, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - Artt. 375 e 380, c.p.c. -

FATTO E DIRITTO
Premesso:
- che il contribuente, esercente attività di manifattura di biancheria, personale, propose ricorso avverso avviso, con il quale l'Agenzia, in esito al riscontro della presenza di dipendente non risultante dai libri obbligatori, aveva accertato a suo carico, per l'anno 1998, con metodo induttivo, maggior irpef, iva ed irap;
- che l'adita commissione tributaria, accolse il ricorso con decisione che, in esito all'appello dell'Agenzia, fu, tuttavìa, riformata dalla commissione regionale, che riaffermò la legittimità dell'accertamento;
- che il giudice del gravame - rilevato che "alla base dell'accertamento induttivo v'è un fatto incontestato rappresentato dalla presenza di un dipendente non regolarmente assunto per il quale la stessa contribuente ha ammesso la corresponsione di una retribuzione non contabilizzata fra i costi dell'azienda. Tale circostanza, dunque, appare sufficiente perchè da un lato l'Ufficio elabori un ragionamento logico-giuridico in base al quale presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati e ne determini l'importo in base a parametri riferiti alla qualifica e alle mansioni del lavoratore e dall'altro la contribuente fornisca la prova contraria agli assunti dell'Ufficio" - riscontrò che detta prova non era stata fornita dal contribuente;
rilevato:
- che, avverso tale decisione, la contribuente, illustrando le proprie ragioni anche con memoria, ha proposto ricorso per cassazione in due motivi, deducendo: violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), sul presupposto dell'utilizzo da parte dell'Agenzia di una praesumptio de praesumpto, nonchè omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su punti decisivi della controversia;
- che l'Agenzia ha resistito con controricorso;
osservato:
- che il ricorso è infondato;
- che occorre, invero, rilevare che il divieto di doppia presunzione (c.d. "praesumptio de praesumpto") attiene esclusivamente alla correlazione di una presunzione semplice con altra presunzione semplice e non può ritenersi, invece, violato nel caso, quale quello di specie, in cui da un fatto noto (presenza di un dipendente non regolarmente assunto per il quale la stessa contribuente ha ammesso la corresponsione di una retribuzione non contabilizzata) si risale -

peraltro in forza di presunzione legale, seppur relativa (nella specie D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d)), a un fatto ignorato (maggior redditività dell'impresa e, non semplicemente maggior costi per retribuzioni, come prospettta in memoria il contribuente), in relazione alla quale la contribuente non ha assolto l'onere della prova contraria.

- che deve, peraltro considerarsi che, con specifico riguardo al secondo motivo, il ricorso si rivela del tutto carente sul piano dell'autosufficienza, posto che, a fronte del compiuto quadro presuntivo esistente, la contribuente, limitandosi a contestazioni del tutto generiche, non ha fornito alcuna indicazione della ricorrenza di circostanze idonee a confutare in concreto le risultanze dell'accertamento e della loro deduzione nelle pregresse fasi di merito;

ritenuto:

- che, pertanto, il ricorso va respinto nelle forme di cui agli artt. 375 e 380 bis c.p.c.;

- che, per la soccombenza, la contribuente va condannata al pagamento delle spese di causa, liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte: respinge il ricorso; condanna i contribuenti al pagamento delle spese di causa, liquidate in complessivi Euro 1.300,00 (di cui Euro 1,200,00 per onorari) oltre spese generali ed accessori di legge.

Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 30-12-2010, n. 26424 - Pres. PIVETTI Marco - Est. BERNARDI Sergio - P.M. ZENO Immacolata

[Poteri del giudice]

Onere probatorio delle parti - Mancato assolvimento - Poteri istruttori del giudice tributario ex art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 - Discrezionalità.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Sulla scorta di un processo verbale di constatazione stilato dalla Guardia di Finanza, l'Ufficio delle Imposte di Roma notificò alla associazione Cidamec due avvisi di accertamento concernenti le imposte Irpeg ed Ilor dovute per gli anni 1988 e 1990. La contribuente impugnò gli avvisi lamentando che l'Ufficio non aveva tenuto conto della dichiarazione integrativa da essa presentata ai sensi della L. n. 413 del 1991, art. 32. La commissione tributaria di primo grado riunì i ricorsi e li respinse. In appello, la CTR ha confermato la decisione dei primi giudici. La Cidamec ricorre con tre motivi per la cassazione della sentenza di secondo grado. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Premesso che, nel giugno del 1992, avvalendosi del disposto della L. n. 413 del 1991, art. 32 aveva presentato la dichiarazione - precedentemente omessa - dei redditi conseguiti dalla sua costituzione (1985) fino al 1990, la contribuente ha lamentato che l'Ufficio non aveva tenuto conto della dichiarazione integrativa, ed aveva fondato gli accertamenti impugnati sui dati risultanti dal processo verbale di constatazione tralasciando di dedurre i costi, evidenziati dagli stessi verbalizzanti, inerenti le retribuzioni del personale, le utenze ed i canoni di locazione dell'immobile nel quale era esercitata l'attività di impresa. Aveva cioè applicato presunzioni semplici, prive dei caratteri di gravità precisione e concordanza, assimilandone la posizione a quella di chi non avesse mai presentato la dichiarazione dei redditi, mentre avrebbe dovuto tener conto dei dati di bilancio e delle scritture contabili risultanti dal p.v.c..

Col primo motivo di ricorso si censura la sentenza della CTR di violazione di legge (della L. n. 413 del 1992, artt. 32, 33 con riferimento al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38 e art. 39, comma 2) per aver ritenuto legittima, nella fattispecie, l'applicazione di presunzioni "supersemplici" facendo carico al contribuente dell'onere di offrire concreti elementi di valutazione atti a contrastare quelli sui quali l'Amministrazione ha fondato il suo convincimento; e (con riferimento alla L. n. 413 del 1992, art.

37) per aver considerato legittimo l'accertamento ancorchè il reddito sia stato determinato dall'Ufficio in un importo che non supera il 50% di quello dichiarato.
Quest'ultimo rilievo è inammissibile perchè si fonda su una circostanza di fatto che non risulta mai dedotta nei giudizi di merito.
Il primo rilievo è infondato perchè dalla sentenza della CTR risulta che gli accertamenti impugnati facevano riferimento al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2. L'applicazione di presunzioni prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza era dunque giustificata non dalla mancata presentazione delle dichiarazioni dei redditi (supplita dalle dichiarazioni integrative) ma per la complessiva inattendibilità delle scritture di impresa "per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica" (art. 39, comma 2, lett. d). La CTR ha del resto rilevato che le presunzioni poste dall'Ufficio a base dell'accertamento rispondevano pienamente alla regola della inferenza probabilistica dei fatti costitutivi della pretesa tributaria ignoti da quelli noti, mentre a fronte delle indicazioni emergenti dal processo verbale di constatazione della Guardia di finanza l'appellante si era limitato a generiche censure "senza chiarire per quali specifici aspetti e con quali concreti effetti sul piano contabile la ricostruzione dell'Ufficio sarebbe incongrua o inattendibile". Osservazione ben riferibile anche al motivo di ricorso in esame, che - in violazione del principio di autosufficienza - non precisa il contenuto delle poste contabili che lamenta non considerate, e non riporta il passo del processo verbale di constatazione dal quale esse risulterebbero.
Il secondo motivo censura la CTR per non aver fatto uso della "facoltà di chiedere agli uffici tributari informazioni e chiarimenti indispensabili ad acquisire elementi necessari ai fini del decidere". La decisione avrebbe pertanto violato il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 3. Ma è costante nella giurisprudenza di questa corte l'affermazione che la disposizione invocata attribuisce al giudice tributario un potere discrezionale che non sopperisce al mancato assolvimento dell'onere probatorio delle parti, le quali non possono dolersi dell'uso che il giudice ne abbia fatto (Cass. 8439/2004, 7129/2003).
Il terzo motivo deduce vizio di motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, ex art. 36 c.p.c., n. 5.
Lamenta che il giudice d'appello non abbia dato "conto dei motivi che l'hanno indotto a ritenere leciti gli avvisi di accertamento ... fondati sui rilievi acquisiti dal Nucleo di Polizia Tributaria" senza "prendere in considerazione le acquisizioni relative ai costi che, in quanto emergenti dal verbale di constatazione redatto da detto Nucleo, costituivano, fino a prova contraria, elementi di prova certa".
La doglianza è inammissibile perchè non consente a questa corte di verificarne il fondamento, in quanto non riporta il tenore del verbale di constatazione che avrebbe costituito prova certa degli elementi di costo non considerati; non ne precisa il contenuto; nè indica il modo in cui quei dati sarebbero stati dedotti e provati nel giudizio di merito (come rilevato dalla stessa CTR).
Va dunque respinto il ricorso, e condannata la ricorrente al rimborso delle spese del giudizio.
P.Q.M.
Rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al rimborso delle spese del giudizio, liquidate in Euro 1.600,00, di cui Euro 1.500,00 per onorari, oltre spese generali ed accessori di legge.

Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 27-01-2010, n. 1647 - Pres. PLENTEDA Donato - Est. BOGNANNI Salvatore - P.M. DE NUNZIO Wladimiro
[Rettifica sulla base di percentuali di ricarico]

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI (RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) - VOLUME DI AFFARI - DETERMINAZIONE - Percentuale di incidenza di una determinata materia prima sul totale degli acquisti - Determinazione - Utilizzazione di detta percentuale per determinare il volume di affari di altri anni di imposta - Ammissibilità - Condizione.

In tema di IVA e con riguardo alla determinazione del volume di affari del contribuente, una volta stabilita con esattezza per un determinato esercizio la percentuale di incidenza di una determinata materia prima sul totale degli acquisti, tale percentuale può essere utilizzata anche per la determinazione del volume d'affari relativo a diversi anni d'imposta, se la natura dell'attività imprenditoriale nel corso degli anni non sia cambiata. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Roma, 25/11/2003)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso alla commissione tributaria provinciale di Roma F.L. impugnava l'avviso di accertamento relativo a maggiorazione dell'imposta Iva per l'anno 1994, fatto notificare dall'agenzia delle entrate, ufficio di questa città, e con il quale l'amministrazione comunicava di avere accertato un reddito complessivo di importo superiore, a fronte di quello dichiarato, sulla scorta del metodo induttivo seguito, con un'imposta da pagare in misura maggiore. Ella faceva presente che tale atto impositivo era da annullare, in quanto la percentuale di ricarico indicata era addirittura superiore a quella ritenuta congrua dall'A.F., mentre il metodo della media aritmetica seguito era errato.

Instauratosi il contraddittorio, l'ufficio eccepiva che, nonostante la contabilità fosse formalmente regolare, tuttavia i costi riportati costituivano un elemento inattendibile a fronte dei limitati ricavi, secondo anche studi di settore, tenuto conto anche dell'esercizio successivo all'anno di riferimento; della zona di pregio dell'impresa, e comunque dell'antichità di essa, oltre che del valore della varia tipologia di merce trattata; perciò chiedeva il rigetto del ricorso introduttivo.

Il giudice adito, in accoglimento di esso, annullava quell'avviso con sentenza n. 193 del 2001.

