Sentenza del 24/12/2020 n. 29502 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La societa' (---) Cooperativa edilizia propose ricorso avverso l'avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate, ritenendo maggiori di quelli dichiarati i corrispettivi percepiti per l'assegnazione ai soci delle unita' immobiliari edificate dalla societa', determinava in via induttiva per l'anno d'imposta 2006 un maggior reddito di impresa imponibile ai fini IRES, un maggior valore della produzione rilevante a fini IRAP nonche' la relativa IVA non corrisposta e, per l'effetto, recuperava a tassazione le imposte non versate, maggiorate di sanzioni ed accessori.

L'impugnativa del contribuente veniva disattesa in ambedue i gradi di merito.

Avverso la sentenza d'appello, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano in data 29 ottobre 2013 n. 121/13/13 ricorre per cassazione la societa' cooperativa edilizia (---), nelle more del processo posta in liquidazione, affidandosi a tre motivi; resiste, con controricorso, l'Agenzia delle Entrate.

La ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

Il P.G. ha depositato requisitoria scritta in forma di memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, si denuncia violazione del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articoli 32 e 39, e del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 54, in relazione all'articolo 360 codice di rito, comma 1, nn. 3 e 4.

Assume il ricorrente che il contestato accertamento, condotto in parte con metodo analitico c.d. extracontabile ed in parte con metodo analitico puro, risulta eseguito in difetto del presupposto, necessariamente fondante le modalita' accertative adoperate, della parziale o assoluta inattendibilita' dei dati risultanti dalle scritture contabili, la cui regolarita', per converso, mai posta in dubbio dall'A.F., emerge dagli esiti del processo penale intentato a carico del legale rappresentante della societa' cooperativa per il reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 4, concluso con formula assolutoria piena.

La doglianza non e' fondata.

1.1. Come e' pacifico tra le parti, l'accertamento in discorso (allegato al fascicolo della ricorrente) procede alla ricostruzione in via induttiva dei maggiori ricavi conseguiti dalla cooperativa

ricorrente con l'assegnazione delle unita' immobiliari edificate attraverso due percorsi: per alcuni immobili (precisamente in numero di 28), sulla base del maggior corrispettivo versato - accertato attraverso informazioni assunte dai soci assegnatari dei cespiti - rispetto a quello dichiarato; per altri (in dettaglio, in numero di 46), sulla base della differenza tra l'importo della cessione dichiarato dalla contribuente ed il maggior valore di assegnazione stimato, quantificato dall'A.F. (in misura differenziata per tipologia, caratteristiche ed ubicazione dei beni) sulla scorta delle somme pagate dagli assegnatari ascoltati.

Siffatta metodologia e' interamente riconducibile, ad avviso del Collegio, nella tipologia dell'accertamento analitico induttivo in senso proprio inteso, nel quale cioe' la determinazione del reddito e' effettuata sulla base delle risultanze della contabilita', senza contestarne l'attendibilita' complessiva ma operando una rettifica di singole voci di bilancio, in specie di determinati elementi attivi o passivi, di cui risulti aliunde provata la mancanza o l'inesattezza.

Il discrimine tra l'accertamento con metodo analitico-induttivo o misto (disciplinato dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d)) e quello con metodo induttivo puro (regolato dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 2, lettera d)) risiede, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilita' dei dati esposti nelle scritture contabili. Nel primo caso, la incompletezza, falsita' od inesattezza degli elementi indicati non e' tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, in quanto l'Ufficio accertatore puo' solo completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'articolo 2729 c.c.; nel secondo caso, invece, le omissioni o le false od inesatte indicazioni sono cosi' gravi, numerose e ripetute da inficiare l'attendibilita' (dunque l'utilizzabilita', ai fini dell'accertamento) anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), sicche' l'ufficio finanziario puo' prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti ed e' legittimato a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex articoli 2727 e 2729 c.c. (per questa differenza, Cass. 18/12/2019, n. 33604; Cass. 08/03/2019, n. 6861; Cass. 21/03/2018, n. 7025).

Piu' in particolare, la rettifica dei redditi di impresa con la modalita' analitico induttiva e' consentita quando l'inesattezza o la falsita' degli elementi indicati nella dichiarazione fiscale (o nei suoi allegati) emerga dalle ispezioni o verifiche compiute nei confronti del contribuente oppure ancora da dati e da notizie raccolte dall'ufficio nei modi previsti (e previo l'esercizio dei poteri conferiti) dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, con la possibilita' per l'A.F. di desumere l'esistenza di attivita' non dichiarate o l'inesistenza di passivita' dichiarate sulla base di presunzioni semplici, purche' queste siano gravi, precise e concordanti.

1.2. Pur in presenza di scritture contabili formalmente corrette, poi, e' legittimo procedere ad accertamento analitico - induttivo e la rettifica officiosa del reddito (rectius, delle singole voci che lo compongono) puo' fondarsi anche sulla base di un unico elemento presuntivo, purche' grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale (ma non necessario) concorso di piu' elementi presuntivi (tra le tante,

Cass. 16/03/2020, n. 7292; Cass., 25/01/2019, n. 2155; Cass. 30/10/2018, n. 27552; Cass. 22/12/2017, n. 30803).

