

Sentenza del 23/05/2024 n. 14468 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. A.A., titolare di una impresa individuale, cessata nel dicembre 2006, con sede legale in C e stabilimento produttivo in B, esercente la produzione ed il confezionamento di articoli tessili di abbigliamento, impugnava l'avviso di accertamento n. (omissis), relativo all'anno di imposta 2006, notificato in data 09/09/2010.

2. Con l'atto in oggetto l'Agenzia delle entrate, premettendo che la contribuente, per tale anno di imposta, non aveva presentato la dichiarazione annuale dei redditi e dell'IVA e che non aveva tenuto i registri fiscali obbligatori per legge, ricostruiva ricavi e imponibile IVA dell'impresa in base ai dati ricavati dall'anagrafe tributaria, applicando il metodo induttivo puro di cui all' art. 39 , secondo comma, del D.P.R. n. 600/1973 e all' art. 55 del D.P.R. n. 633/1972 .

3. Nella specie l'Ufficio:

- rilevava che la signora A.A. aveva presentato la dichiarazione annuale dei redditi per il precedente anno 2005, ove aveva indicato un valore delle rimanenze finali al 31/12/2005 (iniziali all'1/01/2006) pari ad Euro 1.590.627,00;

- rilevava che a febbraio 2007, la signora A.A. aveva presentato la cosiddetta comunicazione annuale IVA per l'anno 2006 nella quale aveva esposto vendite per Euro 536.004,00 ed acquisti per Euro 136.693,00, con una imposta dovuta di Euro 15.095,00;

- rilevava che la signora A.A. aveva presentato nel 2007 il modello 770 per l'anno d'imposta 2006 ove aveva indicato n. 3 dipendenti, per i quali aveva sostenuto un costo complessivo di Euro 28.541,00;

- sulla premessa che un'impresa deve produrre un reddito che non può mai essere inferiore al reddito minimale per addetto stabilito dall'INPS per un lavoratore dipendente (indicato dall'Agenzia come pari ad Euro 13.345,00) maggiorato di almeno il 50%, quantificava una voce reddituale non dichiarata pari ad Euro 20.017,00;

- quantificava, in relazione alle rimanenze dell'anno precedente, il costo del venduto per l'anno 2006 in Euro 2.234.201,001 e presumeva che l'impresa avesse prodotto ulteriori ricavi per un importo pari a tale grandezza;

- presumeva, quindi, che l'impresa avesse prodotto nell'anno 2006 ricavi pari ad Euro 2.254.218,00 (Euro 2.234.201,00 più Euro 20.017,00) ai quali corrispondeva un'IVA sulle vendite (con aliquota del 20%) pari ad Euro 450.844,00;

- determinava infine il reddito netto ai fini IRPEF in Euro 20.017,00, il valore della produzione a fini IRAP in Euro 48.558,00 ed accertava IVA non versata per complessivi Euro 329.246,00, con conseguenti recuperi, sanzioni ed interessi.

4. Le ragioni della contribuente non trovavano accoglimento nei gradi di merito.

5. Avverso la sentenza della CTR della Puglia indicata in epigrafe ricorre A.A. con sette motivi.

L'Amministrazione non ha depositato controricorso ed ha formulato le proprie conclusioni alla pubblica udienza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "Violazione art. 39 , 2° comma, D.P.R. 600/1973 e art. 55 D.P.R. 633/1972 " la contribuente lamenta, in relazione all' art. 360 , comma 1 n. 3 cod. proc. civ., che il giudice di appello avrebbe violato le norme di cui sopra, in quanto avrebbe preteso che, in presenza di un accertamento cosiddetto induttivo puro, la contribuente fosse onerata della "prova certa" della distruzione delle merci di cui alle rimanenze iniziali e, quindi, avrebbe evitato di analizzare le prove offerte dalla contribuente e che consistevano: 1) nella lettera inviata all'Agenzia delle Entrate ed alla Guardia di Finanza contenente l'elencazione analitica per qualità e quantità dei prodotti che si andavano a distruggere, completa di ricevute postali di spedizione e di ricevuta di ritorno per quella inviata all'Agenzia delle Entrate;

2) nei tre formulari per la raccolta e smaltimento dei prodotti rilasciati dalla Ecodaunia Srl e che attestavano il ritiro e lo smaltimento di tonnellate di merci; 3) nella fattura della Ecodaunia Srl che riepilogava i formulari di cui al punto precedente e che attestava il servizio di smaltimento reso dalla stessa nei confronti della signora A.A.

