

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PICCININNI Carlo - Presidente -

Dott. VALITUTTI Antonio - rel. Consigliere -

Dott. OLIVIERI Stefano - Consigliere -

Dott. SCODITTI Enrico - Consigliere -

Dott. MARULLI Marco - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

Sentenza

sul ricorso 1521/2011 proposto da:

D.G.G.S. titolare dell'omonima Ditta individuale, domiciliato in ROMA PIAZZA CAVOUR presso la cancelleria della CORTE DI CASSAZIONE, rappresentato e difeso dagli Avvocati VERDERICO NICOLA, NICOLA TODARO con studio in BARCELLONA POZZO DI GOTTO VIA ARCODACI 74 (avviso postale ex art. 135) giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

MINISTERO ECONOMIA E FINANZE in persona del Ministro pro tempore, AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO DI ROMA 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;

- controricorrenti -

e contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI MESSINA;

- intimata -

avverso la sentenza n. 253/2009 della COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di MESSINA, depositata il 19/11/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 13/01/2015 dal Consigliere Dott. ANTONIO VALITUTTI;

udito per il ricorrente l'Avvocato VERDERICO che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. BASILE Tommaso, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

1. A seguito di processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza di Santo Stefano di Camastra del 10.2.2000, veniva notificato in data 14.6.2002 a D.G.G.S., titolare dell'omonima ditta individuale, un avviso di rettifica con il quale l'Ufficio recuperava a tassazione, ai fini IRPEF, ricavi non dichiarati e non contabilizzati, nonché, ai fini IVA, costi indebitamente detratti, in relazione all'anno di imposta 1997.
2. L'atto impositivo veniva impugnato dal contribuente dinanzi alla CTP di Messina, che accoglieva il ricorso.
3. L'appello proposto dall'Ufficio veniva, peraltro, accolto dalla CTR della Sicilia con sentenza n. 253/02/2009, depositata il 19.11.2009, con la quale il giudice di seconde cure riteneva corretta la percentuale di ricarico determinata dall'Amministrazione finanziaria nella misura del 46,69% e, di conseguenza, legittimo l'accertamento induttivo operato ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d).
4. Per la cassazione della sentenza n. 253/02/2009 ha proposto, quindi, ricorso D.G.G.S., affidato ad undici motivi. L'Agenzia delle Entrate ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze hanno replicato con controricorso.

Motivi della decisione

1. Osserva, in via pregiudiziale, la Corte che, a seguito del trasferimento alle agenzie fiscali, da parte del D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 57, comma 1, di tutti i "rapporti giuridici", i "poteri" e le "competenze" facenti capo al Ministero dell'Economia e delle Finanze, a partire dall'1.1.2001 (giorno di inizio di operatività delle Agenzie fiscali in forza del D.M. 28 dicembre 2000, art. 1), unico soggetto passivamente legittimato in giudizio è l'Agenzia delle Entrate e la controversia non può instaurarsi nei confronti del Ministero. Ne consegue che il ricorso per cassazione notificato - come nel caso di specie - a quest'ultimo, sia che abbia partecipato al giudizio di merito venendone estromesso, sia (ed a fortiori), quando non vi abbia partecipato, è inammissibile per radicale inesistenza dell'atto impugnatorio (cfr. Cass. 1123/2009; 22992/2010; 26321/2010).
2. Premesso quanto precede, va rilevato che, con il primo motivo di ricorso, D.G.G.S. denuncia la violazione e falsa applicazione della disciplina normativa dettata in materia di motivazione degli atti di accertamento, nonché della L. n. 212 del 2000, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.
 - 2.1. Si duole il ricorrente del fatto che la motivazione dell'atto impositivo impugnato rinvierrebbe pedissequamente al processo verbale di constatazione, non allegato all'avviso di rettifica, senza che alcuna "attività valutativa ed elaborativa" autonoma risulti posta in essere dall'Amministrazione finanziaria, e senza che l'atto in parola contenga neppure un vaglio critico delle risultanze dell'accertamento effettuato dalla Guardia di Finanza. Ne deriverebbe, a parere dei contribuenti, l'invalidità della motivazione dell'avviso di rettifica e la conseguente illegittimità dell'atto impositivo.
 - 2.2. Il motivo è inammissibile.
 - 2.2.1. Va osservato, infatti, che nel giudizio tributario, in base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 c.p.c., qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo della congruità del giudizio espresso in ordine alla motivazione di un avviso di accertamento (nella specie, risultante "per relationem" ad un processo verbale di constatazione) è

necessario, a pena di inammissibilità, che il ricorso ne riporti testualmente i passi che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentirne la verifica esclusivamente in base al ricorso medesimo, essendo il predetto avviso non un atto processuale, bensì amministrativo, la cui legittimità è necessariamente integrata dalla motivazione dei presupposti di fatto e dalle ragioni giuridiche poste a suo fondamento (cfr. Cass. 15867/2004; 8312/2013; 9536/2013; 22003/2014).

2.2.2. Nel caso di specie, per contro, la censura non riproduce nel ricorso i passi salienti né dell'avviso di accertamento, né del processo verbale di constatazione cui l'atto impositivo rinvia. Nè rileva la allegazione materiale di tali atti nel giudizio di cassazione, dovendo la Corte procedere alla verifica della sussistenza del vizio deunciato sulla base del solo ricorso, ai sensi dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6.

2.3. La censura va, pertanto, dichiarata inammissibile.

3. Con il secondo motivo di ricorso, D.G.G.S. denuncia la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54 e 55, artt. 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

3.1. Avrebbe, invero, errato la CTR nel ritenere sussistenti i presupposti per il ricorso da parte dell'Ufficio all'accertamento analitico-induttivo, sebbene la contabilità del contribuente fosse del tutto regolare, essendo emerso dallo stesso processo verbale di constatazione che la ditta aveva regolarmente annotato, nei termini di registrazione, le fatture attive e passive nei registri obbligatori IVA e sul libro giornale, e non risultando mosso dai verbalizzanti rilievo alcuno in ordine a profili di irregolarità contabile. L'inattendibilità delle scritture aziendali sarebbe stata, invero, desunta esclusivamente, e del tutto erroneamente, in via presuntiva - ai sensi degli artt. 2727 e 2729 c.c. - mediante elaborazione di un'astratta percentuale di ricarico, dalla quale sarebbero emersi pretesi maggiori ricavi del contribuente ed un presunto maggior volume di affari.

3.2. Il motivo è infondato.

3.2.1. Va - per vero - osservato, al riguardo, che, sia in tema di accertamento delle imposte sui redditi che di accertamento ai fini IVA, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, 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, qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente e sostanzialmente inattendibile, in quanto confligente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente. In tali casi, pertanto, è consentito all'ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, ad esempio determinando i reddito del contribuente utilizzando le percentuali di ricarico, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente medesimo (Cass. nn. 6849/2009;

7871/2012; 27488/2013). 3.2.2. Se ne deve inferire - con riferimento al caso concreto - la legittimità del ricorso, da parte dell'Ufficio, all'accertamento analitico-induttivo, avendo l'Amministrazione, sulla base dei dati desunti dal processo verbale di constatazione, considerato sostanzialmente inattendibile la contabilità, provvedendo alla determinazione - si vedrà, peraltro, in prosieguo se con metodo corretto - del maggior reddito e del maggior volume di affari conseguiti dal contribuente.

3.3. Il motivo in esame va, di conseguenza, rigettato.

4. Con il terzo, quarto, quinto sesto e settimo motivo di ricorso, D.G.G.S. denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonchè l'omessa e insufficiente motivazione su fatti decisivi della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

4.1. Si duole il ricorrente del fatto che la CTR abbia ritenuto corretta - peraltro, sulla base di una motivazione del tutto carente ed illogica - la determinazione della percentuale di ricarico del 46,69% operata da parte dell'Ufficio senza tenere conto, sul piano quantitativo, dell'intero inventario delle merci in giacenza, essendo stati considerati i soli beni raggruppati in tre categorie merceologiche formate dai verbalizzanti e recepite dall'Amministrazione, e senza considerare, sul piano qualitativo, la disomogeneità dei beni ricompresi in ciascuna delle tre categorie suindicate. Per di più, la determinazione di tale percentuale di ricarico sarebbe stata effettuata dall'Amministrazione, sulla base del criterio della media aritmetica, mediante il raffronto tra le fatture di acquisto delle merci ed i listini dei prezzi di vendita praticati dal contribuente, anzichè avvalersi, in concreto, delle fatture di vendita dei singoli beni, esistenti e disponibili in sede di verifica.