Avverso la relativa decisione l'amministrazione proponeva appello, cui F. resisteva, dinanzi alla commissione tributaria regionale del Lazio, la quale, ha rigettato il gravame con sentenza n. 26 del 20.10.2003, osservando che il ricalcolo effettuato dall'appellata si rivelava addirittura maggiore di quello ritenuto congrue dall'amministrazione, e comunque esso era "penalizzante" per la contribuente, nei cui confronti inoltre i valori accertati nel 1995 non potevano applicarsi, senza forti riserve, all'anno precedente.

Contro questa decisione il Ministero dell'economia e delle finanze e l'agenzia delle entrate hanno proposto ricorso per cassazione sulla base di due motivi.

F. ha resistito con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente va rilevato che il Ministero non era stato parte nel giudizio di secondo grado, e perciò non poteva impugnare la sentenza del giudice di appello; pertanto il ricorso proposto anche da esso va dichiarato inammissibile.

Invero in tema di contenzioso tributario, una volta che l'appello avverso la sentenza della commissione provinciale era - stato proposto soltanto dall'ufficio periferico dell'agenzia delle entrate, succeduta a titolo particolare nel diritto controverso al Ministero delle finanze nel corso del giudizio di primo grado, e la società contribuente aveva accettato il contraddittorio nei confronti del solo nuovo soggetto processuale, il relativo rapporto si svolgeva soltanto nei confronti dell'agenzia delle entrate, che ha personalità giuridica ai sensi del D.Lgs. n. 330 del 1999, e che era divenuta operativa dal 1.1.2001 a norma del D.M. 28 dicembre 2000, senza che il dante causa Ministero delle finanze fosse stato evocato in giudizio, l'unico soggetto legittimato a proporre ricorso per cassazione avverso la sentenza della commissione tributaria regionale allora era solamente l'agenzia delle entrate.

Pertanto il ricorso proposto dal Ministero deve essere dichiarato inammissibile per difetto di legittimazione (V. pure Cass. Sentenze n. 18394 del 2004, n. 19072 del 2003).

1) Ciò premesso, col primo motivo la ricorrente agenzia delle entrate deduce violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, e D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, nonchè insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia, con riferimento all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5, in quanto la CTR non ha considerato che l'ufficio si era basato su presunzioni

semplici, ma aventi il carattere della gravità e concordanza, atteso che aveva seguito il pur legittimo criterio di accertamento analitico - induttivo, sulla scorta dei ricavi fondatamente desumibili dalle caratteristiche e condizioni dell'esercizio, tenuto conto dell'ubicazione nelle adiacenze di piazza del Pantheon; dei prodotti d'alto pregio e dell'antica tradizione della ditta.

Il motivo è fondato.

Invero, com'è noto, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non escludeva la legittimità dell'accertamento analitico - induttivo del reddito d'impresa di F., ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto confliggente con gli studi di settore e la media risultante dagli altri esercizi aventi analoga tipologia di merce commercializzata (V. pure Cass. Sentenze n. 6337 del 03/05/2002, n. 11645 del 2001, n. 10649 del 2001).

Peraltro in tema di accertamento induttivo dei redditi d'impresa, consentito dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), sulla base del controllo delle scritture e delle registrazioni contabili, l'atto di rettifica, qualora l'ufficio abbia sufficientemente motivato, sia specificando gli indici di inattendibilità dei dati relativi ad alcune poste di bilancio, sia dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, è assistito da presunzione di legittimità circa l'operato degli accertatori, nel senso che null'altro l'ufficio è tenuto a provare, se non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate,anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse, senza che sia sufficiente invocare l'apparente regolarità delle annotazioni contabili, perchè proprio una tale condotta è di regola alla base di documenti emessi per operazioni inesistenti o di valore di gran lunga eccedente quello effettivo (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 951 del 16/01/2009, n. 11599 del 2007).

Sul punto perciò la sentenza impugnata non risulta motivata in modo sufficiente e giuridicamente corretto.

