

Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 05-07-2010) 24-09-2010, n. 20201

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PIVETTI Marco - Presidente

Dott. MAGNO Giuseppe Vito Antonio - Consigliere

Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere

Dott. MARIGLIANO Eugenia - rel. Consigliere

Dott. GRECO Antonio - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

Sentenza

sul ricorso proposto da:

C.A.A., elettivamente domiciliato in ROMA VIA DI TRASONE 8, presso lo studio dell'avvocato FORGIONE CIRIACO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato ROMANO ANTONIO, giusta delega in calce;

- ricorrente -

contro

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, in persona del Ministro pro tempore, AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliati in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12 presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta e difende ope legis;

- controricorrenti -

sul ricorso n. 3732/2007 proposto da:

C.A.A., elettivamente domiciliato in ROMA VIA DI TRASONE 8, presso lo studio dell'avvocato FORGIONE CIRIACO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato ROMANO ANTONIO, giusta delega in calce;

- ricorrente -

contro

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO DI RHO;

- intimati -

avverso la sentenza n. 12/2006 della COMM. TRIB. REG. di MILANO, depositata il 09/03/2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 05/07/2010 dal Consigliere Dott. EUGENIA MARIGLIANO;

La Corte dispone la riunione dei ricorsi;

udito per il ricorrente l'Avvocato ERCOLE FORGIONE per delega Avv. CIRIACO FORGIONE, che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il resistente l'Avvocato CASELLI GIANCARLO che è presente solo per la causa R.G. 33140/06, e chiede il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. VELARDI Maurizio che ha concluso per il rinvio a Nuovo Ruolo.

#### Svolgimento del processo

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.L.O.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.

#### Motivi della decisione

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, né 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., nonché 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 presunto 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'accogliimento 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, così 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 così 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 sé 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.

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

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Corte di cassazione, sezione tributaria, il 5 luglio 2010.

Depositato in Cancelleria il 24 settembre 2010