4.2. Le censure sono fondate.

4.2.1. Come si è in precedenza rilevato, infatti, sia in tema di accertamento delle imposte sui redditi che di accertamento ai fini IVA, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, sempre che la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente e sostanzialmente inattendibile, in quanto confligente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente.

In siffatta ipotesi, pertanto, è consentito all'ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, ai fini delle imposte dirette, facendo ricorso - come è avvenuto nel caso concreto - alle percentuali di ricarico, e determinando un maggior volume di affari anche ai fini IVA.

4.2.2. E tuttavia, proprio in quanto, 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, 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. E neppure si rende legittimo il ricorso al sistema della media semplice, anzichè a quello della media ponderata, quando tra i vari tipi di merce esiste una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentano una percentuale di ricarico inferiore a quella risultante dal ricarico medio (Cass. nn. 6849/2009; 13319/2011).

In tema di rettifica della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione IVA, la determinazione in via presuntiva della percentuale di ricarico effettiva sul prezzo della mercè venduta, in sede di accertamento induttivo, deve - per vero - avvenire adottando un criterio che sia: 1) coerente con la natura e le caratteristiche dei beni presi in esame; 2) applicato ad un campione di beni scelti in modo appropriato; 3) fondato su una media aritmetica o ponderale, scelta in base alla composizione del campione di beni (3197/2013).

4.2.3. Tanto premesso in via di principio, deve ritenersi che nel caso di specie - contrariamente a quanto affermato dall'impugnata sentenza - sia stato adoperato dall'Ufficio, ai fini della determinazione della percentuale di ricarico nella misura del 46,69%, il criterio della media aritmetica semplice (e non quello della media ponderata), fondato sul mero raffronto - operato, peraltro, in relazione a tre categorie merceologiche, rispetto alla pluralità dei beni in magazzino - tra i prezzi di acquisto delle merci, desunti dalle fatture, ed i prezzi di vendita delle stesse, desunti dai relativi listini.

Tanto si desume, in modo evidente, oltre che dalla analitica e diffusa ricostruzione dei fatti operata dal ricorrente, anche dalla motivazione della decisione emessa in prime cure, trascritta nel ricorso (p. 7) e delle cui conclusioni, sul punto in questione, da atto la stessa sentenza di appello (p. 2), laddove riferisce che il primo giudice aveva ritenuto "che l'Ufficio avesse applicato le percentuali di ricarico secondo la media semplice". D'altro canto, la stessa amministrazione resistente riconosce, nel controricorso (p. 4) che l'accertamento del maggiore reddito e del maggior volume di affari del contribuente era stato effettuato sulla base delle "fatture di acquisto" e dei "listini di vendita delle merci".

4.2.4. Se ne deve inferire che la determinazione della percentuale di ricarico suindicata è avvenuta senza tenere conto alcuno della contestata disomogeneità dei beni venduti all'interno delle tre categorie suindicate, formate assemblando una serie di prodotti diversi in "macrocategorie" onnicomprensive, contrassegnate dalle generiche voci "materiale per l'edilizia, ferramenta, sanitari";

disomogeneità che avrebbe richiesto, invece, un'analisi qualitativa, secondo il criterio della media ponderata, in relazione al volume delle vendite relative all'uno e all'altro tipo di beni. Per contro, la media ponderata è stata, del tutto incongruamente, operata dall'Ufficio (come precisato anche nel controricorso, p. 6) esclusivamente in relazione alle singole percentuali di ricarico relative a ciascuna delle tre categorie merceologiche suddette, e non con riferimento ai singoli beni venduti all'interno delle stesse.

I dati di raffronto suindicati avrebbero, inoltre, dovuto essere desunti in concreto, dall'esame delle relative fatture delle vendite sia all'ingrosso (effettivamente praticate dal contribuente, come risulta dallo stesso processo verbale di constatazione, trascritto sul punto a p. 29 del ricorso) che al dettaglio - e non, come operato dall'Ufficio, sulla base di un criterio astratto, ossia in base al riscontro dei listini generali dei prezzi - nonché in relazione ai dati relativi al mercato nel quale il contribuente si trova ad operare.