2. Con il secondo motivo, rubricato "Violazione Articoli 1 e 2 del D.P.R. 441 del 10/11/1997 " la ricorrente lamenta, in relazione all' art. 360 n. 3 cod. proc. civ., che il giudice di appello non avrebbe esaminato le prove offerte dalla ricorrente in quanto non ha ritenuto rispettate le formalità previste dall' art. 2 , quarto comma, del D.P.R. n. 441/1997 in materia di presunzione di cessione, disciplina che sarebbe estranea alla presente controversia, e neppure invocata dall'Agenzia nel suo avviso di accertamento.

La CTR non avrebbe ritenuto provata la distruzione delle merci in ragione del mancato rispetto della procedura di cui all' articolo 2 del D.P.R. 441/1997 , senza rilevare che non si erano verificati i presupposti per l'applicazione della presunzione legale di cessione di cui all' art. 1 del D.P.R. 441/1997 , non avendo effettuato l'Agenzia alcun accesso fisico, né esaminato (o chiesto di esaminare) la contabilità della impresa per tale annualità, e dunque non essendovi la prova che tali beni non si trovassero nei luoghi in cui l'impresa svolgeva le proprie operazioni.

3. Con il terzo motivo di ricorso si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, la violazione dell' art. 115 cod. proc. civ.

Assume la contribuente che la CTR avrebbe - in concreto -omesso di esaminare le prove da essa fornite, sul presupposto che la prova della distruzione delle merci potesse essere offerta solo attraverso il procedimento specifico di cui all' art. 2 , comma quarto, del D.P.R. 441/1997 .

4. Con il quarto motivo di ricorso la contribuente, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, denuncia la "Motivazione apparente - Violazione art. 36 , 2° comma, n. 4 D.Lgs. 546 del 31/12/1992 ", deducendo che la motivazione della sentenza risulterebbe meramente apparente in quanto si fonda sull'immotivata conclusione del mancato assolvimento della prova da parte della ricorrente, frutto dell'errore di diritto secondo cui la ricorrente avrebbe dovuto e potuto fornire esclusivamente la prova secondo la procedura di cui all' art. 2 , 4° comma, D.P.R. 441/1997 .

5. Con il quinto motivo di ricorso si lamenta, in relazione all' art. 360 , n. 5 cod. proc. civ., l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, per non avere la CTR esaminato una serie di fatti decisivi per il giudizio, identificati:

i) nell'avvenuto invio - a mezzo di raccomandata a.r. del 04.12.2006 indirizzata sia alla Guardia di Finanza che all'Agenzia delle Entrate di Cerignola, della comunicazione di distruzione dei beni ai sensi dell' art. 2 , comma 4, D.P.R. n. 441/1997 , ii) nella ricezione della suddetta comunicazione da parte dell'Agenzia delle Entrate di Cerignola in data 06.12.2006, iii) nella distruzione dei beni in giacenza mediante consegna degli stessi alla società Ecodaunia Srl - ovvero, ad un soggetto autorizzato secondo le vigenti normative sullo smaltimento dei rifiuti - come da n. 3 formulari di identificazione rifiuti redatti e vidimati ai sensi dell'art. 15, D.L. 15/2/1997 n. 22, datati 09.12.2006.

6. Con il sesto strumento di impugnazione, rubricato "Sul mancato raggiungimento della prova della distruzione della merce - motivazione apparente - violazione art. 36 , comma 2, n. D.Lgs. 546/1992 e art. 132 , comma 2, n. 4 cpc", si allega, in relazione all' art. 360 n. 4 cod. proc. civ., che la motivazione della sentenza impugnata sarebbe irrimediabilmente compromessa dalla mancata percezione e/o valutazione di fatti decisivi. I giudici di appello si sarebbero limitati alla valutazione di una sola ed unica prova documentale, prodotta unitamente al ricorso introduttivo, la fattura emessa da Ecodaunia Srl, quale soggetto autorizzato a cui la ricorrente ha affidato il trasporto e successiva distruzione della merce, mentre del tutto mancante sarebbe l'esame del rimanente materiale probatorio, ovvero della documentazione prodotta dalla contribuente con la successiva memoria illustrativa del 15.03.2021.

7. Con il settimo motivo di ricorso, la contribuente lamenta, in relazione all' art. 360 n. 3 cod. proc. civ., la "Violazione art. 2 , comma 4, n. D.P.R. 441/1997 e art. 2697 cc", deducendo, in via graduata rispetto al terzo motivo, che, anche nel caso di applicazione del percorso probatorio disciplinato dall' art. 2 del D.P.R. 441/1997 , la statuizione del Giudice di Appello sul mancato raggiungimento di una prova idonea a dimostrare l'avvenuta distruzione della merce sarebbe in violazione con i principi generali in materia di onere probatorio sanciti dall' art. 2697 c.c. e con la

disciplina specifica dettata dal D.P.R. n. 441/1997 cit. anche alla luce della Circolare interpretativa n. 193 del 23.7.1998 del Ministero delle Finanze.

8. Il primo, secondo, terzo, quarto e settimo motivo di ricorso vanno esaminati congiuntamente, in quanto connessi; il primo, terzo, quarto e settimo motivo sono fondati, con assorbimento del secondo.

9. L' art. 1 D.P.R. n.441/1997 , ai commi 1 e 2, prevede: "1. Si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti. Tra tali luoghi rientrano anche le sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti negozi, depositi ed i mezzi di trasporto nella disponibilità dell'impresa. 2. La presunzione di cui al comma 1 non opera se è dimostrato che i beni stessi: a) sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti;...; il successivo articolo 2, al quarto comma, recita: "4. La distruzione dei beni o la trasformazione in beni di altro tipo e di più modesto valore economico è provata: a) da comunicazione scritta da inviare agli uffici di cui al comma 2, lettera a), nei termini e con le modalità ivi previsti, indicando luogo, data e ora in cui verranno poste in essere le operazioni, le modalità di distruzione o di trasformazione, la natura, qualità e quantità, nonché l'ammontare complessivo, sulla base del prezzo di acquisto, dei beni da distruggere o da trasformare e l'eventuale valore residuale che si otterrà a seguito della distruzione o trasformazione dei beni stessi. Tale comunicazione non è inviata qualora la distruzione venga disposta da un organo della pubblica amministrazione; b) dal verbale redatto da pubblici funzionari, da ufficiali della Guardia di finanza o da notai che hanno presenciato alla distruzione o alla trasformazione dei beni, ovvero, nel caso in cui l'ammontare del costo dei beni distrutti o trasformati non sia superiore Euro 10.000, da dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi della legge 4 gennaio 1968, n. 15 . Dal verbale e dalla dichiarazione devono risultare data, ora e luogo in cui avvengono le operazioni, nonché natura, qualità, quantità e ammontare del costo dei beni distrutti o trasformati; c) da documento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472 , progressivamente numerato, relativo al trasporto dei beni eventualmente risultanti dalla distruzione o trasformazione".

9.1. Questa Corte è ferma nel ritenere che "in tema di accertamento delle imposte sul reddito, in caso di "differenze inventariali", ovvero differenze registrabili tra le quantità di merci giacenti in magazzino e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico, operano le presunzioni di cessione e di acquisto dei beni in evasione di imposta, di cui all'art. 44 del D.P.R. n. 441 del 1997 , annoverabili tra le presunzioni legali cosiddette "miste", che consentono, entro i limiti di oggetto e di mezzi di prova stabiliti a fini antielusivi, la dimostrazione contraria da parte del contribuente, il quale sarà tenuto a provare, con le modalità tassativamente indicate dagli artt. 1 e 2 del D.P.R. n. 441 del 1997 , che la contrazione registratasi nella consistenza del magazzino è frutto dell'impiego produttivo dei beni e non di cessioni o acquisizioni non contabilizzate" (Cass. 30/10/2018, n. 27549 ; n. 26223 del 28/09/2021).

9.2. Invero, la prova della distruzione diretta dei beni implica il rispetto della procedura amministrativa regolata dal D.P.R. n. 441 del 1997 , il cui espletamento è funzionale a consentire un effettivo controllo fiscale; in particolare, nell'ipotesi in cui si scelga la distruzione volontaria dei beni, anche per motivi legati all'obsolescenza degli stessi, la dismissione postula diversi

passaggi, che vanno dalla necessità della preventiva comunicazione all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate (con indicazione di luogo, data e ora delle operazioni, delle modalità di distruzione, della natura, qualità e quantità dei beni medesimi, dell'ammontare complessivo, sulla base del prezzo di acquisto, dei beni da distruggere o da trasformare, dell'eventuale valore residuale che si otterrà a seguito della distruzione o trasformazione dei beni stessi) alla verbalizzazione puntuale delle operazioni distruttive; in conclusione, la mancata dimostrazione in ordine all'espletamento della procedura prevista per legge in caso di distruzione delle rimanenze di magazzino, autorizza l'amministrazione finanziaria a riprendere a tassazione il maggior valore delle rimanenze determinato in base al procedimento cosiddetto "analitico - induttivo", con riferimento alla lettera d) del comma 1 dell'art. 39 del D.P.R. 600 e del corrispondente quarto comma dell'art. 54 del D.P.R. 633 in materia di IVA.

9.3. Tuttavia, nel caso in cui l'impresa non provveda direttamente alla distruzione dei beni, ma li consegna agli appositi soggetti autorizzati ai sensi delle vigenti leggi che disciplinano lo smaltimento dei rifiuti, la prova di distruzione dei beni non deve essere fornita con la procedura descritta nei punti precedenti, ma è data semplicemente dall'annotazione sul formulario di identificazione previsto dall' art. 15 del D.Lgs. n. 22/1997 (cd. legge "Ronchi" in materia di smaltimento rifiuti e di tutela ambientale); in tal senso depone anche la circolare n. 193 del 23/7/1998 , con cui il Ministero delle finanze, Dipartimento entrate affari servizio VI, ha chiarito che "i contribuenti che necessitano di avviare a distruzione i beni propri, possono procedere all'operazione mediante consegna dei beni stessi a soggetti autorizzati, ai sensi delle vigenti leggi sullo smaltimento dei rifiuti, all'esercizio di tali operazioni in conto terzi, dimostrando, in tal caso, la distruzione dei beni mediante il formulario di identificazione di cui all' art. 15 del decreto legislativo del 5 febbraio 1997, n. 22 ", con prescrizioni che, integrate dal D.M. 10 aprile 1998, n. 145, sono tassative (v. Cass. nn. 21260/2009 ; 34038/2019 ; 6707/2011).

9.4. Dunque, nel caso di avvio a distruzione di beni propri mediante consegna a soggetti autorizzati all'esercizio di tali operazioni in conto terzi (ai sensi delle vigenti leggi sullo smaltimento rifiuti), la distruzione è dimostrata mediante il formulario di identificazione rifiuti di cui all' art. 15 del D.Lgs. 5/2/1997 n. 22 e succ. mod., il quale deve contenere indicazioni specifiche sui seguenti dati: a) nome e indirizzo del produttore detentore; b) origini, tipologia e quantità del rifiuto;

c) impianto di destinazione; d) data e percorso dell'istradamento; e) nome e indirizzo del destinatario.

9.5. Va richiamato, a tale riguardo, il seguente principio di diritto: "In tema di imposte dirette, con riferimento alla presunzione di cessione di cui agli artt. 1 e 2 D.P.R. n. 441/1997 , i contribuenti, che necessitano di avviare a distruzione i propri beni, possono procedere all'operazione mediante consegna dei beni stessi a soggetti autorizzati all'esercizio di tali operazioni in conto terzi, ai sensi delle vigenti leggi sullo smaltimento dei rifiuti; in tal caso l'avvio a distruzione è dimostrato mediante il formulario di identificazione rifiuti di cui all' art. 15 del D.Lgs. 5/2/1997 n. 22 e succ. 6 mod., contenente le indicazioni specifiche richieste dalle prescrizioni che, integrate dal D.M. 1° aprile 1998, n. 145 , sono tassative" (Cass. n. 26223 del 28/09/2021).

10. Si osserva, inoltre, che questa Corte ha avuto modo di precisare che, nel contenzioso tributario, costituisce principio a tutela della parità delle parti e del regolare contraddittorio processuale quello secondo cui all'inversione dell'onere della prova, che impone al contribuente l'allegazione di prove contrarie rispetto all'accertamento dell'ufficio, deve seguire, ove a quell'onere abbia adempiuto, un esame analitico da parte dell'organo giudicante, che non può pertanto limitarsi a giudizi sommari, privi di ogni riferimento ai documenti entrati nel processo (cfr. Cass. n. 21700 del 08/10/2020 , in tema di accertamento sintetico - induttivo mediante cd. redditometro, che enuncia il principio di portata generale sia pure con riferimento alla determinazione dell'obbligazione fiscale del soggetto passivo d'imposta in base agli indici di spesa); dunque, deve ritenersi che, in presenza di presunzioni di legge che onerino il contribuente della prova contraria, ove quest'ultimo abbia prodotto documentazione (peraltro, nel caso di specie, astrattamente idonea a dimostrare l'avviamento a distruzione dei beni), il giudice non possa genericamente ritenere non assolto l'onere probatorio a suo carico, ma debba specificamente chiarire i motivi per cui gli elementi prodotti non siano sufficienti ad integrare idonea dimostrazione dei fatti dedotti.

11. Nel caso di specie, la sentenza impugnata non si è attenuta ai principi ora richiamati.

I giudici di appello, dopo aver rilevato che non era stata integralmente seguita la procedura di cui all'art. 2, comma 4, cit., hanno affermato che "la contribuente non ha fornito nessuna delle prove, sopra indicate, necessarie ad attestare l'avvenuta distruzione", peraltro: i) erroneamente indicando che non era stato prodotto il formulario ex art. 15 cit. (che al contrario risulta essere stato allegato alla tempestiva memoria difensiva integrativa, depositata avanti alla CTR dalla contribuente - v. all. 6 al ricorso per cassazione); ii) osservando che "Unica prova agli atti risulta la fattura della ditta Ecodauia Srl, che dichiara di aver distrutto merce dell'appellante per un valore di Euro 1.541.163", ed omettendo di verificare e di chiarire perché l'ulteriore prova addotta dalla società contribuente non fosse idonea a dimostrare la distruzione delle rimanenze di magazzino, anche in relazione alla modalità alternativa della consegna a soggetto autorizzato.

12. Il quinto e sesto motivo di ricorso sono inammissibili, operando il limite della c.d. "doppia conforme" di cui all' art. 348-ter , comma 5, cod. proc. civ., introdotto dall' articolo 54 , comma 1, lett. a), del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 2012, n. 134 , espressamente eccepito dalla controricorrente e applicabile ratione temporis nel presente giudizio, atteso che l'appello avverso la sentenza di primo grado risulta depositato in data 9.03.2015, non avendo la ricorrente dimostrato che le ragioni di fatto, poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di appello, erano fra loro diverse (ex multis, Cass. n. 266860 del 18/12/2014; Cass. n. 11439 dell'11/05/2018).

13. In conclusione, la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, affinché valuti se la contribuente ha prodotto idonea prova contraria alla presunzione di cessione, alla luce dei principi sopra enunciati, sulla base della normativa vigente, e provveda anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, terzo, quarto e settimo motivo di ricorso, assorbito il secondo e dichiarati inammissibili gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 7 maggio 2024.

Depositato in Cancelleria il 23 maggio 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza