

Sentenza n. 1000 del 21 gennaio 2015 (ud. del 24 novembre 2014) della Corte Cass., Sez. civ. V

Svolgimento del processo

1. Con sentenza in data ... la CTR ... ha respinto l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso le sentenze di primo grado, che su ricorso degli odierni resistenti, gestori in società di un discount specializzato nella vendita di occhiali e simili, avevano annullato gli avvisi di accertamento loro notificati a mezzo dei quali l'ufficio, rilevando all'esito di una verifica a carattere generale disposta per l'anno 2002 gravi irregolarità nella tenuta della contabilità, aveva proceduto alla ricostruzione induttiva dei ricavi mediante l'applicazione della percentuale di ricarico risultante dalla media ponderata e alla rettifica degli imponibili dichiarati, liquidando le maggiori imposte e applicando interessi e sanzioni.

La CTR con la sentenza oggi impugnata, censurando previamente l'operato dell'ufficio per aver sottoposto a verifica soggetti congrui e coerenti, ha osservato, conforto del pronunciato rigetto, che la ricostruzione dei ricavi era avvenuta nella specie in modo del tutto astratto, atteso in particolare che "le custodie degli occhiali non vengono pagate, ma l'azienda le compra e le paga, quindi non incideranno sui ricavi, ma sui costi di sicuro sì: lo sconto del prezzo di vendita del 10% riconosciuto su alcuni prodotti non tiene conto di quella particolare filosofia di mercato che ricorre strutturalmente alle offerte come metodica di promozione; le percentuali di ricarico... non sono attendibili per un negozio affiliato ad una catena di discount che fa del prezzo basso la propria politica di penetrazione sul mercato". E da ciò ha quindi tratto la conclusione che "non solo non vi erano le condizioni che consentissero di utilizzare l'accertamento induttivo di cui all'art. 39, comma 2, ma l'accertamento stesso, per come è stato impostato e realizzato, non fornisce dati attendibili, tanto più che si applicano quelli del 2004 all'esercizio 2002".

La cassazione di detta sentenza è ora chiesta dalla parte pubblica con un ricorso affidato a quattro motivi.

Resiste con controricorso la parte privata che ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

2.1. Con il primo motivo di ricorso, svolto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente Agenzia lamenta violazione e falsa applicazione di legge in relazione al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), atteso che la CTR, riprovando la condotta dell'ufficio in ragione della congruenza e coerenza della posizione reddituali della parte, "sembra intendere che una contabilità regolare E' coerente con le statistiche degli studi di settore, renderebbe illegittimo l'accertamento".

Del pari violazione e falsa applicazione di legge si deduce ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e agli 2697 e 2722 c.c., con il secondo motivo di ricorso, poiché malgrado i numerosi elementi di prova emersi in sede

di verifica a riprova dell'operata determinazione induttiva dei ricavi, "la CTR ha affermato che la contabilità regolare e la coerenza con gli studi di settore precluderebbero all'ufficio di avvalersi del metodo di prova mediante presunzioni".

2.2. Entrambi i motivi sono affetti da preliminare inammissibilità, mancando entrambi di critica di pertinenza alla *ratio decidendi* adottata dal giudice territoriale.

Invero il carattere vincolato che assume nel nostro ordinamento il giudizio di cassazione impone, com'è noto, che il ricorso sia veicolato attraverso uno dei motivi tassativamente previsti dall'art. 360 c.p.c., e che nell'esposizione del motivo trovino espressione le ragioni del dissenso, formulate in termini tali da soddisfare esigenze di specificità, di completezza e di riferibilità alla decisione impugnata proprie del mezzo azionato e, insieme, da costituire una critica precisa e puntuale e, dunque, pertinente delle ragioni che ne hanno indotto l'adozione. Non a caso si afferma ricorrentemente, a riprova dell'assunto, che è infatti affetto da inammissibilità il ricorso per cassazione che, di fronte ad una pluralità di *rationes decidendi* dedotte a fondamento della decisione, non le censura tutte ma solo alcune, con ciò intendendosi sottolineare, certo, l'inpugnabile legge del giudicato, ma pure, dallo speciale angolo di osservazione del sistema delle impugnazioni, l'ineluttabile correlazione che nel giudizio di cassazione si dà tra motivo del ricorso e ragione della decisione.

Consegue appunto da ciò, venendo al caso di specie, che al di là di ogni rilievo formale, già in grado di per sé di minare alla radice la persuasività della singola censura – e ciò in particolare per il primo motivo di ricorso, sviluppato nei termini di una mera supposizione – la constatazione che entrambi i motivi in disamina non assecondano l'impostazione peculiare del giudizio di cassazione in quanto non si risolvono in una critica pertinente alle ragioni della decisione impugnata.

Il giudice d'appello, infatti, ha ritenuto di dover respingere il gravame erariale poiché, alla luce degli elementi di cognizione offerti alla sua valutazione, l'operato dell'ufficio non si valeva del necessario supporto fattuale, "in quanto non solo non vi erano le condizioni che consentissero di utilizzare l'accertamento induttivo di cui all'art. 39, comma 2, ma l'accertamento stesso per come è stato impostato e realizzato non fornisce dati attendibili". Dunque, nel giudizio della CTR ciò che risulta decisivo sono l'insussistenza nella specie dei presupposti per far luogo all'accertamento induttivo dei ricavi non dichiarati e l'inattendibilità del risultato reddituale determinato dal fisco; nulla, dunque, che abbia a vedere con quanto dedotto oggi dall'Agenzia ricorrente con il primo ed il secondo motivo di ricorso. Entrambi invero non intercettano né l'una né l'altra di dette ragioni del decidere, ma si intrattengono e sollecitano il giudizio della Corte su aspetti problematici che risultano del tutto estranei al ragionamento decisorio svolto dalla CTR. Doverosa n'è perciò l'espunzione dal giudizio rilevandone l'inammissibilità.

3.1. Il terzo motivo fa valere a mente dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, vizio di motivazione nella specie della sua omissione e della sua insufficienza, in quanto la CTR, nel rigettare il gravame, a) non ha tenuto presente che la ricostruzione dei ricavi era avvenuta "al lordo dei costi dedotti dai ricavi per sei tipologie di mercè inventariate e che non risultava alcuna contabilizzazione né di costi né di ricavi per quanto riguarda le custodie per occhiali; b) ha qualificato come astratto il criterio di ricostruzione (applicazione della percentuale di ricarico medio ponderato) utilizzato dall'ufficio; c) ha affermato l'illegittima

utilizzazione di costi riferiti al 2004 senza tenere conto che l'utilizzo di dati relativi all'anno 2004 anziché 2002 non ha alterato il risultato", trattandosi di un rapporto (prezzo di acquisto/prezzo di vendita) il cui andamento, come riconosciuto dalle parti, era coerente con i dati rilevabili dallo studio di settore.