4.2.5. Per di più, nella fattispecie in esame - come dianzi rilevato -, la determinazione del ricarico è avvenuta mediante raggruppamento delle merci in tre generiche "macrocategorie" - in ordine alla cui formazione, con riferimento alla scelta dei prodotti da includervi, non risulta, dall'impugnata sentenza, che l'Ufficio abbia fornito indicazione alcuna - ed in ciascuna delle quali è stata considerata una pluralità di beni diversi. Con la conseguenza che il campione prescelto non può considerarsi certamente rappresentativo, né sul piano quantitativo, non essendo state valutate analiticamente tutte le giacenze di merci esistenti in magazzino, né sul piano qualitativo, difettando del tutto l'indicazione, da parte dell'Ufficio, degli elementi idonei ad evidenziare che la composizione del campione prescelto sia avvenuta in modo appropriato (Cass. n. 3197/2013).

4.2.6. Alla stregua dei rilievi che precedono, pertanto, l'impugnata sentenza si palesa erronea in diritto e carente sul piano motivazionale.

4.3.1 motivi in esame vanno, di conseguenza, accolti.

5. Con l'ottavo motivo di ricorso, D.G.G.S. denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

5.1. In ordine all'ulteriore profilo di recupero a carattere induttivo, operato dai verbalizzanti sulla base di documentazione extracontabile e concernente l'IVA, la CTR - ad avviso del ricorrente - avrebbe, invero, del tutto omesso di pronunciarsi.

5.2. La censura è inammissibile.

5.2.1. Va osservato, infatti, che - affinchè possa utilmente dedursi in sede di legittimità un vizio di omissione pronuncia - è necessario, da un lato, che al giudice di merito fossero state rivolte una domanda o un'eccezione autonomamente apprezzabili, e, dall'altro, che tali domande o eccezioni siano state riportate puntualmente, nei loro esatti termini, nel ricorso per cassazione, per il principio dell'autosufficienza, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo o del verbale di udienza nei quali le une o le altre erano state proposte. Tanto al fine di consentire al giudice di legittimità di verificarne, in primo luogo, la ritualità e la tempestività, e, in secondo luogo, la decisività (Cass. S.U. 15781/2005; Cass. 1732/2006; 2138/2006; 5344/2013).

5.2.2. Nel caso di specie, il ricorrente si limita - per contro - a dedurre, del tutto genericamente, che l'ulteriore profilo di recupero di imposta, fondato sulla documentazione extracontabile rinvenuta dai verbalizzanti, avrebbe formato "oggetto di debita contestazione in entrambi i gradi di giudizio ad opera

della Ditta accertata". E tuttavia, tale contestazione non risulta, neppure in parte, trascritta nel motivo di ricorso in esame.

5.3. La censura non può, pertanto, essere accolta.

6. Con il nono motivo di ricorso, D.G.G.S. denuncia l'insufficiente e contraddittoria motivazione su un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

6.1. Lamenta il ricorrente che la CTR avrebbe confermato l'avviso di rettifica anche con riferimento alla ritenuta indebita deduzione, per difetto di inerenza all'attività di impresa, di costi relativi a fatture passive indicanti un luogo di destinazione delle merci diverso dalla sede della ditta di D.G.G.S., senza tenere in alcun conto le eccezioni e difese articolate al riguardo dal contribuente.

6.2. Il motivo è inammissibile.

6.2.1. Il ricorrente censura, infatti, la motivazione dell'Impugnata sentenza in relazione al giudizio espresso sulla non deducibilità di costi considerati non inerenti, senza trascrivere nel ricorso - nel rispetto del principio di autosufficienza, al fine di consentire alla Corte di operare il riscontro di fondatezza in ordine alla dedotta preter-missione, da parte del giudice di appello, di elementi di prova decisivi per la decisione (cfr., ex multis, Cass. 17915/2010;13677/2012; 48/2014) - nè la motivazione dell'avviso di accertamento sul punto in contestazione, nè "le pertinenze difese", che sarebbero state "all'uopo svolte dal contribuente accertato".

6.3. La censura va considerata, pertanto, inammissibile.

7. Con il decimo di ricorso, D.G.G.S. denuncia la violazione dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

7.1. Deduca il ricorrente che, sebbene fossero stati notificati nei confronti della ditta ulteriori e distinti avvisi di accertamento, sia per l'annualità di imposta 1997, che per le successive annualità 1998 e 1999, l'Ufficio non avrebbe applicato la continuazione D.lgs. n. 472 del 1997, ex art. 12, e che tale omissione non sarebbe stata cen-surata dal giudice di appello.

7.2. Il motivo è inammissibile.

7.2.1. Il ricorrente che denunci la violazione o falsa applicazione di norme di diritto non può, invero, limitarsi a specificare soltanto la singola norma di cui, appunto, si denuncia la violazione, ma deve indicare - ai fini del rispetto del principio di autosufficienza - gli elementi fattuali in concreto condizionanti gli ambiti di operatività di detta violazione (cfr. Cass. 6972/2005;4840/2006; 9076/2006).

7.2.2. Nel caso concreto, per contro, il ricorrente si limita a dedurre che l'errata determinazione delle sanzioni sarebbe stata contestata "nell'ambito di tutti i propri atti processuali", senza riportare gli esatti termini di tale contestazione, onde consentire il riscontro della corretta determinazione delle sanzioni, anche con riferimento alla ricorrenza degli specifici presupposti per l'applicazione della continuazione.

7.2.3. Ed è del tutto evidente che i profili di inammissibilità del ricorso, come quello connesso alla violazione del principio di autosufficienza, codificato nel disposto dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6 (Cass. 7455/2013), non possono considerarsi superati dalla considerazione che, come nel caso di specie, il resistente si sia difeso nel merito. Ed invero, allorquando il legislatore ricorre alla categoria della inammissibilità, è escluso che l'atteggiamento della controparte possa assumere rilievo sotto il profilo del raggiungimento dello scopo, come invece è previsto per la nullità (art. 156 c.p.c). L'espresso ricorso da parte del legislatore alla sanzione della inammissibilità impedisce, infatti, che il giudice possa ritenere

soddisfatta l'esigenza, a presidio della quale il legislatore ha previsto una certa forma a pena di inammissibilità, in modo diverso che attraverso la stessa forma indicata dal legislatore (Cass. 16002/2007).

7.3. La censura in esame va, pertanto, dichiarata inammissibile, restando assorbito l'undicesimo motivo di ricorso, con il quale il ricorrente censura l'omessa pronuncia della CTR sulla domanda concernente l'applicazione della continuazione.

8. L'accoglimento del terzo, quarto, quinto, sesto e settimo motivo di ricorso comporta la cassazione dell'impugnata sentenza, con rinvio ad altra sezione della CTR della Sicilia, che dovrà procedere a nuovo esame della controversia motivando adeguatamente su tutte le questioni suesposte. Il giudice di rinvio dovrà, inoltre, attenersi ai seguenti principi di diritto: "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, e neppure si rende legittimo il ricorso al sistema della media semplice, anzichè a quello della media ponderata, quando tra i vari tipi di merce esiste una notevole differenza di valore; in tema di rettifica della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione IVA, la determinazione in via presuntiva della percentuale di ricarico effettiva sul prezzo della merce venduta, in sede di accertamento induttivo, deve avvenire adottando un criterio che sia coerente con la natura e le caratteristiche dei beni presi in esame, applicato ad un campione di beni scelti in modo appropriato e fondato su una media aritmetica o ponderale, scelta in base alla composizione del campione di beni".

9. Il giudice del rinvio provvederà, altresì, alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte Suprema di Cassazione dichiara inammissibile il ricorso proposto contro il Ministero dell'Economia e delle Finanze; accoglie il terzo, quarto, quinto, sesto e settimo motivo del ricorso proposto contro l'Agenzia delle Entrate, dichiara inammissibili il primo, l'ottavo, il nono ed il decimo, infondato il secondo ed assorbito l'undicesimo; cassa l'impugnata sentenza con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria, il 13 gennaio 2015.

Depositato in Cancelleria il 4 marzo 2015