Sentenza del 17/01/2023 n. 1195 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A seguito di verifiche fiscali e Processo verbale di costatazione del 17.9.2007, redatto dall'Ufficio, l'Agenzia delle entrate notificava alla Nuova S. Srl , società di capitali attiva nelle Marche, con sede in provincia di Ancona, avente ristretta base partecipativa ed esercente l'attività di lavorazione di materie prime minerali importate dalla Cina, l'avviso di accertamento n. (---) avente ad oggetto maggiori Irpeg, Iva ed Irap, in relazione all'anno 2004. Per quanto ancora d'interesse, l'Amministrazione finanziaria contestava l'indicazione nella dichiarazione dei redditi, quali oneri deducibili, di costi relativi a prestazioni di trasporto ottenute da un'impresa, la Med Asia Shipping HK Ltd, operante in Paese dalla fiscalità privilegiata (Hong Kong), nella misura di Euro 986.908,00. Inoltre, l'Ente impositore contestava maggiori ricavi non contabilizzati, in relazione a materie prime presuntivamente lavorate e vendute, ma non contabilizzate, nella misura di Euro 686.647,84.

1.1. All'odierno controricorrente, A.A., socio della società di capitali Nuova S. Srl , avente ristretta base partecipativa, era notificato il 24.10.2009 l'avviso di accertamento n. (---) avente ad oggetto maggiore Irpef, in relazione all'anno 2004, con riferimento al maggior reddito da partecipazione presuntivamente conseguito, ed imputato per c.d. tra Spa renza, nella misura di Euro 61.260,00 a titolo di imposta (Irpef ed addizionali), oltre accessori e sanzioni (controric., p. 4).

2. La società ed i soci impugnavano gli atti impositivi innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Ancona. B.B., oltre a contestare l'accertamento di un maggior reddito conseguito dalla società, proponeva diverse critiche a titolo personale, e censurava, tra l'altro, che in relazione al preteso reddito di partecipazione che avrebbe conseguito, essendo stato socio della Nuova S. Srl per una quota inferiore al 20%, gli era stata applicata dall'Agenzia delle entrate una imposta sostitutiva del 12,50%, "non contemplata dal nostro ordinamento tributario" (sent. Ctr, p. III).

2.1. La Ctp accoglieva il ricorso, osservando che era stato definito il giudizio sul maggior reddito conseguito dalla società, annullandosi l'accertamento nei confronti di quest'ultima, ritenendosi che la società avesse dimostrato l'effettività dell'attività commerciale svolta, seppur con ditta residente in Paese dalla fiscalità privilegiata, e che l'Agenzia delle entrate avesse stimato i pretesi maggiori ricavi conseguiti servendosi di dati approssimativi e non certi. In conseguenza la Ctp annullava l'avviso di accertamento anche nei confronti del socio per il reddito di partecipazione conseguito, che trova il proprio presupposto nell'accertamento tributario effettuato nei confronti della società.

3. L'Amministrazione finanziaria spiegava appello avverso la decisione completamente sfavorevole conseguita dai primi giudici, innanzi alla Commissione tributaria regionale delle Marche, riproponendo i propri argomenti. La Ctr dava atto che, nelle more della definizione del giudizio nei confronti del socio, era stato definito il giudizio di secondo grado nei confronti della società, confermandosi l'annullamento dell'atto impositivo. La Ctr riassumeva, anche nel giudizio relativo al maggior reddito di partecipazione contestato al socio, gli argomenti spesi per annullare l'avviso di accertamento nei confronti della società, ed alfine rigettava l'impugnativa proposta dall'Ente impositore, e confermava l'annullamento dell'atto impositivo anche nei confronti del socio.

4. Avverso la decisione assunta dalla Ctr ha proposto ricorso per cassazione l'Amministrazione finanziaria, affidandosi ad un motivo di impugnazione. Resiste mediante controricorso la società.

4.1. Il Pubblico Ministero, nella persona del s.Procuratore Stefano Visonà, ha fatto pervenire le sue conclusioni scritte, ed ha domandato l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

1.Con il suo motivo di ricorso, introdotto ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , l'Amministrazione finanziaria censura la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1 , e degli artt. 2727 , 2729 e 2697 c.c. , per avere l'impugnata Ctr errato nell'applicazione dei principi dell'accertamento analitico induttivo.

1.1. Merita di essere preliminarmente segnalato che il giudizio avente ad oggetto (anche) i maggiori ricavi non contabilizzati, iscritto nei confronti della Nuova Sima Srl in relazione all'anno 2004 - da cui dipende il presente, iscritto nei confronti del socio per il reddito di partecipazione conseguito - è stato esaminato contestualmente da questa Corte regolatrice.

2. Con il suo strumento di impugnazione, l'Agenzia delle entrate critica la valutazione operata dalla Ctr in materia di contestazione alla società del conseguimento di maggiori ricavi non contabilizzati, in applicazione delle regole dell'accertamento analitico induttivo del reddito, conseguendone l'accertamento di un maggior reddito da partecipazione nei confronti dei soci.

3. Il motivo di ricorso proposto dall'Ente impositore lamenta effettivamente la ritenuta non corretta applicazione di norme di diritto, e resiste pertanto alla critica di inammissibilità proposta dal controricorrente.

4. Occorre quindi specificare che l'attività svolta dalla Nuova S. Srl consiste nell'acquisto di minerali quale materia prima, e nella lavorazione della stessa mediante essiccazione e frantumazione, al fine di realizzare un prodotto utile per la vendita. I minerali da lavorare che, come si è anticipato, provengono tutti dalla Cina, sono il carbonato di calcio, il carbonato di magnesio e la brucite (oltre che l'allumina, idrossido di alluminio).

5. Il calcolo dei maggiori ricavi non contabilizzati effettuato dall'Amministrazione finanziaria dipende dalla stima della quantità di prodotto finito presuntivamente venduto, in considerazione delle quantità di materie prime acquistate. Nella specifica lavorazione, l'unico

sfrido da calcolare, secondo l'Amministrazione finanziaria, è quello che dipende dall'essiccazione della materia prima mediante riscaldamento alimentato da gas metano, che pertanto si risolve nella diminuzione del peso del prodotto lavorato da rivendere rispetto al peso della materia prima acquistata, in conseguenza della perdita di umidità.

6. Le norme da esaminare sono principalmente del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 , i primi due commi che, nella versione applicabile ratione temporis, in materia di accertamento tributario e nella parte più direttamente d'interesse, dispongono: "(I) d)... L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti. (II) In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti".

7. Tanto premesso l'Agenzia delle entrate ha calcolato lo sfrido relativo alla lavorazione delle varie materie prime in modi diversi. Con riferimento al carbonato di magnesio (magnesite) ed alla brucite (idrossido di magnesio) "i verificatori hanno fatto riferimento alle condizioni di fornitura richieste" dalla società nei contratti di acquisto della materia prima, stimate attendibili tenuto conto che la "mancanza di contestazioni sulle forniture da parte della Srl non poteva che indicare la conformità della merce acquistata alle specifiche contrattuali (anche) per il suo contenuto di umidità". Dai contratti di acquisto della materia prima stipulati dalla Nuova S. Srl è risultato che le percentuali massime di umidità tollerate, il cui superamento avrebbe comportato "la non accettazione del materiale", risultavano del 5% per la magnesite e del 3% per la brucite. I verificatori hanno quindi calcolato lo sfrido in un valore medio, rispettivamente il 2,5%, e l'1,5%.

8. Tuttavia, "per ciò che concerne il carbonato di calcio", di gran lunga la materia prima maggiormente acquistata, lavorata e commercializzata dalla Nuova S. Srl , "non essendo stata in grado la parte di indicare e documentare una stima dell'umidità in esso contenuto, i verificatori hanno assunto come dato un valore medio delle umidità riscontrate nelle altre due materie prime pari al 2%... appare pertanto evidente la fuoriuscita dall'azienda di complessive 4.725,967 tonnellate di prodotto non contabilizzato tra le vendite dell'anno" (ric. p. 7 s., che riprende il PVC).

9. La società ha opposto l'approssimazione e l'inattendibilità delle valutazioni espresse dai verificatori ed ha prodotto consulenza tecnica di parte, attestante anche "la quantità di materiale non vendibile all'esito del ciclo di lavorazione" (controric., p. 3). Inoltre, ha ritenuto non potesse trascurarsi che dati attendibili risultavano desumibili dalla quantità di gas metano che è stata acquistata ed utilizzata per essiccare la materia prima.