In siffatto contesto, alle dichiarazioni di terzi, acquisite dall'A.F. in fase di accertamento, va normalmente attribuito valore indiziario; esse, tuttavia, nel concorso di particolari circostanze - rappresentate dal loro contenuto intrinseco oppure dall'attendibilita' dei riscontri offerti - possono assurgere a presunzioni gravi, precise e concordanti ai sensi dell'articolo 2729 c.c. ed integrare cosi' una prova presuntiva, idonea di per se' sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica (principio affermato proprio in relazione ad accertamenti di maggior reddito derivante dalla cessione di beni immobili: cfr. Cass. 09/08/2016, n. 16711; Cass. 05/04/2013, n. 8369; Cass. 05/05/2011, n. 9876).

1.3. Alla stregua delle illustrate argomentazioni merita conferma la valutazione di legittimita' dell'atto impositivo compiuta dalla C.T.R., affatto scalfita dalle censure dell'impugnante.

A fronte della (non dirimente, per quanto osservato) regolarita' delle scritture contabili su cui insiste il ricorrente, l'accertamento in parola trova solido fondamento, come apprezzato nel merito, nelle dichiarazioni, acquisite dall'Ufficio, rilasciate dai terzi assegnatari degli immobili edificati e poi ceduti dalla societa' cooperativa.

Ad esse, infatti, non puo' disconoscersi la valenza di elemento presuntivo grave e preciso, in ragione: della loro intrinseca veridicita', desumibile dalla convergenza dei contenuti di un cosi' elevato numero di dichiarazioni provenienti da soggetti diversi, tutte univocamente orientate nel senso di affermare l'avvenuta percezione da parte della cooperativa di corrispettivi non fatturati; dall'esistenza di obiettivi riscontri esterni, costituiti dai documenti contabili (provenienti dalla stessa societa' cooperativa) attestanti il versamento delle maggiori somme (non giustificate a diverso titolo) e dal rilevato scostamento, per alcune cessioni immobiliari, tra l'importo indicato come versato dai soci negli atti di assegnazione e la maggior entita' del mutuo agli stessi erogato per l'acquisto del bene (elemento integrante presunzione ex se sufficiente a fondare l'accertamento del maggior reddito: Cass. 09/06/2017, n. 14388).

2. Con il secondo mezzo, proposto ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente lamenta l'errore di rito in cui e' incorsa la C.T.R. nel ritenere "inopinatamente" rispettata la previsione della L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 7, pur mancando l'allegazione all'avviso di accertamento delle dichiarazioni rilasciate dai terzi assegnatari (indicati, peraltro, in forma anonima) e dei documenti da questi ultimi prodotta, "essenziale per calcolare i ricavi direttamente omessi che quelli indirettamente omessi".

Il motivo e' infondato.

2.1. L'obbligo di allegazione all'atto impositivo di ogni altro atto dal primo richiamato, previsto dallo Statuto del contribuente, va inteso in necessaria correlazione con la finalita' "integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo: siffatto obbligo, quindi, riguarda i soli atti che non siano stati gia' trascritti nella loro parte essenziale nell'avviso stesso, con esclusione, peraltro, di quelli richiamati dall'Ufficio non gia' per estrinsecare e

rendere intellegibile la motivazione dell'atto bensi' ai fini della prova della pretesa impositiva (cosi' Cass. 05/10/2018, n. 24417; Cass. 30/06/2017, n. 16289; Cass. 25/07/2012, n. 13110).

L'articolo 7 Statuto del contribuente consente infatti di assolvere all'obbligo di motivazione degli atti tributari anche per relationem, cioe' a dire mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento richiamato che siano necessarie e sufficienti a fondare le ragioni della pretesa impositiva esercitata. Pertanto, ove invochi l'annullamento dell'avviso sotto tale profilo, il contribuente e' tenuto a dimostrare non soltanto che gli atti ai quali fa riferimento l'atto impositivo sono a lui sconosciuti, ma anche che almeno una parte del contenuto di essi sia necessaria ad integrarne la motivazione (oltre agli arresti citati sopra, vedi Cass. 10/02/2016, n. 2614; Cass. 18/12/2009, n. 26883; Cass. 16/05/2012, n. 7654).

2.2. Cio' posto, le dichiarazioni rese dagli assegnatari sono trascritte nell'avviso nelle parti necessarie ai fini della determinazione dei ricavi occultati e della comprensibilita' dell'atto ad opera del contribuente: per ciascuna di esse, singolarmente illustrate ed elencate con numerazione progressiva, sono riportati il maggior corrispettivo versato rispetto a quello dichiarato nonche' (nella tabella 3 dell'avviso) il valore di assegnazione per l'effetto accertato e l'unita' immobiliare acquistata (distinta in base alla categoria catastale e alla superficie), in guisa da rendere l'anonimia dei dichiaranti (elemento comunque per nulla essenziale ai fini della motivazione) una mera parvenza, essendo la societa' cooperativa posta in grado, collegando i dati esplicitati in atto, di identificare i nominativi delle persone ascoltate dall'Ufficio.

La documentazione prodotta dagli assegnatari ascoltati, citata a corredo di ogni singola dichiarazione, non andava poi allegata all'avviso, sia perche' (come rilevato dalla C.T.R.) costituita da documenti contabili (fatture, quietanze) emessi dalla stessa societa' cooperativa (e quindi, in tutta evidenza, da essa conosciuti) sia perche', in ogni caso, aventi valenza esclusivamente asseverativa del versamento di maggiori corrispettivi per la cessione degli immobili, dunque richiamati ai soli fini della prova della pretesa impositiva.

3. Il terzo motivo censura, per violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 36, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, l'inesistenza di adeguata motivazione, per non avere la C.T.R. "fornito specifica valutazione sui fatti rilevanti di causa" ne' "evidenziato le prove ritenute sufficienti a suffragare" la decisione adottata.

La doglianza va disattesa.

3.1. Ricorre "motivazione apparente" quando il giudice, in violazione di un preciso obbligo di legge, costituzionalmente imposto dell'articolo 111, comma 6, omette di esporre i motivi in fatto ed in diritto della decisione, di specificare o illustrare le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire al dictum reso, di chiarire su quali prove e su quali argomentazioni abbia fondato la propria: in tale ipotesi, la motivazione, pur essendo materialmente esistente come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende pero' percepibile il

fondamento della decisione, recando argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento.

La descritta anomalia motivazionale - sempreche' il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali - integra un error in procedendo ed importa la nullita' della sentenza, deducibile in sede di legittimita' ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 (sul tema, tra le tantissime, si vedano Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053; Cass., Sez. U., 22/09/2014, n. 19881; Cass., Sez. U., 21/06/2016, n. 16599; Cass., Sez. U., 03/11/2016, n. 22232; Cass. 03/02/2017, n. 2876; Cass., Sez. U., 24/03/2017, n. 7667; Cass. 14/06/2017, n. 14927; Cass. 25/09/2018, n. 22598; Cass. 23/05/2019, n. 13977).

3.2. Con particolare riguardo al processo tributario, si e' altresi' puntualizzato che "e' nulla, per violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, la sentenza della C.T.R. completamente priva dell'illustrazione delle censure mosse dall'appellante alla decisione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare per relationem alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, poiche', in tal modo, resta impossibile l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni poste a fondamento della decisione e non puo' ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame" (cosi' Cass. 23/07/2020, n. 15757; Cass. 05/10/2018, n. 24452).

All'inverso, la sentenza d'appello e' legittimamente motivata per relationem ove il giudice del gravame, facendo propri gli argomenti del primo decidente, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, si' da consentire, attraverso la parte motiva di entrambe le sentenze, di ricavare un percorso argomentativo esaustivo e corretto (cfr. Cass. 05/08/2019, n. 20883; Cass. 05/11/2018, n. 28139; Cass. 19/07/2016, n. 14786).

3.3. Facendo applicazione di tali principi, la pronuncia impugnata non palesa il lamentato vizio motivazionale invalidante.

La lettura della sentenza evidenzia: un'analitica esposizione delle questioni controverse (come definite nell'originario atto introduttivo), delle deduzioni difensive svolte dai contraddittori e delle motivazioni della pronuncia di primo grado; un'accurata illustrazione dei motivi di impugnazione (distintamente riportati), delle controdeduzioni dell'appellato, del contenuto della memoria illustrativa dell'appellante.

Ad una cosi' corposa (a tratti addirittura prolissa) narrazione dello svolgimento della vicenda litigiosa fa seguito una parte motiva la cui (indubbia) concisione non va a detrimento di un'argomentazione esaustiva ed intellegibile: essa, infatti, reca puntuali (e mai assertive) repliche ai motivi di appello, corredate dall'indicazione (sintetica ma chiara) degli elementi fattuali e delle ragioni giuridiche (in particolare, circa l'esistenza di ben individuate presunzioni precise e concordanti e l'insussistenza di atti da allegare) giustificanti la legittimita' dell'avviso di accertamento, sicche' l'adesione alle ragioni della decisione di prime cure (esplicitata dall'integrale trascrizione di esse: cfr. pag. 3 della sentenza) appare l'esito di una convinta (e non acritica) riflessione.

4. Rigettato il ricorso, il regolamento delle spese segue il principio della soccombenza, con liquidazione operata come in dispositivo.

Avuto riguardo all'epoca di proposizione del ricorso per cassazione (posteriore al 30 gennaio 2013), la Corte da' atto dell'applicabilita' del Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1-quater (nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, articolo 1, comma 17): il rigetto del ricorso costituisce il presupposto per il pagamento a carico della parte ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per l'impugnazione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento in favore del controricorrente delle spese del giudizio di legittimita', che liquida in Euro 17.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da' 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 principale, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza