

Civile Ord. Sez. 5 Num. 1505 Anno 2020

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 23/01/2020

5863
2014

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 25651/2014 R.G. proposto da

Sorrentino Carlo, rappresentato e difeso dall'Avv. Giuseppe Romano e dall'Avv. Lorena Di Fiore, in virtù di procura speciale rilasciata il 16-5-2019

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici è domiciliata in Roma, alla Via dei Portghesi n. 12

-controricorrente -

1

Cons. Est. Luigi D'Orazio

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, n. 3500/44/2014, depositata il 4 aprile 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 21 novembre 2019 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

- 1.La Commissione tributaria regionale della Campania accoglieva l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli, che aveva accolto il ricorso del contribuente contro l'avviso di accertamento, emesso nei suoi confronti dalla Agenzia delle entrate, per l'anno 2008, con il metodo analitico-induttivo di cui all'art. 29 comma 1 lettera d d.p.r. 600/1973, pur avvalendosi anche delle risultanze degli studi di settore. In particolare, il giudice di appello rilevava che la rideterminazione dei redditi nella misura di € 161.083,00 era stata effettuata con l'applicazione dei ricavi sul costo del venduto nella misura del 50 %, con la precisazione che era stata riscontrata una differenza tra le rimanenze effettive di merce e quanto indicato in contabilità. La Commissione regionale riteneva, poi, che la denuncia di furto di merci relativa all'anno 2006 era generica e che il contribuente , dopo il furto, non aveva provveduto ad operare le relative annotazioni in contabilità. Tra l'altro, l'accertamento non si era fondato solo sugli studi di settore, ma anche sulle incongruenze delle scritture contabili.
- 2.Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione il contribuente.
- 3.Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

CONSIDERATO CHE:

- 1.Con il primo motivo di impugnazione il contribuente deduce "violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sulla eccepita nullità dell'avviso di accertamento per mancanza del preventivo contraddittorio (art. 360 n. 4 c.p.c.)", in quanto, poiché l'accertamento è stato compiuto sulla base degli

studi di settore, doveva essere attivato obbligatoriamente il contraddittorio preventivo.

2. Con il secondo motivo di impugnazione il ricorrente lamenta la "nullità dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione degli art. 39 d.p.r. 600/1973, 62 sexies, d.l. 331/93, 10 legge 146/1998 (art. 360 n. 3 c.p.c.)", in quanto, trattandosi di accertamento compiuto in base agli studi di settore, ove si ritenesse che vi sia stata una pronuncia implicita di rigetto sulla eccezione di nullità dell'avviso per mancanza di contraddittorio preventivo, comunque si ripropone l'eccezione di nullità per tale ragione. Il ricorrente, infatti, ha sollevato l'eccezione di nullità per mancanza di contraddittorio preventivo, trattandosi di avviso di accertamento fondato sugli studi di settore, sia in primo grado che in sede di controdeduzioni in appello, riproponendo tale questione.

3. Con il terzo motivo di impugnazione il ricorrente deduce "motivazione apparente della sentenza (art. 360 n. 4 c.p.c.)", in quanto la motivazione della sentenza del giudice di appello si limita ad evidenziare che l'accertamento è fondato non soltanto sugli studi di settore, ma anche su "un'attenta disamina delle risultanze contabili e delle incongruenze in esse contenute". Pertanto, la Commissione regionale tenta di dare sostanza all'accertamento effettuato ai sensi dell'art. 39 comma 1 lettera d d.p.r. 600/1973, sulla base di generiche incongruenze contabili.

4. Con il quarto motivo di impugnazione il ricorrente si duole "dell'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti (art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c.)", in quanto il giudice di appello ha omesso di esaminare un fatto decisivo per il giudizio, perché l'avviso di accertamento non è stato preceduto dall'invito al contraddittorio, prima della notifica dell'avviso stesso.

5. Con il quinto motivo di impugnazione il ricorrente lamenta la "violazione dell'ordine dell'esame delle questioni, con errato assorbimento della questione pregiudiziale della eccezione di nullità dell'avviso di accertamento impugnato (art.

360, primo comma, n. 4 in relazione all'art. 276, secondo comma c.p.c.)", in quanto , nel processo tributario, l'esame delle questioni relative alla validità formale degli atti impositivi deve precedere l'esame del merito. Se l'avviso di accertamento è nullo per assenza di contraddittorio preventivo, allora l'esame del merito diventa irrilevante.

6. Con il sesto motivo di impugnazione il ricorrente deduce "motivazione della sentenza, in parte illogica ed in parte apparente, in ordine alla rilevanza della denuncia di furto di merce, quale fatto giustificativo della diversa percentuale di incidenza dichiarata (art. 360, n. 4 c.p.c.)", in quanto per il giudice di appello la difesa del contribuente si fonda sulla circostanza che la discordanza tra merce rinvenuta in magazzino e quella risultante dalla contabilità era dovuta, non a presunte vendite in nero, ma appunto al furto. Tuttavia se vi fosse stato effettivamente il denunciato furto il contribuente avrebbe dovuto eliminare la merce con apposita annotazione. In realtà, secondo il ricorrente proprio la circostanza della mancata annotazione delle variazioni in diminuzione del magazzino è un argomento a favore del contribuente. Il giudice di appello, poi, afferma che la denuncia di furto è generica ma non ne spiega la ragione. La motivazione è, dunque, meramente apparente.

7. Con il settimo motivo di impugnazione il ricorrente si duole della "violazione dell'art. 112 c.p.c. (art. 360 n. 4 c.p.c.)", in quanto il giudice di appello è incorso nella violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, quando, valutando la denuncia di furto, ha affermato che "di essa non si tiene conto per confutare la correttezza della determinazione del reddito d'impresa nell'anno in esame, venendo piuttosto attribuito il valore della merce mancante a presunta cessione". Pertanto, dalla denuncia di furto il giudice di appello ricava un elemento fondante della pretesa tributaria, senza che l'Ufficio l'avesse mai utilizzato a tale fine. Nell'avviso di accertamento non fa menzione della merce mancante dal magazzino e della sua presunta cessione in nero.

7.1. I motivi primo, secondo, terzo, quarto, quinto, sesto e settimo, che possono essere trattati congiuntamente per ragioni di connessione, sono

infondati.

Anzitutto, si premette che la sentenza del giudice di appello è stata depositata il 4-4-2014, sicché trova applicazione il motivo di censura di cui all'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c., come modificato dal d.l. 83/2012, in vigore per le sentenze pubblicate a decorrere dall'11-9-2012.

Non sono ammissibili, quindi, i motivi di ricorso che deducono la contraddittorietà e la illogicità della decisione, chiedendo con un nuova valutazione degli elementi istruttori, già congruamente effettuata dal giudice di merito, non consentita in questa sede.

Invero, la Commissione regionale, nell'accogliere integralmente l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate, confermando in toto l'avviso di accertamento emesso nei confronti del contribuente, ha rigettato implicitamente l'eccezione sollevata dal Sorrentino di nullità dell'avviso di accertamento per il mancato contraddittorio preventivo.

Inoltre, il giudice di appello ha ritenuto che l'avviso di accertamento era fondato, non solo sugli studi di settore, con l'applicazione di percentuali di ricarico pari al 50 % del costo del venduto, ma anche su irregolarità contabili, in quanto è stata riscontrata una differenza tra le rimanenze effettive di merce e quanto indicato in contabilità.

Non vertendosi in tema di studi di settore, ma avendo proceduto l'Agenzia delle entrate con l'accertamento analitico-induttivo "misto" di cui all'art. 39 comma 1 lettera d d.p.r. 600/1973, non vi era necessità del contraddittorio preventivo.

Inoltre, la motivazione della decisione non è apparente, ma sussiste ed è sufficientemente chiara. Infatti, per il giudice di appello, la ripresa a tassazione è fondata, oltre che sulla applicazione delle risultanze degli studi di settore, che ha comportato l'applicazione di percentuali di ricarico pari al 50 %, anche sulla differenza tra le merci rinvenute in magazzino e quelle presenti in contabilità, senza che la denuncia di furto potesse spiegare tale divergenza, in ragione della assoluta genericità della stessa.

Né il giudice nell'esaminare le questioni è tenuto ad osservare un ordine

prestabilito, sia perché può scegliere per la decisione la ragione più liquida, sia perché in alcuni casi la decisione nel merito comporta il rigetto implicito delle domande che si pongono in antitesi all'accoglimento della domanda.

Invero, per questa Corte, in applicazione del principio processuale della "ragione più liquida", desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost., la causa può essere decisa sulla base della questione ritenuta di più agevole soluzione, anche se logicamente subordinata, senza che sia necessario esaminare previamente le altre, imponendosi, a tutela di esigenze di economia processuale e di celerità del giudizio, un approccio interpretativo che comporti la verifica delle soluzioni sul piano dell'impatto operativo piuttosto che su quello della coerenza logico sistematica e sostituisca il profilo dell'evidenza a quello dell'ordine delle questioni da trattare ai sensi dell'art. 276 c.p.c. (Cass., sez. 5, 9 gennaio 2019, n. 363; Cass., 11458/2018).

Inoltre, per questa Corte non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto della domanda o eccezione formulata dalla parte (Cass., 15 marzo 2019, n. 7500).

Non v'è stata, poi, alcuna violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c., in quanto il giudice di appello si è limitato ad argomentare la sua decisione di accoglimento dell'appello di ufficio, aggiungendo l'ulteriore argomentazione, per cui la difformità tra merce indicata in contabilità e quella (inferiore) rinvenuta nel magazzino costituiva proprio il valore della merce mancante, non spiegabile con la denuncia di furto presentata nel 2006, dal contenuto assolutamente generico. Tale valutazione è frutto di una valutazione di fatto non censurabile in questa sede con il nuovo motivo di impugnazione di cui all'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c. , che fa riferimento solo all'omesso esame di un fatto decisivo e controverso tra le parti.

8. La censura in ordine alla nullità dell'avviso di accertamento perché l'Agenzia delle entrate non avrebbe provato la sottoscrizione dello stesso da parte di un soggetto con la qualifica di dirigente, sollevata per la prima volta in sede di

memoria, non è ammissibile perché nuova.

9. Inoltre, quanto all'Iva ed alla dedotta violazione del preventivo contraddittorio, si rileva che per questa Corte, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare, anche nell'ambito delle indagini cd. "a tavolino", il contraddittorio endoprocedimentale ove l'accertamento attenga a tributi "armonizzati": la violazione di tale obbligo comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (Cass., 27 luglio 2018, n. 20036; Cass., sez.un., 24823/2015).

Nella specie, il contribuente non ha mai enunciato le ragioni che avrebbe potuto sottoporre al vaglio dell'amministrazione, limitandosi anche in corso di giudizio a dolersi del furto subito, la cui denuncia, però, il giudice di merito, ha ritenuto del tutto generica.

10. Le spese del giudizio di legittimità vanno poste a carico del ricorrente, per il principio della soccombenza, e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente a rimborsare in favore della Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità che si liquidano in complessivi € 4.100,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.p.r. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 21 novembre 2019