2)Col secondo motivo la ricorrente denunzia violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, artt. 2727 e 2729 c.c., oltre che insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5, giacchè il giudice di seconda istanza non ha considerato che la verifica svolta nel 1995 aveva consentito di applicare una certa percentuale di ricarico, che, tenuto conto della commercializzazione dei vari prodotti nell'anno precedente e della mancanza di mutamento delle condizioni della merce, come pure della sua tipologia, non poteva non riferirsi anche all'esercizio precedente in relazione a tutta la merce trattata.

La censura va condivisa.

Com'è noto, in tema di IVA e con riguardo alla determinazione del volume di affari della contribuente, una volta stabilita con esattezza per un determinato esercizio, e cioè il 1995, la percentuale di incidenza di una determinata materia prima sul totale degli acquisti, tale percentuale può essere utilizzata anche per la determinazione del volume d'affari relativo a diversi anni d'imposta, e quindi anche a quello in questione, se la natura dell'attività imprenditoriale nel corso degli anni non sia cambiata, come nella specie, senza che l'appellata abbia fornito alcuna prova al riguardo (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 12774 del 22/12/1998, n. 2940 del 15/05/1984).

Sul punto dunque la sentenza impugnata non risulta motivata in modo sufficiente e giuridicamente corretto.

Ne discende che il ricorso dell'agenzia va accolto, con conseguente cassazione della decisione impugnata, con rinvio alla CTR del Lazio, altra sezione, per nuovo esame, posto che la causa non può essere decisa nel merito, stante il vizio di motivazione lamentato.

Quanto alle spese di questa fase come pure dei precedenti gradi di giudizio, sussistono giusti motivi per compensare quelle relative al rapporto tra il Ministero e la controricorrente, mentre le altre inerenti a quello con l'agenzia, se ne demanda il regolamento al giudice del rinvio stesso.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso del Ministero dell'economia e delle finanze, e compensa le spese del relativo rapporto; accoglie quello dell'agenzia; cassa la sentenza impugnata, e rinvia, anche per le altre dell'intero giudizio, alla CTR del Lazio, altra sezione, per nuovo esame.
Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 22-10-2010, n. 21714 - Pres. PLENTEDA Donato - Est. VIRGILIO Biagio - P.M. CICCOLO Pasquale Paolo Maria
[Definizione delle controversie pendenti]

TRIBUTI (IN GENERALE) - Condono fiscale - Art. 3, comma 2 - Bis, del d.l. n. 40 del 2010 convertito con modificazioni nella legge n. 73 del 2010 - Definizione agevolata delle liti fiscali pendenti innanzi alla corte di cassazione - Condizioni - Soccombenza dell'amministrazione finanziaria nei precedenti gradi di giudizio - Significato - Fattispecie relativa a soccombenza nei precedenti due gradi di giudizio e parziale accoglimento delle doglianze dell'amministrazione dinanzi la commissione centrale

In tema di condono fiscale, presupposto per la definizione agevolata delle liti fiscali pendenti innanzi alla Corte di Cassazione prevista dall'art. 3, comma 2-bis, del d.l. 25 marzo 2010, n. 40 convertito con modificazioni nella legge 22 maggio 2010, n. 73, è la soccombenza dell'Amministrazione finanziaria nei precedenti gradi di giudizio. Il riferimento normativo ai "primi due gradi di giudizio", va interpretato nel senso che occorre aver riguardo all'intera vicenda processuale, nella quale l'Ufficio tributario deve essere stato costantemente soccombente con la conseguenza che, nell'ipotesi in cui il giudizio di cassazione sia stato preceduto - in applicazione del rito previgente - da tre gradi di giudizio, è necessario, ai fini dell'ammissibilità dell'istanza di definizione, che si sia verificato un triplice esito sfavorevole per l'Amministrazione atteso che la "ratio" delle norme è quella di deflazionare il contenzioso pendente da oltre 10 anni confidando sull'elevata probabilità di un esito sfavorevole in sede di legittimità. (In applicazione del principio, la S.C. ha respinto l'istanza di definizione della lite presentata dal contribuente, in quanto l'Amministrazione, risultata soccombente nei primi due gradi di giudizio, aveva ottenuto un parziale accoglimento del ricorso da parte della Commissione Tributaria Centrale). (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Roma, 22/05/2006)

TRIBUTI (IN GENERALE) - Contenzioso tributario (disciplina posteriore alla riforma tributaria del 1972) - Procedimento - Procedimento di appello - In genere - Art. 22 del d.p.r. n. 636 del 1972 - Atto di appello proposto dall'ufficio tributario - Visto dell'ispettorato compartimentale territorialmente competente - Importo complessivo dei tributi, delle soprattasse e delle pene pecuniarie al quale l'atto stesso afferisce - Riferimento - Necessità

In tema di contenzioso tributario, nella vigenza del d.P.R. n. 636 del 1972, applicabile "ratione temporis" per stabilire quando l'atto di appello proposto dall'Amministrazione riguardi importi inferiori a lire cinque milioni e debba, quindi, essere sottoposto, ai sensi del comma 3, dell'art. 22 del d.P.R. citato, al visto dell'Ispettorato compartimentale territorialmente competente bisogna far riferimento al contenuto dell'atto di impugnazione unitariamente inteso e, quindi, all'importo complessivo dei tributi, delle soprattasse e delle pene pecuniarie al quale l'atto stesso afferisce, a prescindere dall'eventualità che il contenzioso sia stato instaurato con separati ricorsi, successivamente riuniti. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Roma, 22/05/2006)

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - Accertamento delle imposte sui redditi (tributi posteriori alla riforma del 1972) - Accertamenti e controlli - Rettifica delle dichiarazioni - In genere

Il Massimario della Corte Suprema di Cassazione non ha proceduto alla massimazione in quanto la presente sentenza ribadisce principi già espressi nella sentenza di Cass. Civ. 26388/2005, RV587338 (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Roma, 22/05/2006)

RITENUTO IN FATTO

1. V.A., G.R., C.T., V.C., V.D. e V.R. (gli ultimi tre eredi, unitamente a C.T., di V. M., in proprio e in qualità di amministratore e socio della F.lli Ventola s.n.c., cessata, e di V.I.) hanno proposto ricorso per cassazione, nei confronti dell'Agenzia delle entrate, sulla base di cinque motivi, avverso la decisione della Commissione tributaria centrale indicata in epigrafe, con la quale è stato parzialmente accolto il ricorso dell'Ufficio in relazione ad avvisi di accertamento emessi per IRPEF ed ILOR nei confronti della s.n.c. F.lli Ventola e dei soci per gli anni 1982, 1983 e 1984.

In particolare, il giudice a quo ha ritenuto, preliminarmente, l'ammissibilità dell'appello dell'Ufficio pur in assenza del visto dell'Ispettorato compartimentale, prescritto, in determinate ipotesi, dal D.P.R. n. 636 del 1972, art. 22, nel testo vigente ratione temporis, e, nel merito, per quanto qui interessa, la legittimità del comportamento dell'Ufficio, che, sia pur in presenza di contabilità formalmente regolare, in presenza di dubbi sulla effettività dei valori esposti, ha provveduto a rettificarli sulla base degli studi di settore.

Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle entrate.

2. All'esito dell'adunanza in camera di consiglio del 4 dicembre 2008, per la quale il ricorso era stato originariamente fissato, la Corte ha disposto l'integrazione del contraddittorio nei confronti del Ministero dell'economia e delle finanze.

A seguito dell'effettuata integrazione del contraddittorio, l'intimato Ministero non si è costituito.

3. Nell'imminenza dell'udienza i ricorrenti hanno depositato "istanza di definizione della lite" ai sensi del D.L. n. 40 del 2010, art. 3, comma 2 bis, convertito nella L. n. 73 del 2010.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. L'istanza di definizione della lite presentata dai ricorrenti è inammissibile, in quanto la controversia non rientra nell'ambito applicativo della disciplina dettata dal citato D.L. 25 marzo 2010, n. 40, art. 3, comma 2 bis, comma introdotto dalla Legge di Conversione 22 maggio 2010, n. 73.

In particolare, non ricorre nella fattispecie il requisito della soccombenza dell'Amministrazione finanziaria nei precedenti gradi di giudizio, essendo stato, sia pur parzialmente, accolto il ricorso da essa proposto dinanzi alla Commissione tributaria centrale, la cui decisione è ora oggetto del presente ricorso dei contribuenti. E' pur vero, infatti, che nella norma citata si fa riferimento - tra i requisiti per la definizione delle controversie - alla soccombenza dell'Amministrazione "nei primi due gradi di giudizio", ma appare evidente che, in base alla ratio dell'intervento legislativo - la quale, allo scopo di deflazionare il contenzioso pendente da oltre dieci anni, si fonda sulla (ritenuta) elevata probabilità che, dati gli esiti sfavorevoli dei precedenti gradi, l'Amministrazione risulti soccombente anche in sede di legittimità -, occorre aver riguardo all'intera vicenda processuale, nella quale l'Ufficio tributario deve essere stato costantemente soccombente, con la conseguenza che, nell'ipotesi in cui il giudizio di cassazione sia stato preceduto - in applicazione del rito previgente - da tre gradi di giudizio, è necessario, ai fini dell'ammissibilità dell'istanza di definizione, che si sia verificato un triplice esito sfavorevole per l'Amministrazione (in tal senso, anche la Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 37/E del 21 giugno 2010).

2. Con il primo motivo, i ricorrenti censurano la sentenza impugnata nella parte in cui il giudice a quo ha ritenuto ammissibile l'appello dell'Ufficio nonostante l'assenza del visto dell'Ispettorato compartimentale, che, a loro avviso, sarebbe stato necessario, ai sensi del D.P.R. n. 636 del 1972, art. 22, perchè il valore delle controversie - promosse dalla società e dai soci con distinti ricorsi poi riuniti sin dal primo grado - era inferiore, singolarmente considerate, alla somma di L. 5.000.000.

Il motivo è infondato.

Il D.P.R. n. 636 del 1972, art. 22, prevede(va), al comma 3, (introdotto dal D.L. n. 90 del 1990, art. 5, convertito nella L. n. 165 del 1990), che "l'atto di appello proposto dall'Ufficio tributario, se l'ammontare dei tributi, dei maggiori tributi, delle soprattasse e delle pene pecuniarie non supera complessivamente lire cinque milioni, deve recare, a pena di inammissibilità, il visto dell'Ispettorato compartimentale territorialmente competente. La disposizione non si applica quando l'atto di appello è proposto dall'Intendente di finanza".

La norma, pertanto, al fine della necessità del visto (prescritto, evidentemente, allo scopo di limitare i contenziosi "bagatellari"), fa preciso riferimento all'"atto di appello", con la conseguenza che deve essere interpretata nel senso che, a detto fine, occorre avere riguardo al contenuto dell'atto di impugnazione unitariamente considerato e, quindi, all'importo complessivo dei tributi, delle soprattasse e delle pene pecuniarie al quale l'atto stesso afferisce (a prescindere, pertanto, dalla eventualità che il contenzioso sia stato instaurato con separati ricorsi successivamente riuniti).

3. 11 secondo motivo di ricorso, con il quale si denuncia "contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio", è inammissibile, poichè non contiene quella indicazione riassuntiva e sintetica, costituente un quid pluris rispetto all'illustrazione del motivo, che, ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c., (applicabile nella specie ratione temporis), come interpretato dalla consolidata giurisprudenza di questa Corte (cfr., tra le altre, Cass., Sez. un., n. 20603 del 2007 e Cass. n. 8897 del 2008), deve corredare il motivo con cui si lamentino vizi di motivazione.

4. Con il terzo motivo, i ricorrenti, denunciando la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, lamentano che il giudice d'appello ha ritenuto valido l'accertamento, nonostante che l'Ufficio, a fronte di una contabilità regolarmente tenuta, ha desunto l'inattendibilità della stessa sulla sola base di indici di redditività media del settore (in tema di resa della farina in termini di panificazione), peraltro non meglio specificati, e senza alcun riferimento alla situazione concreta della società contribuente.

Il motivo è fondato.

La sentenza impugnata, nella parte che qui interessa, afferma che "anche in presenza di una contabilità regolarmente tenuta, appare legittimo il ricorso a studi di settore (compiuti da associazioni di categoria o dalla Camera di commercio) per la valutazione della attendibilità dei dati. Appare pertanto legittimo il comportamento dell'Ufficio che, sia pure in presenza di una contabilità formalmente regolare, in presenza di dubbi sulla effettività dei valori esposti, ha provveduto, una volta constatatane la inattendibilità, sulla base degli studi settore, a rettificarli".

Tale motivazione si rivela non conforme al consolidato orientamento della giurisprudenza di questa Corte, in virtù del quale, in tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riferimento all'accertamento analitico - induttivo del reddito d'impresa, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), (che nella fattispecie è pacificamente quello adottato), in presenza di scritture contabili formalmente corrette, non è sufficiente, ai fini dell'accertamento di un, maggior reddito, la sola applicazione di valori percentuali medi del settore, i quali rappresentano non tanto un "fatto noto" storicamente verificato, sul quale è possibile fondare una presunzione di reddito ex art. 2727 c.c., ma, piuttosto, il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, che fissa soltanto una regola di esperienza: pertanto, tali valori in nessun caso possono giustificare presunzioni qualificabili come "gravi e precise", occorrendo, invece, che risulti qualche elemento ulteriore incidente sull'attendibilità complessiva della dichiarazione, ovverosia la concreta ricorrenza di circostanze gravi, precise e concordanti (ex plurimis, Cass. nn. 13995 del 2002, 18038 e 26388 del 2005, 12032 del 2009).

Del resto, anche in ordine alla procedura - introdotta in epoca successiva alla fattispecie in esame - di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei c.d. parametri (istituiti con la L. n. 549 del 1995, art. 3) o degli studi di settore (introdotti dal D.L. n. 331 del 1993, art. 62 bis, e la cui disciplina è stata poi modificata ed integrata nel tempo) è stato affermato il principio secondo cui essa costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sè considerati, ma deriva dall'adeguamento degli

stessi alla concreta realtà economica del contribuente (attraverso, soprattutto, il contraddittorio endoprocedimentale) (Cass., Sez. un., n. 26635 del 2009).

5. Il quarto motivo, con il quale si denuncia la "omessa motivazione" in ordine alla eccepita illegittimità degli avvisi di accertamento a carico dei soci per mancata indicazione delle aliquote d'imposta, è inammissibile sia perchè non contiene il "momento di sintesi" sopra indicato al par. 3, sia poichè, in ogni caso, si tratta in realtà di censura di omessa pronuncia, che andava pertanto dedotta come violazione dell'art. 112 c.p.c., e corredata del relativo quesito di diritto.

6. Anche il quinto motivo, infine, si rivela inammissibile, poichè con esso si prospetta il vizio di omessa pronuncia - in ordine all'applicazione del più favorevole sistema sanzionatorio di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997 - senza formulazione del quesito di diritto.

7. In conclusione, il ricorso va accolto limitatamente al terzo motivo e rigettato in ordine alle restanti censure; la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto e la causa rinviata ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Puglia, la quale procederà a nuovo esame della controversia, uniformandosi al principio enunciato sopra al par. 4, oltre a provvedere in ordine alle spese anche del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo del ricorso, lo rigetta per il resto, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Puglia.