3.2. Il motivo è fondato.

Premesso che ricorre consolidatamente il vizio di omessa motivazione allorché dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerge la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ed il vizio di insufficiente motivazione quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento, nella specie l'errore motivazionale in cui è incorsa la CTR, nella doppia veste dell'omessa motivazione e dell'insufficiente motivazione, risulta innegabile. La CTR, invero, rilevando che il ragionamento dell'ufficio "è ancora meno percepibile quando si perviene ad una ricostruzione dei ricavi del tutto astratta" e motivando questa conclusione con l'affermazione che "le custodie degli occhiali non vengono pagate, ma l'azienda le compra e le paga, quindi non incideranno sui ricavi, ma sui costi di sicuro sì; lo sconto del prezzo di vendita del 10% riconosciuto su alcuni prodotti non tiene conto di quella particolare filosofia di mercato che ricorre strutturalmente alle offerte come metodica di promozione; le percentuali di ricarico... non sono attendibili per un negozio affiliato ad una catena di discount che fa del prezzo basso la propria politica di penetrazione sul mercato" ed infine che "l'accertamento stesso, per come è stato impostato e realizzato, non fornisce dati attendibili, tanto più che si applicano quelli del 2004 all'esercizio 2002" segue un itinerario motivazionale che, per quanto si possa stimare rispettoso dell'autonomia decisionale che compete al giudice di merito nella valutazione del materiale probatorio portato alla sua cognizione, è tuttavia in pari tempo omissivo, poiché manca di esaminare alcuni snodi fattuali emersi in sede di verifica, in grado se adeguatamente valutati di orientare diversamente l'esito della lite, ed insufficiente, poiché il ragionamento sviluppato a supporto della decisione si mostra obiettivamente lacunoso. In breve, dibattendosi nella specie della ricostruzione induttiva di ricavi non contabilizzati l'ufficio, come si da cura di documentare in ricorso, muovendo da alcuni indicatori di anomalia contabile, rappresentati dall'appiattimento verso il basso dei ricavi dichiarati e delle percentuali di ricarico rispetto ai ricavi puntuali di riferimento e ai valori minimi desunti dagli studi di settore e dalla disparità per difetto rilevata rispetto agli stessi elementi relativi ad esercizi analoghi, aveva proceduto a rideterminare le percentuali di ricarico prendendo a riferimento tutte le tipologie di prodotti inventariati mediante il criterio della media ponderata e sulla base dei risultati ottenuti aveva determinato la scostante raddituale oggetto poi contestazione con l'atto impositivo. I giudici di appello hanno frettolosamente ignorato questo quadro circostanziale, prescindendo da ogni considerazione delle modalità operative seguite dall'ufficio per pervenire all'accertamento, giudicato incongruamente astratto; e nel far questo hanno altresì trascurato di soppesare l'efficacia argomentativa di taluni elementi adottati a fondamento della decisione (custodie degli occhiali, utilizzazione dei costi del 2004) alla luce delle puntuali rimostranze dispiegate criticamente dall'ufficio.

E' dunque doveroso che sia cassata la sentenza e che la CTR, in sede di rinvio, rimediti il proprio giudizio.

4.1. Con il quarto motivo l'Agenzia impugnante si duole ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, dell'errore di diritto consumato dalla CTR in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 2 e 35, in quanto, in luogo di pronunciare l'annullamento in foto degli atti impugnati, i giudici di appello, in coerenza con le norme richiamate, avrebbero dovuto "pronunciarsi nel merito dell'accertamento al fine di pervenire ad una diversa determinazione dell'imposta dovuta dal contribuente".

4.2. Il motivo è infondato.

Il principio di diritto cui si appella l'Agenzia ricorrente, giusta il quale, non essendo il processo tributario diretto alla mera eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio, il giudice tributario è tenuto ad esaminare nel merito la pretesa tributaria e a ricondurla, mediante una motivata valutazione sostitutiva, alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte, è costantemente ribadito da questa Corte. Ma come pure si è avvertito il pronunciamento nel merito della pretesa tributaria esercitata dall'amministrazione con l'atto impositivo annullato dal giudice si impone ove questi "ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi di ordine sostanziale e non meramente formale" (24611/14; 19750/14; 17634/14).

Ne discende che la censura non può trovare alcun seguito laddove come nella specie la CTR abbia annullato l'atto impugnato non già semplicemente perché l'accertamento era risultato lacunoso dal punto di vista sostanziale, ma perché come espressamente affermato, "non vi erano le condizioni che consentissero di utilizzare l'accertamento induttivo di cui all'art. 39, comma 2", in tal modo intendendo evidenziare le carenze procedurali e, dunque i motivi di ordine formale, che inficiavano nel caso specifico l'operato dell'ufficio.

5. Cassata dunque la sentenza in accoglimento del terzo motivo di ricorso, al riesame della controversia provvederà il giudicali rinvio ai sensi dell'art. 383 c.p.c., comma 1.

P.Q.M.

La Corte Suprema di Cassazione;

Accoglie il terzo motivo di ricorso, dichiara inammissibili il primo ed il secondo motivo ed infondato il quarto motivo, cassa l'impugnata sentenza e rinvia avanti alla CTR ... che provvederà pure alla liquidazione delle spese del presente giudizio.