Sentenza del 17/05/2019 n. 13361 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La Corte osserva:

il contribuente C.E., titolare dell'omonima ditta individuale operante nel settore del commercio all'ingrosso di carni fresche, non presentava la dichiarazione dei redditi per l'anno 2005. Il C. riceveva in conseguenza notifica dell'Avviso di accertamento n. (OMISSIS) relativo ad Irpef, Irap, Iva e Contributi Previdenziali, a mezzo del quale l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Como-Ufficio Controlli, ricostruiva induttivamente il reddito del contribuente stimandolo in Euro 816.955,00 e, nel contempo, irrogava la sanzione amministrativa pecuniaria di Euro 616.825,80, ritenendo l'Amministrazione che l'attività della ditta individuale fosse proseguita durante il periodo contestato.

Il contribuente sosteneva che l'attività della ditta individuale era cessata nel maggio 2004, e pure le rimanenze di magazzino erano state tutte cedute alla costituita società C.Z. Srl, anche se solo nel 2006 era stata poi effettuata la comunicazione della cessazione alla Camera di commercio ed all'Agenzia delle Entrate, con chiusura della partita IVA. Presentava perciò istanza di accertamento con adesione producendo tra l'altro, nel corso del relativo procedimento, l'atto costitutivo della società, l'elenco dei clienti e fornitori: sia della ditta individuale, sia della costituita società, i registri contabili e i registri IVA delle due imprese, nonchè la fattura che indicava come quella mediante la quale aveva operato la cessione delle rimanenze in favore della C.Z. Srl.

Essendosi il procedimento di adesione concluso senza esito positivo, il C. impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Como, sostenendo l'illegittimità e l'infondatezza del controverso avviso, nonchè l'illogicità della ricostruzione operata dall'Ente impositore - avendo quest'ultimo determinato il reddito per il periodo d'imposta 2005, utilizzando i dati relativi all'anno 2004 - e versava in causa la documentazione precedentemente prodotta all'Amministrazione finanziaria.

La CTP di Como accoglieva solo parzialmente il ricorso del contribuente, ritenendo non provato e poco convincente "l'assunto del ricorrente, che l'attività di commercio sarebbe stata svolta dalla ditta individuale solo per l'anno 2004 (cessazione della partita IVA nel 2006) in quanto nel 2004 la società C.Z. Srl sarebbe subentrata alla ditta individuale la quale, con una semplice fattura, del maggio 2004 avrebbe ceduto tutte le rimanenze di magazzino alla nuova società", atteso che tra le due imprese non risultava essere intercorsa alcuna operazione di cessione d'azienda,

trasferimento, conferimento, tale da provare che la prima fosse effettivamente subentrata alla seconda. Il giudice di primo grado riteneva poi comunque congruo riconoscere, sulla base della documentazione prodotta, "una percentuale forfetaria dei costi nella misura del 75% (anzichè del 50%) dei ricavi accertati" (ric. pp. 4 e 5). Il contribuente spiegava, quindi, appello riproponendo le argomentazioni già formulate nel giudizio di primo grado. L'Ufficio dal canto suo, presentava appello incidentale in punto di rideterminazione del reddito 2005, in materia di stima del rapporto tra costi e ricavi.

L'adita Commissione respingeva ambedue i gravami, quello principale presentato dal contribuente e quello incidentale proposto dall'Ente finanziario.

Avverso la pronuncia della Commissione Tributaria Regionale di Milano ha introdotto ricorso per cassazione C.E., affidandosi a cinque motivi di impugnazione. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate, la quale ha presentato pure ricorso incidentale.

Motivi della decisione

1.1. - Con il primo motivo di ricorso, che indica di proporre a norma dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, e art. 41, nonchè del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, il contribuente censura l'errore compiuto dalla impugnata CTR per aver posto a carico suo, anzichè dell'Ente impositore, l'onere della prova relativa alla prosecuzione dell'attività di impresa durante il periodo d'imposta 2005, "che è logicamente precedente ad ogni ulteriore attività di accertamento del reddito presunto in via induttiva" (ric. p. 8).

1.2. - Mediante il secondo motivo di impugnazione il ricorrente contesta, ancora, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 41, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, degli artt. 2727 e 2729 c.c., e dell'art. 53 Cost., in quanto la Commissione Tributaria d'appello avrebbe "confermato la legittimità dell'avviso di accertamento fondato su una ricostruzione del tutto arbitraria del reddito d'impresa" (ric. p. 11).

1.3. - Con il terzo motivo di ricorso l'impugnante lamenta la nullità della sentenza d'appello, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, avendo il giudice di secondo grado omesso di pronunciarsi in ordine al motivo di gravame relativo all'"inattendibilità della ricostruzione presunta del reddito per l'anno 2005 perchè basata su dati contabili del 2004 (ricavi del periodo d'imposta)" (ric. p. 13), mentre "il principio di effettività della capacità contributiva impedisce la possibilità di presumere una equivalenza dei flussi reddituali di una impresa per diverse annualità" (ric., p. 12).

1.4. - Il ricorrente censura, con il suo quarto motivo di ricorso, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la decisione assunta dalla CTR per essere incorsa nel vizio di omessa e/o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in quanto si sarebbe limitata a rilevare che "il ricorrente appellante non ha fornito prova alcuna dei propri assunti", trascurando di chiarire per quale ragione l'omessa formalizzazione della cessazione dell'attività d'impresa nell'anno 2004 potesse ritenersi idonea a legittimare un accertamento induttivo sul presunto esercizio dell'attività nel periodo d'imposta 2005 (ric. p. 13; sent. CTR p. 2).

1.5. - Mediante il quinto motivo di gravame il ricorrente contesta, ancora ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in ordine ad un diverso profilo, l'omessa e/o insufficiente motivazione adottata dalla CTR, posto che il Collegio di secondo grado non avrebbe offerto "alcuna spiegazione in ordine alle ragioni per cui, nonostante i registri contabili, gli elenchi clienti/fornitori e la fattura di cessione delle rimanenze, depositate dal ricorrente nel corso del giudizio, non sarebbe fornita la prova che la ditta individuale e la Srl operassero con gli stessi clienti e fornitori" (ric. p. 14).

1.6. - Con il suo unico motivo di ricorso incidentale, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'Agenzia delle Entrate contesta l'insufficiente motivazione in ordine al capo della sentenza relativo ai "costi", in quanto "in modo del tutto apodittico la CTP di Como prima e la CTR di Milano dopo hanno ritenuto di rideterminare i costi nella misura del 75% in luogo di quelli calcolati dall'Ufficio al 50%" (ric. inc. p. 16), senza tuttavia aver cura di individuare quali valutazioni avrebbero fondato la diversa quantificazione, meno onerosa per il contribuente.

2.1. - 2.4 - 2.5 - Il primo, il quarto ed il quinto motivo di ricorso possono essere trattati congiuntamente, perchè domandano di valutare la distribuzione dell'onere della prova, così come operata dal giudice impugnato, e comunque per non avere quest'ultimo adeguatamente motivato per quali ragioni abbia ritenuto che la prova dell'inattività non sia stata fornita dal ricorrente.

Più specificamente, con la prima doglianza l'impugnante critica la CTR di Milano per aver posto "soltanto in capo al contribuente l'onere" di dimostrare "di non aver svolto attività d'impresa nel 2005, quando invece era onere dell'Ufficio fornire tale prova che è logicamente precedente e costituisce presupposto necessario della conseguente determinazione del reddito presunto" (ric. p. 9).

Invero, come già statuito da questa Corte, "nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione da parte del contribuente, la legge abilita gli Uffici finanziari a servirsi di qualunque elemento probatorio ai fini dell'accertamento del reddito e, quindi, a determinarlo anche con metodo induttivo ed anche utilizzando, in deroga alla regola generale, presunzioni semplici prive dei requisiti di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 3, sul presupposto dell'inferenza probatoria dei fatti costitutivi della pretesa tributaria ignoti da quelli noti, sicchè, a fronte della legittima prova presuntiva offerta dall'Ufficio, l'onere di dedurre e provare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della predetta pretesa incombe sul contribuente", Cass. sez. VI - V, ord. 30.03.2012, n. 5228. Questa Suprema Corte ha pure chiarito che se "i fatti costitutivi della pretesa tributaria, originata da un "accertamento d'ufficio" D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 41, possono essere anche inferiti dall'Amministrazione finanziaria in base a presunzioni semplici, prive dei menzionati requisiti, ne consegue sia che anche il giudice tributario può legittimamente ritenerli dimostrati sulla base di siffatte presunzioni (fondando, quindi, la decisione in deroga alla regola stabilita dall'art. 2729 c.c., comma 1), sia che, a fronte della legittima prova presuntiva offerta dall'Ufficio, incombe sul contribuente l'onere di dedurre e provare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della predetta pretesa", Cass. sez. V, sent. 08.03.2000, n. 2605, conf. Cass. sez. 5, sent. 15.12.2003, n. 19174.

Nel caso di specie è circostanza incontestata che il ricorrente non abbia presentato la dichiarazione dei redditi, in relazione all'anno 2005, ed una pluralità di elementi presuntivi sono stati raccolti, come anticipato in premessa e meglio si chiarirà nel prosieguo, la ripartizione dell'onere della prova è stata quindi correttamente effettuata dalla Commissione Tributaria Regionale impugnata, ed il primo motivo di ricorso risulta infondato.

Il quarto e il quinto motivo di gravame denunziano il vizio di motivazione, per essersi il giudice dell'appello limitato ad affermare che "non è stata fornita prova del passaggio tra la ditta individuale e la srl; non è stata fornita prova che la ditta individuale e la srl operassero con gli stessi clienti e con gli stessi fornitori; l'unico dato certo è che entrambi operano nel settore delle carni fresche" (sent. CTR p. 3), omettendo di chiarirne, alla luce della documentazione prodotta nel corso del giudizio, le specifiche ragioni, nonchè di esprimersi sulla idoneità della formalizzazione della chiusura dell'attività solamente nell'anno 2006, anzichè nel 2004, a far presumere la prosecuzione dell'esercizio dell'attività anche nel periodo d'imposta successivo. In definitiva l'impugnante lamenta il vizio di motivazione della sentenza impugnata, nella parte in cui afferma che il contribuente non avrebbe fornito la prova dei propri assunti, in base ai quali l'impresa era rimasta non operativa nell'anno 2005, e non aveva perciò conseguito ricavi. Il ricorrente afferma di aver prima fornito all'Amministrazione finanziaria, e successivamente prodotto nei gradi di merito del giudizio, tutti i documenti comprovanti la costituzione nel 2004 di un nuovo soggetto giuridico, la C.Z. Srl, alla cui attività il contribuente si sarebbe dedicato in via esclusiva, e che egli non aveva proseguito nel 2005 l'attività della ditta individuale nè, tanto meno, aveva conseguito i redditi che gli erano stati attribuiti Tali documenti sarebbero rappresentati, tra l'altro, dall'atto costitutivo della società a responsabilità limitata C.Z., fondata congiuntamente con altri soci ed avente ad oggetto la medesima attività della cessata ditta individuale, ed avente in comune con essa i clienti ed i fornitori; il certificato di attribuzione della partita Iva alla Srl, i registri Iva e i registri delle fatture di acquisto e di vendita di ambedue le imprese; gli elenchi dei clienti e fornitori della Srl e della ditta individuale, oltre alle dichiarazioni degli stessi di non aver intrattenuto con il C. alcun rapporto commerciale nel corso dell'anno 2005; ed infine la fattura di cessione delle rimanenze della ditta individuale alla Società di nuova costituzione.

Dal canto suo l'Agenzia delle Entrate, a dire del verificato, avrebbe fondato il contestato Avviso di accertamento, e la determinazione in via induttiva del suo reddito d'impresa nell'anno 2005, "esclusivamente sulla circostanza evidenziata dallo stesso Ufficio nell'avviso in questione che la cessazione dell'attività, di fatto avvenuta nel 2004, sia stata formalizzata solo nel 2006. Circostanza dalla quale l'Ufficio desume appunto in modo apodittico che l'attività d'impresa sia stata esercitata dalla ditta individuale anche nel 2005", senza fornire alcuna prova al riguardo "nè diretta, nè indiretta" (ric. p. 8).

Il giudice di primo grado, a sua volta, ha rilevato che il C. non ha fornito alcuna prova tale da modificare od estinguere la pretesa erariale avanzata dall'Ente impositore, e il giudice dell'appello ha confermato la valutazione che l'odierno ricorrente non ha fornito prova dei propri assunti.

In particolare, la CTR ha evidenziato che nell'anno 2004 risultavano attive sia la ditta individuale sia la Srl. Occorre quindi evidenziare che nell'anno 2005 nessuna della due imprese ha presentato la dichiarazione dei redditi. Inoltre, secondo il ricorrente, egli avrebbe ceduto le rimanenze di magazzino mediante una semplice fattura, ma lo avrebbe fatto senza porre in essere alcun formale atto di trasferimento alla società. Questi elementi, segnalati nella sua pur succinta motivazione dalla CTR in assenza, si ribadisce, della presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del ricorrente, appaiono idonei fondare la presunzione di legge di occultamento dell'attività di impresa, ed a giustificare l'utilizzazione del metodo induttivo ai fini dell'accertamento del reddito. Tanto premesso, l'accertamento compiuto dal giudice del merito è insindacabile in questa sede, non avendo il giudice di legittimità il potere di riesaminare il merito della intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, ma disponendo della sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale solo spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, controllandone la logica attendibilità e la giuridica concludenza, attribuendo in conseguenza liberamente la prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge.

A tanto deve aggiungersi che le affermazioni del ricorrente appaiono contrastate anche dall'argomento, invero insistentemente proposto dall'Amministrazione finanziaria, ed al quale l'impugnante non ha replicato, secondo cui C.E. non risultava neppure partecipe della compagine sociale della C.Z. Srl, presso la quale afferma di avere operato nell'anno 2005. Quanto al rilievo che le due imprese avrebbero in comune, peraltro solo parzialmente, fornitori e clienti, appare sufficiente rilevare che il fenomeno risulta del tutto neutro, in quanto è assolutamente frequente che due imprese, le quali svolgono la medesima attività nello stesso luogo, abbiano in comune parte dei clienti e dei fornitori.

Ne consegue che pure il motivo di lagnanza suesposto deve essere respinto, in quanto a fronte della legittima prova presuntiva offerta dall'Ufficio, il contribuente avrebbe dovuto fornire una rigorosa prova contraria, essendo la documentazione contabile da lui prodotta insufficiente ad escludere che lo stesso abbia svolto la propria attività a favore della propria impresa o, eventualmente, a beneficio di entrambe le imprese. Il primo, il quarto ed il quinto motivo di ricorso devono pertanto essere respinti.

2.2. - 2.3. - Il secondo e terzo motivo d'impugnazione possono essere esaminati congiuntamente, essendo strettamente connessi fra loro. Il ricorrente censura la CTR per aver confermato la legittimità dell'atto impositivo, fondato sul "presupposto indimostrato dello svolgimento di un'attività di impresa nel 2005... che viene fatta derivare senza alcuna ragione logica e giuridica dal ritardo nella comunicazione di cessazione dell'attività" (ric. p. 9).

Nello specifico, il C. deduce la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 41, in quanto non può negarsi che le norme richiamate siano state dettate per agevolare l'onere probatorio dell'Amministrazione, alla quale è consentito, nella ricostruzione induttiva del reddito d'impresa, il ricorso a presunzioni semplici, ma nel caso di specie l'Ufficio avrebbe comunque dovuto attenersi all'acquisizione di specifici dati e notizie certe, "nel rispetto dello schema della prova indiretta nella quale gli elementi che costituiscono la premessa devono avere carattere di

certezza e concretezza" (ric. p. 10), e non fondare le proprie tesi su convincimenti soggettivi ed arbitrari, privi di qualsiasi fondamento formale e giuridico.

Il contribuente, sulla specifica questione, rileva che l'Ente impositore avrebbe determinato induttivamente il reddito della Società per l'anno 2005 prendendo come riferimento i soli ricavi del 2004, correlandoli a costi determinati presuntivamente nella misura del 50%. Tale ricostruzione, nella prospettazione del contribuente, sarebbe "contraddittoria e comunque poco credibile", in quanto sarebbe giunta a determinare "un risultato positivo di gestione (nel 2005) sulla base di dati contabili relativi ad un anno connotato da una perdita di gestione, ovvero i dati contabili del 2004" (ric. p. 12). Parimenti "incomprensibile" risulterebbe pure il calcolo del rapporto tra i costi ed i ricavi operata dall'Amministrazione finanziaria, per quanto rivista dalla CTP, con valutazione poi confermata dalla CTR. Occorre allora ricordare che "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria, i cui poteri trovan fondamento non già nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38 (accertamento sintetico), art. 39 (accertamento induttivo), bensì nell'art. 41 (cd. accertamento d'ufficio), può ricorrere a presunzioni cd. supersemplici, anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, ma deve, comunque, determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, pena la lesione del parametro costituzionale della capacità contributiva, senza che possano operare le limitazioni previste dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75 (ora 109), in tema di accertamento dei costi, disciplinando tale norma la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorchè infedele, sia comunque sussistente", Cass. sez. V, sent. 20.01.2017, n. 1506.

Ne consegue che i rilievi proposti dal ricorrente, secondo cui la CTR avrebbe ritenuto di condividere la tesi dell'Amministrazione finanziaria, in base alla quale "per il sol fatto" che l'impresa individuale fosse stata cancellata nel 2006, la stessa sarebbe risultata attiva nell'anno 2005, sono senz'altro infondati, perchè si basano su una lettura parziale e fuorviante della decisione impugnata, che è fondata, come evidenziato nell'analisi dei precedenti motivi d'impugnazione, su differenti valutazioni.

La modalità di calcolo utilizzata dall'Ente per la determinazione del reddito d'impresa 2005, mediante l'utilizzo dei dati 2004, inoltre, non risulta impropria, e non sussiste quindi la nullità della sentenza lamentata con il quarto motivo di ricorso, posto che le percentuali di ricarico, accertate con riferimento ad un determinato anno fiscale, costituiscono validi elementi indiziari, da utilizzare secondo i criteri di razionalità e prudenza, per ricostruire i dati corrispondenti relativi ad anni precedenti o successivi, fatto salvo l'onere del contribuente, in virtù del principio di vicinanza della prova, di dimostrare fatti tali da giustificare l'applicazione di percentuali diverse (cfr. Cass. sez. V, sent. 29.12.2016, n. 27330), prova che, nel presente giudizio, il ricorrente non ha neppure tentato di fornire.

In conseguenza, il secondo ed il terzo motivo di ricorso devono essere anch'essi dichiarati infondati.

2.6. - Con il suo unico motivo di ricorso incidentale, la controricorrente Agenzia delle Entrate lamenta l'insufficiente motivazione del capo della impugnata sentenza in cui viene statuito che

"la Commissione Tributaria Regionale ritiene pertanto di confermare la sentenza appellata anche in ordine ai costi e pertanto respinge l'appello incidentale" (sent. CTR, p. 2).

Secondo l'Amministrazione, il giudice dell'appello si sarebbe limitato a ribadire, "acriticamente", quanto "apoditticamente" asserito da quello di primo grado, "senza tuttavia indicare il modus operandi di tale rideterminazione e senza individuare i riscontri probatori che giustificassero un simile abbattimento" (ric. inc. p. 16).

La censura appare fondata. "Il preteso vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorietà della medesima, può legittimamente dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato (o insufficiente) esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione", Cass. sez. V, ord. 04.08.2017, n. 19547.

Nel caso di specie, la Commissione Tributaria d'appello si è limitata a confermare quanto statuito dal giudice di primo grado, senza dar conto, in modo sufficientemente analitico, del percorso seguito nella valutazione delle risultanze processuali per giungere alla quantificazione del rapporto tra i costi sopportati dall'impresa, ed i ricavi conseguiti, nell'anno 2005.

Il motivo di ricorso incidentale risulta quindi fondato e deve essere, pertanto, accolto.

In considerazione di quanto precedentemente esposto, i motivi di ricorso principale risultano infondati e devono essere rigettati, mentre il motivo di ricorso incidentale deve essere accolto, ed in relazione ad esso l'impugnata sentenza deve essere cassata con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale lombarda che, in diversa composizione, procederà a nuovo giudizio uniformandosi ai principi innanzi esposti. Lo stesso Giudice provvederà pure a regolare fra le parti le spese di lite del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale proposto da C.E., accoglie il ricorso incidentale presentato dalla controricorrente Agenzia delle Entrate e, in relazione ad esso, cassa la decisione impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale di Milano che, in diversa composizione, provvederà alla rinnovazione del giudizio, nel rispetto dei principi innanzi esposti, e disciplinerà anche le spese di lite del presente ricorso per cassazione tra le parti.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, il 14 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 17 maggio 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza