

Cassazione civile sez. V, 10/11/2017, n. 26648

Svolgimento del processo

CHE:

1. A seguito di pvc redatto il 02.08.2005 da funzionari dell'Amministrazione nei confronti della società (omissis) di (omissis) e (omissis) SNC, esercente attività di installazione di impianti idraulico-sanitari, l'Agenzia delle entrate aveva accertato indebita deduzione di costi e spese non inerenti e non di competenza per Euro 4.974,00, ricavi non dichiarati per Euro 38.646,00, maggiore IVA per Euro 4.410,00 ed altro, per l'anno di imposta 2003 ed aveva emesso avviso di accertamento n. (omissis) notificato a tutti i soci ed alla società, nonché gli ulteriori avvisi emessi per trasparenza ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 5 nei confronti dei quattro soci, n. (omissis) per (omissis), n. (omissis) per (omissis), n. (omissis) per (omissis) e n. (omissis) per (omissis).

2. Le impugnazioni, separatamente proposte, venivano accolte in primo grado con sentenze di analogo contenuto che trovavano conferma in appello.

3. L'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione, con separati ricorsi articolati in otto motivi, avverso nove decisioni della CTR delle Marche, del medesimo tenore e decise tutte alla stessa udienza.

La società (omissis) di (omissis) e (omissis) SNC, e i quattro soci resistono con separati controricorsi, instando per la riunione dei giudizi.

4. Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio ai sensi dell'art. 375 c.p.c., u.c. e art. 380 bis c.p.c., comma 1.

Motivi della decisione

CHE:

1.1. Preliminarmente va disposta la riunione dei ricorsi r.g.nn. 25392/2010, 25421/2010, 25479/2010, 25490/2010, 25498/2010, 25510/2010, 25716/2010, 25741/2010 al ricorso r.g.n. 25391/2010, di iscrizione pi¹ risalente, atteso che vertono sul medesimo accertamento concernente la società di persona ed i soci per l'anno di imposta 2003 e le sentenze impugnate sono fondate sulle medesime statuizioni.

Trova applicazione nella specie il temperamento adottato dalla Corte qualora gli avvisi di accertamento collegati siano stati impugnati autonomamente da tutti i soci e dalla società e, nei

gradi di merito, i giudizi relativi, celebratisi separatamente, siano stati esaminati dallo stesso giudice in maniera strettamente coordinata, e decisi con un'identica motivazione, s'ha da potersi escludere ogni rischio di contrasto tra giudicati; caso, in relazione al quale la Corte può² disporre la riunione dei procedimenti, per connessione oggettiva ex art. 274 c.p.c., piuttosto che l'annullamento delle sentenze di merito, dovendo ritenersi rispettata la ratio del litisconsorzio (vedi Cass. n. 2907/2010, 6936/2011).

1.2. Si deve quindi passare all'esame dei motivi dei ricorsi principali, con la precisazione che si presentano identici in tutti i ricorsi. Per vero anche i controricorsi sono sostanzialmente uguali.

2.1. Primo motivo – Violazione del D.L. n. 331 del 1994, art. 62 sexies, comma 3, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

A parere della ricorrente la CTR ha errato nell'affermare, cos'è testualmente, che mancavano i presupposti contemplati dal comma 3 del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies per cui l'Ufficio potesse procedere agli accertamenti di cui del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1³ e che in presenza di una contabilità formalmente regolare, l'Ufficio deve fornire la prova dell'inattendibilità delle scritture contabili desunta da gravi, numerose e ripetute omissioni o da false ed inesatte indicazioni relative agli elementi indicati in dichiarazione, per cui tali disposizioni non impongono all'Ufficio di dimostrare la ricorrenza di precisi presupposti per procedere ad accertamento analitico – induttivo e per cui la contabilità formalmente regolare non preclude l'accertamento.

2.2. Secondo motivo – Insufficiente motivazione (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) sul fatto controverso e decisivo se l'ufficio abbia sottoposto ad accertamento la società per avere dichiarato un reddito appena superiore a quello determinato dagli studi di settore per due annualità e se la contabilità fosse regolarmente tenuta, oppure se l'Ufficio abbia sottoposto la società alla verifica per avere rilevato varie anomalie nel libro dei cespiti, nei costi delle materie prime, nelle rimanenze di magazzino tali da far risultare inattendibilità degli elementi dichiarati, come sostenuto dall'Ufficio nell'atto di appello.

2.3. Terzo motivo – Omessa motivazione (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) sul fatto decisivo e controverso costituito dalla circostanza se l'Ufficio avesse prodotto o meno in grado di appello il pvc su cui si era basato l'avviso di accertamento, nonostante la CTR sembri escluderlo.

2.4. Quarto motivo, proposto in subordine al terzo motivo Violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

La ricorrente critica la decisione impugnata, osservando che l'onere di allegazione del pvc all'atto impositivo non va riferito agli atti di cui il contribuente abbia già avuto integrale e legale conoscenza, come nel caso di specie.

2.5. Quinto motivo – Nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato ex art. 112 c.p.c. (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). La ricorrente lamenta che la CTR abbia omissso di pronunciarsi sul motivo di appello, afferente la prima decisione, concernente una presunta ultra petizione sulla considerazione che la contribuente, con il ricorso originario, aveva lamentato solo l'omessa allegazione del pvc all'avviso di accertamento e non aveva svolto contestazioni il merito della motivazione dell'accertamento.

2.6. Sesto motivo -Insufficiente motivazione (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) su un fatto decisivo e controverso individuato nella congruità della percentuale di ricarico del 20% applicata al costo del venduto nell'ambito del calcolo e nell'avere o meno tenuto conto l'Ufficio, nel determinare i ricavi, delle prestazioni degli apprendisti, delle ore necessarie per i sopralluoghi, nei giorni di arresto forzoso dell'attività per le condizioni atmosferiche; a parere della ricorrente la Commissione omette di indicare gli elementi istruttori sulle quali è giunta alle sue conclusioni e di dare conto della documentazione prodotta dall'Ufficio.

2.7. Settimo motivo – Insufficiente motivazione (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) sul fatto decisivo e controverso se i costi dedotti dalla società e ripresi a tassazione perché ritenuti non inerenti (spese di vitto e di riparazione) o perché soggetti ad ammortamento in più esercizi (acquisto generatore Honda, trapano a percussione, etc.) presentassero i requisiti necessari per essere portati in deduzione, questione sulla quale la CTR si era espressa in modo apodittico senza indicare gli elementi istruttori presi in considerazione e senza dar conto dell'iter logico seguito.

2.8. Ottavo motivo – Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2 e art. 35, comma 3, e degli artt. 112 e 277 c.p.c. (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). A parere della ricorrente, la CTR, una volta ritenuto, anche se erroneamente, che l'Ufficio aveva omissso di considerare alcuni fattori a favore della contribuente nella determinazione analitico-induttiva del reddito, nonché la deducibilità dei costi, avrebbe dovuto rideterminare essa stessa il quantum dei ricavi non dichiarati dalla società, mentre al contrario si era limitata ad annullare l'atto impositivo.

3.1. Tutti i ricorsi vanno dichiarati inammissibili perché i pur molteplici motivi non colgono tutte le rationes decidendi, incentrate innanzi tutto sulla mancata ricorrenza dei presupposti per lo specifico accertamento posto in essere e, quindi, sulla sua illegittimità.

3.2. È necessario evidenziare che la CTR ha escluso la legittimità dell'accertamento sulla scorta di due autonome rationes decidendi (fol. quarto della sentenza), contrariamente a quanto sembra ritenere la ricorrente (foll. 20/21 e 25 del ricorso).

3.3. Il giudice di appello innanzi tutto ha escluso che l'accertamento potesse essere legittimamente fondato sulla disciplina degli studi di settore in ragione del solo fatto che i redditi dichiarati per due annualità consecutive fossero risultati di poco superiori al minimo, in presenza di contabilità regolarmente tenuta, laddove afferma: «Nella fattispecie, la Commissione del parere che mancavano i presupposti contemplati dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62

sexies, comma 3 per cui l'Ufficio potesse procedere agli accertamenti di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1³ e questa è la ratio che risulta censurata con il primo motivo.

3.4. Quindi la Commissione ha ricordato che l'Ufficio per procedere all'accertamento analitico è induttivo ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, prescindendo quindi dagli studi di settore, avrebbe dovuto indicarne i presupposti concreti e specifici e fornire le motivazioni del ricorso a tale metodologia ed ha statuito: «Nel caso in esame l'accertamento induttivo effettuato da ritenersi illegittimo perché, in presenza di una contabilità formalmente regolare, l'Ufficio deve fornire la prova dell'inattendibilità delle scritture contabili desunta da gravi, numerose e ripetute omissioni o da false ed inesatte indicazioni relative agli elementi indicati nella dichiarazione», quindi su tale premessa ha ulteriormente chiarito, con accertamento in fatto sempre afferente al profilo della illegittimità dell'accertamento. L'Ufficio accertatore ha proceduto invece ad una ricostruzione astratta e teorica della situazione patrimoniale societaria senza tenere conto delle diverse variabili incidenti sulla realtà aziendale (la meteorologia, i prezzi di mercato delle caldaie vendute anche nei supermercati, la presenza di lavoratori con contratto di apprendistato) che devono essere vagliate nel contesto della situazione economica e contabile dell'impresa.

3.5. Orbene, premesso che l'accertamento condotto con metodo analitico induttivo, come quello in esame, trova il suo presupposto nella parziale inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili, di guisa che l'Ufficio accertatore è legittimato a completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici rispondenti ai requisiti previsti dall'art. 2729 c.c.. (Cass. n. 24278/2014), la CTR ha escluso la legittimità dell'accertamento in esame sulla considerazione che l'Ufficio non aveva provato, nemmeno presuntivamente, la inattendibilità delle scritture contabili, costituente autonoma ratio decidendi.

3.6. Non può pertanto condividersi il riassunto delle rationes decidendi proposto dalla ricorrente (fol. 20/21) che ha riportato solo la seconda parte della seconda ratio, qualificandola come statuizione attinente al merito (fol. 20/21 del ricorso), atteso lo stretto legame logico e funzionale tra i due passaggi argomentativi, incentrati sulla non ricorrenza dei presupposti legittimanti l'accertamento e non già sul merito dello stesso.

3.7. Ne consegue che il primo motivo di ricorso, centrato sulla prima ratio, è inammissibile per difetto di interesse e mancanza di decisività, in quanto la stessa ricorrente sostiene che l'accertamento non era stato fondato sui parametri indicati all'art. 62 sexies cit.

3.8. Nessun motivo risulta invece focalizzato sulla seconda ratio, afferente la applicazione dell'art. 39, comma 1, cit., che appare ignorata dalla ricorrente.

4.1. Va rilevato che tale carenza non è sopperita nemmeno dal secondo motivo, ove è denunciata l'insufficiente motivazione sul fatto controverso e decisivo se l'ufficio abbia

sottoposto ad accertamento la società per avere dichiarato un reddito appena superiore a quello determinato dagli studi di settore per due annualità e se la contabilità fosse regolarmente tenuta, oppure se l'Ufficio abbia sottoposto la società alla verifica per avere rilevato varie anomalie nel libro dei cespiti, nei costi delle materie prime, nelle rimanenze di magazzino tali da far risultare inattendibilità degli elementi dichiarati, come sostenuto dall'Ufficio nell'atto di appello.

4.2. Il motivo si palesa infatti inammissibile perché non riguarda fatti controversi e decisivi nei termini chiariti dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. nn. 17761/2016, 21152/2014), ma concerne questioni di diritto intese alla qualificazione giuridica dell'attività compiuta dall'Ufficio.

4.3. Inoltre, il secondo motivo trascura di considerare che la CTR, con la statuizione prima esaminata e non censurata (v. sub 3.4. e ss.), aveva escluso in fatto che l'Ufficio avesse fornito gli elementi presuntivi richiesti, mentre sembra dare per scontato il contrario, e cioè l'esatto assolvimento da parte dell'Ufficio dell'onere di prova presuntiva circa la inattendibilità della contabilità, di guisa che appare non pertinente alla statuizione impugnata e privo di decisività.

5.1. Tutti gli altri motivi svolgono questioni che non riguardano la seconda ratio decidendi, come prima individuata, ma presuppongono il superamento dei profili di illegittimità dell'accertamento, di guisa che risultano privi di concreta decisività.

5.2. Ne consegue che, nel caso di specie e per tutti i ricorsi esaminati trova applicazione il principio secondo il quale «Ove la sentenza sia sorretta da una pluralità di ragioni, distinte ed autonome, ciascuna delle quali giuridicamente e logicamente sufficiente a giustificare la decisione adottata, l'omessa impugnazione di una di esse rende inammissibile, per difetto di interesse, la censura relativa alle altre, la quale, essendo divenuta definitiva l'autonoma motivazione non impugnata, in nessun caso potrebbe produrre l'annullamento della sentenza» (da ultimo, Cass. 9752/2017).

6.1. In conclusione i ricorsi riuniti vanno dichiarati inammissibili.

6.2. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M.

Dichiara inammissibili i ricorsi riuniti r.g.nn. 25391/2010, 25392/2010, 25510/2010, 25421/2010, 25716/2010, 25479/2010, 25490/2010, 25741/2010; 25498/2010,- Condanna la Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, che liquida nel compenso di Euro 3.800,00=, oltre accessori di legge e spese forfetarie al 15%.

Così deciso in Roma, il 5 luglio 2017.

Depositato in Cancelleria il 10 novembre 2017

Campi meta

Giurispedia.it

Giurispedia.it

Giurispedia.it

Massima : *È dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione che non colga tutte le rationes decidendi poste a fondamento della decisione impugnata, qualora queste siano distinte, autonome e ciascuna logicamente e giuridicamente sufficiente a giustificare l'esito del giudizio.*

Supporto Alla Lettura :

RICORSO PER CASSAZIONE

Il ricorso per cassazione (artt. 360 e ss. c.p.c.) è un mezzo di impugnazione ordinario che consente di impugnare le sentenze pronunciate in unico grado o in grado d'appello, ma solo per errori di diritto, non essendo possibile dinanzi alla Suprema Corte valutare nuovamente il merito della controversia come in appello. Di solito è ammessa solo la fase rescindente in quanto il giudizio verte sull'accertamento del vizio e sulla sua eventuale cassazione, il giudizio rescissorio spetta al giudice di rinvio. Solo nel caso in cui non dovessero risultare necessari ulteriori accertamenti in cassazione, avvengono entrambi i giudizi. La sua proposizione avviene nel termine (perentorio) di 60 giorni (c.d. termine breve), è previsto un ulteriore termine (c.d. lungo) che scade 6 mesi dopo la pubblicazione della sentenza. Per quanto riguarda i motivi di ricorso l'art. 360 c.p.c dispone che le sentenze possono essere impugnate:

- per motivi attinenti alla *giurisdizione*,
- per violazione delle *norme sulla competenza*, quando non è prescritto il regolamento di competenza;
- per *violazione o falsa applicazione di norme di diritto* e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro;
- per *nullità della sentenza o del procedimento*;
- per *omesso esame circa un fatto decisivo* per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

Inoltre può essere impugnata con ricorso per cassazione una sentenza appellabile del tribunale se le parti sono d'accordo per omettere l'appello (art. 360, c. 1, n. 3, c.p.c.), mentre non sono immediatamente impugnabili per cassazione le sentenze che decidono di questioni insorte senza definire, neppure parzialmente, il giudizio, in questo caso il ricorso può essere proposto senza necessità di riserva quando sia impugnata la sentenza che definisce, anche parzialmente il giudizio. Il ricorso per cassazione è inammissibile (art. 360 bis c.p.c) quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa, oppure quando è manifestamente infondata la censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo. A pena di inammissibilità sono previsti determinati requisiti di forma:

- la sottoscrizione da parte di un avvocato iscritto in apposito albo e munito di procura speciale;
- l'indicazione delle parti;
- l'illustrazione sommaria dei fatti di causa;

• l'indicazione della procura se conferita con atto separato e dell'eventuale decreto di ammissione al gratuito patrocinio;

- l'indicazione degli atti processuali, dei contratti o accordi collettivi o dei documenti sui

Giurispedia.it