10. I dati emergenti dalla consulenza di parte prodotta dalla società sono stati specificamente contestati dall'Amministrazione finanziaria la quale lamenta, in particolare, le ritenute inidonee condizioni di prelevamento del materiale ai fini della verifica ("all'aperto, su di un camion proveniente dalla cava", ric., p. 11), come pure la possibilità di valorizzare la quantità di metano consumato, perchè "non vi è dimostrazione che quel consumo sia dovuto al maggiore grado di umidità della merce" (ibidem). In ogni caso, ha criticato la ricorrente Agenzia delle entrate, "senza neppure ipotizzare la possibilità di ricorrere ad una consulenza tecnica d'ufficio, la Ctr ha

ritenuto che gli studi tecnici commissionati dalla Società contribuente siano da preferire". In definitiva, "a tutto volere concedere... anche ove si fosse condiviso il convincimento della Ctr per cui lo sfrido relativo al carbonato di calcio non andava quantificato nel 2% (valore prudenziale rispetto al 3% e al 5% pattuiti contrattualmente per gli altri materiali), la ricostruzione dei maggiori ricavi non avrebbe potuto essere annullata tout court, ma solo rideterminata alla luce del valore ritenuto corretto dal Giudice dell'appello" (ric., pp. 9, 11 s.).

11. In materia la Ctr osserva che "la ricostruzione operata dall'Ufficio non appare comunque totalmente attendibile" (sent. Ctr p. IV, evidenza aggiunta), il calcolo dello sfrido in base alla percentuale media di umidità della materia prima, infatti ha potuto essere calcolata "solo con riferimento a due materiali che rappresentavano una piccola parte di materia prima utilizzata (brucite e carbonato di magnesio), non essendo in possesso per il carbonato di calcio (che rappresentava la stragrande maggioranza delle tonnellate di materiale utilizzato) di un dato altrettanto attendibile" (ibidem), ed ha quindi ritenuto che il dato quantificato dall'Amministrazione finanziaria, ai fini della stima dell'umidità propria del carbonato di calcio, calcolando la media dell'umidità riferibile ad altre materie prime, risultasse meno attendibile del dato calcolato dalla società con analisi di campioni della specifica materia prima lavorata, e si è visto che l'Agenzia delle entrate esprime in proposito riserve.

12. Occorre allora preliminarmente rilevare che dall'esame degli atti di causa emerge che l'ipotesi di disporre una Ctu per stimare la percentuale di umidità media del carbonato di calcio ben avrebbe potuto essere valutata dalla Ctr, la quale non si esprime in proposito, e deve prendersi atto che comunque il giudice dell'appello non mostra di aver esaminato le contestazioni proposte dall'Ente impositore, in primo luogo in materia di modalità di prelievo del campione esaminato nella consulenza di parte.

13. In ogni caso, il giudice del merito che ritenga solo parzialmente fondato l'accertamento tributario non deve annullarlo completamente, bensì ricalcolare quale sia il corretto ammontare del tributo cui deve essere assoggettato il contribuente.

In proposito questa Corte regolatrice ha già avuto modo di chiarire che "il processo tributario è annoverabile tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento dell'Ufficio, sicchè il giudice, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte", Cass. sez. V, 10.9.2020, n. 18777 ; essendosi già in precedenza specificato che "il processo tributario, pur introdotto mediante l'impugnazione di un atto, ha ad oggetto il rapporto sostanziale posto a fondamento dello stesso, sicchè il giudice, ove ritenga invalido l'atto impositivo per motivi non formali, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte, avvalendosi degli ordinari poteri di indagine e di valutazione dei fatti e delle prove consentiti dagli artt. 115 e 116 c.p.c. , senza che, da un lato, ciò costituisca attività amministrativa di nuovo accertamento e, da un altro, determini una violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato", Cass. sez. VI-V, 15.10.2018, n. 25629 .

14. Il motivo di ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria risulta quindi fondato e deve essere accolto per quanto di ragione, cassandosi la decisione impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche, la quale procederà a nuovo giudizio nel rispetto dei principi esposti.

La Corte:

P.Q.M.

accoglie il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore, cassa la decisione impugnata e rinvia innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche perchè, in diversa composizione, proceda a nuovo giudizio, nel rispetto dei principi esposti, e provveda anche a regolare le spese di lite del processo di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, il 6 dicembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 17 gennaio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza