



09968 1

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 22449/2009

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 9968

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. CARLO PICCININNI - Presidente - Ud. 31/03/2015
- Dott. ANTONIO VALITUTTI - Rel. Consigliere - PU
- Dott. STEFANO OLIVIERI - Consigliere -
- Dott. ENRICO SCODITTI - Consigliere -
- Dott. PAOLA VELLA - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 22449-2009 proposto da:

SNC in persona del legale
 rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato
 in ROMA VIA , presso lo studio
 dell'avvocato rappresentato e difeso
 dall'avvocato giusta delega a
 margine;

2015

- ricorrente -

1293

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
 tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA
 presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO

STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

nonchè contro

AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO LOCALE DI CATANIA;

- intimato -

avverso il provvedimento n. 330/2008 della
COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di CATANIA, depositata il
14/07/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 31/03/2015 dal Consigliere Dott. ANTONIO
VALITUTTI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per il
rigetto del ricorso.

RITENUTO IN FATTO.

1. A seguito di processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza del 17.7.2000, veniva notificato alla società s.n.c., in data 6.11.2002, un avviso di rettifica, con il quale l'Ufficio recuperava a tassazione, per l'anno 1997, la maggiore IVA dovuta in conseguenza della ricostruzione di un più consistente volume di affari, operata dall'Amministrazione finanziaria in via induttiva, ai sensi dell'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972.
2. L'atto impositivo veniva impugnato dalla contribuente dinanzi alla CTP di Catania, che accoglieva il ricorso.
3. L'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate veniva, peraltro, parzialmente accolto dalla CTR della Sicilia, con sentenza n. 330/34/2008, depositata il 14.7.2008, con la quale il giudice di seconde cure riteneva corretta la ricostruzione del maggior volume di affari operata dall'Ufficio, ma riduceva la percentuale di ricarico dall'86,335% al 75%.
4. Per la cassazione della sentenza n. 330/34/2008 ha proposto, quindi, ricorso la s.n.c. nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, affidato a due motivi, illustrati anche con memoria ex art. 378 c.p.c. L'Agenzia delle Entrate ha replicato con controricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Va esaminata, in via pregiudiziale, l'eccezione di giudicato, proposta dalla società s.n.c., sotto il profilo che la sentenza n. 64/18/2012, emessa dopo la decisione n. 330/34/2008, impugnata in questa sede, conterrebbe l'accertamento degli stessi fatti oggetto del presente giudizio, con riferimento alla determinazione della percentuale di ricarico applicata dall'Amministrazione finanziaria ed alla sua estensibilità agli anni precedenti la verifica fiscale effettuata. L'eccezione è infondata.
 - 1.1. Va premesso, al riguardo, che, secondo il costante insegnamento di questa Corte, la sentenza del giudice tributario con la quale si accertano contenuto ed entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta fa stato, con riferimento alle

imposte dello stesso tipo dovute per altre annualità, dallo stesso soggetto, solo per quanto attiene a quegli elementi che abbiano un valore "condizionante" inderogabile sulla disciplina degli altri elementi della fattispecie esaminata, come le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria. Ne discende che la sentenza che risolva una situazione fattuale in uno specifico periodo d'imposta non può estendere i suoi effetti automaticamente ad altra annualità della stessa imposta, ancorché siano coinvolti tratti storici comuni (Cass. 18907/2011; 20029/2011; 22941/2013; 1837/2014).

1.2. Ciò posto, va anzitutto rilevato che, nel caso di specie, nel giudizio conclusosi con la sentenza n. 64/18/2012 - passata in giudicato, come da attestazione della cancelleria della CTR della Sicilia in data 19.3.2015 - erano in discussione, oltre all'IVA, anche le imposte dirette, IRPEF ed IRAP, laddove il processo conclusosi con la sentenza n. 330/34/2008, impugnata con ricorso per cassazione, verte esclusivamente sulla maggiore IVA dovuta dalla s.n.c. Orbene, l'identità di rapporto - che consente di ritenere una lite coperta dal giudicato di una precedente sentenza resa tra le stesse parti - deve essere esclusa nel caso in cui, come nella fattispecie in esame, le due controversie riguardino, anche solo in parte, imposte strutturalmente e oggettivamente diverse, come l'IVA e le imposte dirette (cfr. tra le tante, Cass. 2438/2007; 5943/2007; 8773/2008; 25200/2009; 235/2014).

1.3. Di più, anche con riferimento alle imposte dello stesso tipo, dovute per annualità diverse da quella oggetto del giudizio in corso, il giudicato già formatosi in relazione a tali annualità non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni d'imposta debba fondarsi su dati e ricostruzioni contabili diversi. Il che a dirsi, in special modo, con riferimento all'ipotesi - ricorrente nel caso di specie - nella quale l'efficacia esterna del giudicato sia invocata con riferimento all'avvenuto annullamento di avvisi di accertamento diversi, aventi ad oggetto annualità differenti,

In una controversia riguardante una diversa annualità della stessa imposta. Detti avvisi - nella specie, peraltro, concernenti, come dianzi detto, anche le imposte dirette e non la sola IVA - sono da ritenersi, difatti, fondati su autonomi accertamenti in rettifica, il cui annullamento non può automaticamente essere esteso all'annualità ancora in contestazione.

1.4. L'eccezione in parola va, pertanto, disattesa.

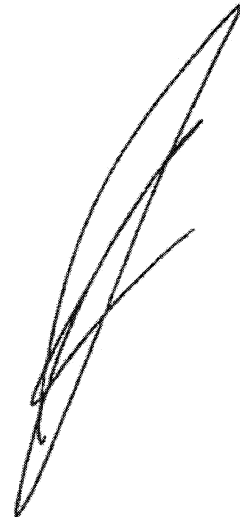
2. Premesso quanto precede, deve rilevarsi che, con il primo motivo di ricorso, la s.n.c. denuncia l'omessa motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 5 c.p.c.

2.1. In ordine all'affermazione secondo cui la società contribuente sarebbe stata tenuta ad istituire le scritture di magazzino, invero, l'impugnata sentenza sarebbe del tutto priva di motivazione.

2.2. La censura è inammissibile.

2.2.1. La ricorrente ha, invero, del tutto omesso di formulare un'indicazione riassuntiva e sintetica, ai sensi dell'art. 366 bis, co. 2, c.p.c. (applicabile alla fattispecie *ratione temporis*), a tenore del quale la formulazione della censura ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. deve contenere un "momento di sintesi" omologo del quesito di diritto, che costituisca un *quid pluris* rispetto all'illustrazione del motivo operata dalla parte ricorrente (cfr., ex plurimis, Cass. 8897/08; 2652/08; Cass.S.U. 11652/08; 16528/08). E ciò anche quando l'indicazione del fatto decisivo controverso sia rilevabile dal complesso della formulata censura, o dalle sue conclusioni, attesa la "ratio" che sottende la disposizione indicata, associata alle esigenze deflative del filtro di accesso alla Suprema Corte, la quale deve essere posta in condizione di comprendere, dalla lettura del solo quesito, quale sia l'errore commesso dal giudice di merito (Cass. n. 24255/2011).

2.2.2. Nel caso di specie, manca - per contro - una sintesi finale nella quale sia chiaramente indicato il fatto decisivo controverso e le ragioni per le quali la motivazione censurata sia da reputarsi omessa.



2.3. Il motivo in esame non può, pertanto, essere accolto.

3. Con il secondo motivo di ricorso, la s.n.c. denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, 2697 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c., nonché l'insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 5 c.p.c.

3.1. Avrebbe, Invero, errato la CTR nel ritenere, peraltro con motivazione del tutto incongrua ed illogica, che fosse corretto l'accertamento, operato dall'Ufficio finanziario in via Induttiva ai sensi dell'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, del maggior reddito societario, ottenuto mediante l'applicazione della percentuale di ricarico nella misura dell'86,335%. E ciò, senza che fosse stata contestata dalla Guardia di Finanza la regolarità della contabilità aziendale, senza che si fosse tenuto conto della diversità qualitativa esistente tra i beni in magazzino, e con estensione della percentuale di ricarico, stabilita con riferimento all'anno 2000, agli anni precedenti fino al 1997, oggetto della verifica fiscale per cui è causa.

3.2. Come se non bastasse, la CTR avrebbe, altresì, provveduto a ridurre la suddetta percentuale di ricarico dall'86,335% al 75% in maniera del tutto anapodittica, senza indicare affatto i criteri in base ai quali avrebbe effettuato tale riduzione, e - per di più - dando contraddittoriamente atto dell'impossibilità di determinare con precisione il ricarico da applicare al costo delle merci vendute.

3.3. Il motivo è fondato.

3.3.1. Deve anzitutto rilevarsi l'infondatezza dell'eccezione di inammissibilità del quesito di diritto formulato dalla ricorrente a corredo della censura, proposta dall'Amministrazione resistente sotto il profilo che esso conterrebbe una pluralità di interrogativi, venendo, in tal modo, ad integrare un inammissibile quesito multiplo.

3.3.1.1. Va, per vero, osservato, al riguardo, che il quesito di diritto, di cui all'art. 366 bis c.p.c. (applicabile *ratione temporis*) può essere definito multiplo quando sia redatto in modo da essere riferibile, cumulativamente, ai motivi di ricorso fondati sulla violazione di

(e)
legge ed quelli fondati su vizi di motivazione, senza che le due diverse censure siano sorrette da quesiti separati, o quando siano denunciate, con un unico motivo (e quindi con un unico quesito), sia la mancanza, sia l'insufficienza, sia la contraddittorietà della motivazione (Cass. 5471/2008; 1906/2008).

3.3.1.2. Nel caso concreto, per contro, la congiunta proposizione di doglianze ai sensi dei numeri 3) e 5) dell'art. 360 c.p.c. è stata accompagnata dalla formulazione di due separati quesiti: il primo, concernente la violazione degli artt. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 2697e 2729 c.c., costituente il cd. quesito di diritto; il secondo, relativo al cd. momento di sintesi o riepilogo, in quanto espressamente riferito dalla ricorrente alla mancanza di una "verificabile motivazione". Sicchè la formulazione dei quesiti in parola deve ritenersi, nella specie, conforme alla duplice previsione di cui all'art. 366 bis c.p.c., con la conseguenza che la congiunta proposizione dei vizi di violazione di legge e di difetto di motivazione deve reputarsi ammissibile e correttamente formulata (cfr. Cass.S.U. 7770/2009; Cass. 12248/2013).

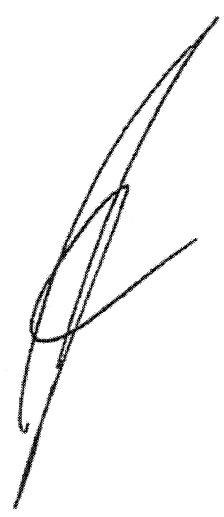
3.3.2. Nel merito, la censura è fondata.

3.3.2.1. La società ricorrente aveva, invero, dedotto fin dal primo grado del giudizio - e ribadito nelle controdeduzioni in appello, trascritte nel ricorso per cassazione (pp. 10-12) - che: 1) la contabilità aziendale era regolare e non contestata dai verbalizzanti; 2) la determinazione della percentuale di ricarico nella misura dell'86,335 era stata determinata comparando i prezzi di acquisto e quelli di vendita, senza tenere conto che il costo del venduto non poteva essere determinato in maniera unitaria, trattandosi di "beni di qualità e pregio assai diverso tra loro"; 3) la ricostruzione delle merci in magazzino all'1.4.2000 (data della verifica) era stata operata, non sulla scorta di un inventario generale delle merci in magazzino, bensì, utilizzando le stampe effettuate dai computer aziendali, in relazione alla metà delle giacenze di magazzino alla data suindicata (v. anche il quesito di diritto); 4) la medesima percentuale di ricarico,

determinata con riferimento all'anno 2000, era stata estesa a ben quattro anni di imposta, compreso quello in contestazione (1997).

3.3.2.2. Orbene, va osservato - al riguardo - che sia in tema di accertamento delle Imposte sul redditi che di accertamento ai fini IVA, se è vero che la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa e del volume di affari, ai sensi dell'art. 39, co. 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, è - nondimeno - pur sempre necessario che la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente e sostanzialmente inattendibile, in quanto confliggente 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, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, ad esempio determinando il 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; 23550/2014).

3.3.2.3. 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, anziché su un inventario generale delle merci da porre a base dell'accertamento. E neppure si rende legittimo il ricorso al sistema della media semplice, anziché 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 IVA, la determinazione in via presuntiva della percentuale di ricarico effettiva sul prezzo della merce venduta, in sede di

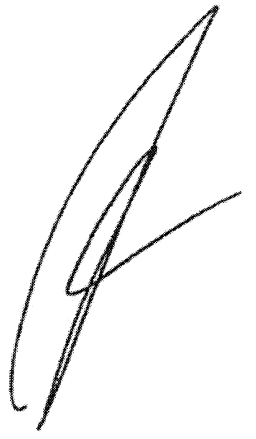


accertamento induttivo, deve, invero, avvenire adottando un criterio che sia: 1) coerente con la natura e le caratteristiche dei beni presi in esame; 2) applicato ad un campione di beni scelti in modo appropriato; 3) fondato su una media aritmetica o ponderale, scelta in base alla composizione del campione di beni (3197/2013).

3.3.2.4. Per converso, nel caso di specie, la CTR non ha indicato in alcun modo le ragioni per le quali, pure in mancanza di rilievi di sorta, da parte dell'Ufficio, in ordine all'attendibilità generale della contabilità, ed in presenza di specifiche deduzioni della contribuente in ordine alla maggiore ampiezza del magazzino, rispetto ai dati acquisiti mediante stampa dal computer aziendali, nonché alla varietà e diversità delle merci commercializzate, abbia ritenuto di considerare attendibile la stima del costo del venduto operata dall'Amministrazione mediante il criterio della media semplice, ossia raffrontando i costi di acquisto e quelli di vendita anziché quello della media ponderata, che tiene conto della diversa collocabilità dei prodotti sul mercato.

3.3.2.5. Va osservato, inoltre, quanto all'estensione della percentuale di ricarico, determinata con riferimento all'anno 2000, al diverso e più risalente anno 1997, oggetto della verifica, che i principi di inerenza dei dati raccolti ad un determinato e specifico periodo di imposta e di effettività della capacità contributiva escludono la legittimità della "supposizione della costanza del reddito" in anni diversi da quello in cui è stata accertata la produzione, in special modo quando non si tratti di anni immediatamente successivi (Cass. 5049/2011).

3.3.2.6. Deve, infine, rilevarsi che - in relazione alla rideterminazione della percentuale di ricarico in questione nella minor misura del 75% - la motivazione dell'impugnata sentenza si palesa del tutto anapodittica e contraddittoria, essendo pervenuto a tale quantificazione disattendendo senza ragioni esplicite quella diversa operata dall'Amministrazione, sulla base di, non meglio precisati, criteri equitativi, e pur dando atto dell'impossibilità di operare un'esatta



determinazione di detta percentuale, "trattandosi di elaborazioni mai precise che possono determinare, in modo non volontario, errori, discordanze o imprecisioni".

3.4. Per tutte le ragioni esposte, pertanto, il motivo di ricorso in esame deve essere accolto.

4. L'accoglimento del secondo motivo di ricorso comporta la cassazione dell'impugnata sentenza, con rinvio ad altra sezione della CTR della Sicilia, che procederà a nuovo esame della controversia, motivando adeguatamente in ordine a tutte le questioni suesposte. Il giudice di rinvio si atterrà, inoltre, ai seguenti principi di diritto: "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 e del volume di affari, sempre che la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente e sostanzialmente inattendibile, in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente, essendo in tali casi consentito all'Ufficio desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, determinando il reddito del contribuente mediante le percentuali di ricarico, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente medesimo"; "il ricorso al sistema della media semplice, anziché a quello della media ponderata, non è legittimo, 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".

5. Il medesimo giudicante provvederà, infine, alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

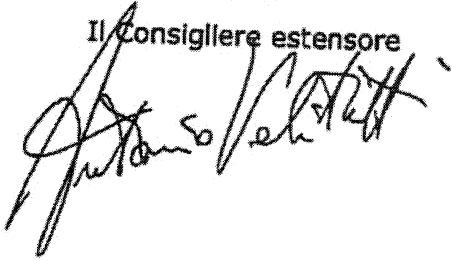
La Corte Suprema di Cassazione;

accoglie il secondo motivo di ricorso e dichiara inammissibile il primo; cassa l'impugnata sentenza in relazione al motivo accolto, 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 31.3.2015.

Il Consigliere estensore



Il Presidente



Regolamento Giudiziario
Marcello Barzzone

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
il 5 MAG 2015



Il Funzionario Giudiziario
Marcello Barzzone

Fallimentari@Sud.it