Ordinanza del 15/07/2020 n. 15021 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento induttivo - Legittimità.

Massima:

Anche il compimento di un singolo affare può costituire impresa quando implichi il compimento di una serie coordinata di atti economici come avviene nel caso di costruzione di edifici da destinare all'abitazione, sia pure finalizzati con un'unica operazione economica. Difatti, l'attività di impresa deve essere esercitata per professione abituale ancorché non esclusiva, sicché l'attività può essere svolta contemporaneamente con altre attività, per esempio di lavoro dipendente. Per quanto concerne le società commerciali, il cui reddito deve qualificarsi ex lege come reddito di impresa, la professionalità si considera insita nella stessa struttura societaria, in relazione alla specifica attività ed in base all'id quod plerumque accidit, per cui possono rilevare la predisposizione di mezzi necessari per lo svolgimento dell'attività stessa, la qual cosa può comportare la legittimità dei rilievi dell'Amministrazione finanziaria.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RITENUTO IN FATTO

Con sentenza n. 318/16/2011, depositata in data 16.11.2011, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Sicilia accoglieva l'appello Di (------) nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 332/5/2010 della Commissione tributaria provinciale di Siracusa che aveva rigettato il ricorso proposto dal contribuente avverso due avvisi di accertamento relativi agli anni di imposta 2005 e 2006 con i quali l'Ufficio, previo p.v.c. della Guardia di Finanza, aveva accertato induttivamente l'omessa indicazione di corrispettivi e reddito di impresa in relazione all'esercizio di fatto di attivita' di impresa avente ad oggetto la costruzione di edifici. Nella specie il contribuente aveva acquistato un terreno edificabile, su cui aveva edificato quattro appartamenti successivamente venduti.

La CTR affermava che mancavano nella fattispecie i requisiti di professionalita' ed abitualita' dell'esercizio dell'impresa, non sussistendo il carattere continuativo e stabile dell'attivita'

imprenditoriale, ai sensi degli articoli 2135 e 2195 c.c., trattandosi invece di una attivita' isolata e meramente occasionale di produzione e commercio di beni da parte di soggetti, il ricorrente e la moglie, del tutto privi di alcuna organizzazione di impresa.

Avverso tale statuizione l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

(------) resiste con controricorso, illustrato con memoria.

RITENUTO IN DIRITTO

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e la falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articoli 4 e 6 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 51 in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

2. Con il secondo motivo si deduce la nullita' della sentenza per motivazione apparente in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5

Con entrambi i motivi la ricorrente lamenta che la CTR aveva erroneamente ritenuto che la mancata organizzazione di impresa fa venire meno il requisito dell'esercizio di impresa svolto dal ricorrente al fine di conseguire un intento speculativo.

In ordine alle censure cosi' proposte, delle quali si impone l'esame congiunto in quanto fra loro strettamente connesse, rileva, in primo luogo il Collegio che si rinviene, nella decisione impugnata, la violazione di legge relativamente alla mancata riconduzione della fattispecie nell'ambito della societa' di fatto poiche' nessuno degli argomenti ai quali si richiama la CTR per escludere che l'attivita' posta in essere dal contribuente possa essere qualificata imprenditoriale e' idoneo a sorreggere questa conclusione.

Ed invero, quanto al primo, che fa leva sulla mancanza di organizzazione, giova rilevare che se e' vero che nella generalita' dei casi l'attivita' imprenditoriale e' articolata sulla base di un apparato produttivo stabile e complesso, formato da persone e da beni strumentali, secondo la linea emergente dagli articoli 2086, 2094 e 2555 c.c., siffatto apparato non e' indispensabile affinche' una data attivita' produttiva possa dirsi organizzata in forma di impresa. Non e' necessario, infatti, che la funzione organizzativa dell'imprenditore abbia ad oggetto anche le altrui prestazioni lavorative, autonome o subordinate, o che i mezzi di cui ci si avvalga costituiscano un apparato strumentale fisicamente percepibile, poiche' quest'ultimo puo' ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicche' la qualifica di imprenditore va attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi (Cass. 16 settembre 1983, n. 5589; Cass. 8193/97). Quanto, poi, al fatto che l'esercizio di impresa si sia esaurito in unico affare, la circostanza e' del tutto irrilevante poiche' anche il compimento di un singolo affare puo' costituire impresa quando implichi il compimento di una serie coordinata di atti economici, come avviene nel caso di costruzione di edifici da destinare all'abitazione sia pure con un'unica operazione economica, come nella specie.

Anche per quanto poi attiene alla dedotta censura in ordine alla sussistenza delle condizioni richieste dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 51, affinche'

l'attivita' svolta dal contribuente possa essere definita come esercizio di impresa, la censura e' fondata; sul punto questa Corte si e' gia' pronunciata affermando il principio secondo cui "La nozione tributaristica" dell'esercizio di imprese commerciali non coincide con quella civilistica, giacche' il Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 51 (T.U.I.R.), intende come tale l'esercizio per professione abituale, ancorche' non esclusiva, delle attivita' indicate dall'articolo 2195 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa, e prescinde, quindi, dal requisito organizzativo, che costituisce, invece, elemento qualificante e imprescindibile per la configurazione dell'impresa commerciale agli effetti civilistici, esigendo soltanto che l'attivita' svolta sia caratterizzata dalla professionalita' abituale, ancorche' non esclusiva." (Cassazione civile, sez. trib., 02 dicembre 2002, n. 17013; Cass. 27211/2006).

L'attivita' che da' luogo a reddito di impresa deve essere esercitata "per professione abituale, ancorche' non esclusiva". Con questa espressione, che si tende ad interpretare nel suo complesso anziche' con riferimento ai singoli termini che la compongono, si indica quel modo di svolgimento dell'attivita' che si connota per caratteristiche di stabilita' e ripetitivita', anche solo tendenziale e prospettica nel tempo. L'attivita' puo' essere svolta anche in modo non esclusivo, e quindi anche contemporaneamente ad altre attivita', per esempio di lavoro dipendente (dandosi luogo, in questo caso, a due distinti redditi). L'indagine sulla professionalita', nel senso suddetto, va fatta laddove si tratti di un contribuente persona fisica ovvero di un ente diverso da una societa' commerciale; per quanto concerne le societa' commerciali - il cui reddito deve qualificarsi ex lege come reddito di impresa - la professionalita' si considera insita nella stessa struttura societaria. Si tratta infatti di una valutazione da fare ex ante e da ricollegarsi ad un insieme di fattori che vanno valutati in relazione alla specifica tipologia di attivita' ed in base all'id quod plerumque accidit, tra cui possono rilevare la predisposizione dei mezzi necessari per lo svolgimento dell'attivita'.

Nella specie la CTR ha escluso la sussistenza di un reddito di impresa ancorando la propria valutazione solamente ad una concezione "civilistica" di esercizio di impresa commerciale.

3.Con il terzo motivo la ricorrente deduce violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36 e dell'articolo 112 c.p.c.. Lamenta che la CTR era incorsa nel vizio di extrapetizione laddove aveva ritenuto gli avvisi di accertamento illegittimi perche' emessi solo nei confronti del ricorrente e non anche nei confronti della moglie.

La censura e' fondata. Dalla trascrizione dei motivi di appello effettuata in ossequio al principio di autosufficienza si evince che nessuna censura era stata formulata dal contribuente nel senso di una illegittimita' degli avvisi di accertamento emessi dall'ufficio per mancata ripresa a tassazione del reddito anche nei confronti della moglie, quale acquirente e, dopo la costruzione degli immobili, cessionaria dell'area di sedime e degli immobili costruiti.

4. Con il quarto motivo la contribuente deduce violazione e/o falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32 e articolo 39, comma 2, lettera a) e c) e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 52 e 55. Lamenta che la CTR aveva ritenuto l'illegittimita' dell'accertamento induttivo in presenza di tutti gli elementi che avrebbero reso possibile l'accertamento analitico in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La censura e' fondata

L'ufficio aveva fatto espresso richiamo alle irregolarita' ed omissioni, rilevate in sede di verifica, che giustificavano il ricorso all'accertamento induttivo di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 2, e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 2, essendo emersi la omessa tenuta delle scritture contabili e l'omessa presentazione del quadro relativo ai redditi di impresa.

Proprio sulla base delle irregolarita' formali riscontrate, l'amministrazione finanziaria aveva proceduto all'accertamento induttivo, facendo riferimento a presunzioni prive delle caratteristiche della gravita', precisione e concordanza, precisando che, sulla base di quanto esposto, si procedeva alla determinazione induttiva del reddito, ai sensi e per gli effetti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 2, e articolo 40 e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 2, sulla base degli elementi in possesso dell'ufficio.

Va precisato, a tal proposito, che ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 2, la determinazione del reddito di impresa puo' essere compiuta dall'amministrazione finanziaria prescindendo dalle presunzioni dotate dei caratteri della gravita', precisione e concordanza, quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarita' formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono cosi' gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilita' sistematica; si tratta, dunque, di una metodologia di controllo che puo' essere attivata dall'amministrazione finanziaria soltanto al ricorrere di precise condizioni caratterizzate da irregolarita' estreme o comunque gravissime ed e' in tali circostanze che i verificatori hanno facolta' di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili nei casi in cui siano esistenti e di utilizzare, oltre che prove dirette, anche elementi indiziari connotati da una valenza dimostrativa non particolarmente pregnante, vale a dire presunzioni prive dei requisiti di gravita', precisione e concordanza, c.d. presunzioni semplicissime (Cass. 33604/2019).

Cio' precisato, il giudice del gravame non ha tenuto conto delle ragioni fondanti la pretesa negli atti di accertamento, prescindendo del tutto dall'esame della fattispecie concreta, come prospettata negli avvisi di accertamento, ai fini della qualificazione della natura degli accertamenti compiuti.

Il ricorso deve essere, pertanto, accolto e la sentenza cassata con rinvio alla CTR della Sicilia, in diversa composizione anche per le spese del presente giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del presente giudizio, alla CTR della Sicilia in diversa composizione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza