

Sentenza del 01/08/2024 n. 21733 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

M.A.D. Snc di A.A. e B.B. era attinta da avvisi di accertamento con il quale la DP di Pescara dell'Agenzia delle entrate aveva rideterminato il reddito, a norma dell' art. 41-bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis D.P.R. 633/1972 , in relazione agli anni di imposta 2010, 2011 e 2012, a seguito di verifica effettuata dalla GdF nel corso dell'anno 2013 ed esitata nel PVC del 25.10.2013, da cui era emerso uno scostamento di Euro 160.013,00 in riferimento al valore di magazzino (valore di magazzino contabilizzato: Euro 587.000,00 - valore di magazzino ricostruito: Euro 420.987,00).

Anche i soci A.A. e B.B. erano attinti da avvisi di accertamento per i redditi personali.

2. Con sentenze nn. 740/16, 741/16, 742/16, 924/16, 925/16, 926/16, 927/16, 928/16 e 929/16, la CTP di Pescara, adita impugnatoriamente da società e soci, accoglieva i rispettivi ricorsi, annullando gli avvisi.

3. L'Ufficio proponeva separati appelli, accolti, previa riunione, dalla CTR dell'Abruzzo, con la sentenza in epigrafe, sulla base della seguente motivazione.

La contestazione riguarda sostanzialmente l'accertamento e la metodologia seguita dall'Agenzia delle entrate per la rideterminazione del reddito: non sono state riproposte le eccezioni esaminate in primo grado.

A decorrere dall'1/1/2005, il testo del D.P.R. n. 600 del 1913, art. 41-bis, comma 1, si presenta... modificato con l'aggiunta dell'inciso: "... qualora dagli accessi, ispezioni e verifiche nonché dalle segnalazioni effettuate..."...

L'accertamento parziale è... uno strumento diretto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile, laddove le attività istruttorie diano contezza della sussistenza a qualsiasi titolo di attendibili posizioni debitorie...

(I)l requisito motivazionale dell'avviso di accertamento esige... l'indicazione delle norme in tesi violate e dei fatti che integrerebbero la relativa inosservanza, mentre non è necessaria la formulazione delle argomentazioni giuridiche a sostegno dell'atto, né la valutazione critica degli elementi acquisiti...

(L)'onere dell'Ufficio, in tali limiti inteso, di mettere in grado il contribuente, attraverso la motivazione dell'atto impositivo, di conoscere le ragioni della pretesa tributaria, può essere assolto "per relationem" mediante il riferimento a elementi offerti da altri documenti conosciuti o conoscibili dal destinatario, come il processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza

che sia stato - come nella specie, secondo quanto pacifico in atti - notificato o consegnato al contribuente...

(N)on può dubitarsi, nel caso di specie, del pieno rispetto da parte dell'Ufficio dell'onere motivazionale... anche con riferimento alla necessaria indicazione dei presupposti che giustificano il ricorso al mezzo induttivo; nel richiamato p.v.c. (emesso all'esito di attività ispettiva per l'esecuzione di una verifica fiscale ai fini delle imposte sui redditi, Iva ed altri tributi dall'anno 2010 alla data del 14.10.2013), infatti, si dà atto dell'em(er)sione di incongruenze, inattendibilità e irregolarità riscontrate nella valutazione delle rimanenze e si specificano anche gli elementi posti a base di tale valutazione attraverso il puntuale richiamo alle operazioni compiute, unitamente alle dichiarazioni rese dal contribuente che ha giustificato le discrepanze "come vendite agli stockisti ad un prezzo irrisorio di articoli di rilevante entità commerciale e con relativa sottostima in fattura delle quantità effettivamente cedute che hanno generato la differenza di magazzino rilevata dagli accertatori..." (cfr. p.v.c. pag. 16).

Non può negarsi che il percorso motivazionale seguito dalla Commissione di primo grado non appare, almeno sul piano formale, coerente con le linee conformi ai criteri di riparto dell'onere probatorio in materia.

Occorre al riguardo rammentare che, ove ricorrano uno o più dei presupposti di cui al D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 39 , comma 2, l'Ufficio procede all'accertamento "sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza"...

Secondo la ricostruzione operata dalla CTP non sarebbe corretto considerare i beni come ceduti "in nero" alla luce delle fatture(,) sicché l'errata ricostruzione del magazzino renderebbe comunque inattendibile la ricostruzione induttiva dei ricavi, perché sono state considerate vendute in nero quantità di beni che non erano presenti in magazzino perché vendute a stock come da fatture.

Così non è, posto che (il) dato di fondo è proprio rappresentato dalla accertata sussistenza, nella contabilità della società, di lacune o incongruenze tali da non consentire di riscontrare l'adozione di un sistema coerente e trasparente di catalogazione e valutazione delle rimanenze finali...

Una volta accertate le differenze di magazzino, doveva ritenersi operante la presunzione legale di maggiori ricavi per cessioni effettuate "in nero" (art. 53 , D.P.R. n. 633 del 1972), spettando alla parte contribuente di offrire una rigorosa prova contraria, non essendo sufficiente l'affermazione dello stato di dissesto aziendale quale ragione giustificativa di sopravvalutazioni di magazzino...

(N)on appare condivisibile l'opinione espressa dalla contribuente... secondo cui l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto prendere in considerazione solo l'ultimo anno - come se il gonfiaggio delle rimanenze fosse attribuibile solo all'ultimo esercizio - in quanto dalla contabilità si evince che il volume dei ricavi è stato costante nel tempo, mentre è aumentato notevolmente il valore delle scorte di magazzino, il che consente di ritenere realizzata l'evasione fiscale in modo proporzionale in ciascun anno. Quanto alla percentuale, oltre ai dati contabili, la Guardia di Finanza prima e l'Agenzia poi, hanno considerato una percentuale di ricarico minima

pari al 50%, in considerazione d(i:) crisi di settore..., ubicazione dell'esercizio commerciale nell'ambito di un comune non ad alta densità abitativa e vicino a grandi centri commerciali, vendite sottocosto effettuate a stock di articoli di rilevante entità.

4. Propongono i contribuenti "uno acto" ricorso per cassazione con tre motivi; l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso. I contribuenti, in data 11 aprile 2024, depositano memoria telematica recante la data dell'8 precedente, con contenuto ampiamente riepilogativo delle censure esposte in ricorso.

5. All'odierna pubblica udienza, dopo breve discussione, il Sostituto Procuratore Generale, in persona del Dott. Tommaso Basile, conclude per il rigetto del ricorso;

le difese delle parti si riportano ai rispettivi atti, ribadendone le conclusioni.

Motivi della decisione 1. Primo motivo: "Violazione e falsa applicazione dell' art. 41-bis D.P.R. 600/1973 in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., per aver violato la sentenza della CTR i principi di diritto ed aver ritenuto legittimi gli accertamenti compiuti dall'Agenzia delle entrate con metodo "induttivo" e non mediante "accertamento parziale".

1.1. "La CTR... non ha affatto tenuto conto del comportamento dell'Ufficio che, dopo aver sostenuto la correttezza dell'accertamento ex art. 41-bis D.P.R.(,) ha controdedotto alle difese della M.a.d. Snc "fondando tutti i suoi motivi di recupero" con il richiamo all' art. 39 D.P.R. 600/1973 ". Come correttamente ritenuto dalla CTP, "l'accertamento era "induttivo" e non "parziale".

1.2. Il motivo è manifestamente infondato.

"L'accertamento parziale, che è uno strumento diretto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile, non costituisce un metodo di accertamento autonomo rispetto alle previsioni di cui agli artt. 38 e 39 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54 e 55 del D.P.R. n. 633 del 1972 , bensì una modalità procedurale che ne segue le stesse regole, per cui può basarsi senza limiti anche sul metodo induttivo e il relativo avviso può essere emesso pur in presenza di una contabilità tenuta in modo regolare" (Cass. n. 28681 del 2019).

Inoltre, "l'accertamento parziale, ai sensi dell' art. 54 , comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972 , è uno strumento diretto a perseguire la sollecita emersione della materia imponibile, laddove le attività istruttorie non richiedano, per la loro oggettiva consistenza, ulteriori valutazioni, sicché, anche nel testo anteriore alle modifiche apportate dalla L. n. 311 del 2004 , può essere fondato pure su una verifica generale, che abbia dato luogo ad un processo verbale di constatazione, in quanto la segnalazione degli organi indicati costituisce un semplice atto di comunicazione, distinto dall'attività istruttoria, da esso necessariamente presupposta" (Cass. n. 6243 del 2020).

2. Secondo motivo: "Violazione e falsa applicazione dell' art. 39 co. 2 D.P.R. 600/1973 in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., per aver ritenuto la sentenza della CTR legittimo l'accertamento eseguito dall'Ufficio in palese violazione di quanto dettato dallo stesso art. 39 co. 2 del D.P.R. 600/73 ".

2.1. "La ricostruzione induttiva da parte dell'Ufficio... è stata ritenuta giustamente illegittima dalla Commissione di primo grado, che ha ritenuto errata la ricostruzione del magazzino da parte dell'Ufficio, dunque inattendibile la ricostruzione induttiva dei ricavi, perché sono state considerate vendute in nero quantità di beni che non erano presenti in magazzino perché vendute a stock come da fatture regolarmente prodotte. Non si comprende quale ulteriore prova dovevano produrre i ricorrenti...". Seguono, nel motivo, la disamina delle dichiarazioni del "ricorrente" circa le annuali vendite a stock e, sulla base di queste ultime, la ricostruzione del valore delle merci dai verificatori non rinvenute in magazzino.

2.2. Il motivo è inammissibile e comunque manifestamente infondato.

2.2.1. È inammissibile, in quanto completamente vertito in fatto, prospettando a questa Suprema Corte questioni di puro merito e per l'effetto sollecitandole valutazioni corrispondenti, in violazione di canoni e limiti del giudizio di legittimità quale momento di controllo della mera legalità degli atti impugnati.

2.2.2. È manifestamente infondato, in quanto la CTR - alla stregua di un'affermazione puntuale con cui è letteralmente omesso alcun confronto - spiega come la "ricostruzione operata dalla CTP", a termini della quale "non sarebbe corretto considerare i beni come ceduti 'in nero' alla luce delle fatture (documentanti vendite a stock)", non sia esaustiva, "posto che (il) dato di fondo è proprio rappresentato dalla accertata sussistenza, nella contabilità della società, di lacune o incongruenze tali da non consentire di riscontrare l'adozione di un sistema coerente e trasparente di catalogazione e valutazione delle rimanenze finali...".

2.2.2.1. In buona sostanza, la CTR - giusta un incensurato accertamento di fatto - mette in chiara evidenza lacune ed incongruenze nella contabilità, "tali da non consentire" né una "catalogazione" né una "valutazione delle rimanenze finali"; e sono proprio dette lacune ed incongruenze a sostanziare il presupposto legittimante l'accertamento ai sensi dell' art. 39 , comma 2, D.P.R. n. 600 del 1973 .

2.2.2.2. Sotto altro profilo, come già precisato da questa Suprema Corte (Cass. n. 13120 del 2012), in tema di accertamento dell'IVA e delle imposte sui redditi, in base all' art. 4 , comma 2, D.P.R. n. 441 del 1997 , "le eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui all' art. 14 , comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600 del 1973 , o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta, e le consistenze delle rimanenze registrate costituiscono presunzione di cessione o di acquisto per il periodo d'imposta oggetto del controllo, presunzione che è relativa e superabile non con qualunque mezzo di prova, ma solamente con le prove tassativamente indicate dagli artt. 1 e 2 del citato D.P.R.". Pertanto, le elaborazioni contenute nel motivo, con l'ausilio di sviluppi matematici, in ragione delle affermate vendite a stock, esulano dai binali della prova contraria legalmente ammessa con patente funzione antielusiva.

3. Terzo motivo: "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. 441 del 10.10.1997 (artt. 1, 2 e 4) in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c. per aver ritenuto la sentenza della CTR legittima la suddivisione del magazzino in diversi anni in violazione dell(e) norm(e) richiamat(e)".

3.1. "Il fatto che l'Ufficio abbia spalmato in più annualità (2010-2013) il magazzino è assolutamente illegittimo".

3.2. Il motivo è infondato.

Alla stregua di quanto già rilevato in giurisprudenza (cfr. Cass. n. 23674 del 2018 , in motiv., fg. 4, adesivamente richiamata da Cass. n. 5941 del 2020 , dep. 2021, in motiv., fg. 3), mentre, ai sensi del comma 1, del(l' art. 4 D.P.R. n. 441 del 1997), gli effetti delle presunzioni di cessione e di acquisto, conseguenti alla rilevazione fisica dei beni, operano esclusivamente al momento dell'inizio degli accessi, controlli e verifiche ("1. Gli effetti delle presunzioni di cessione e di acquisto, conseguenti alla rilevazione fisica dei beni, operano al momento dell'inizio degli accessi, ispezioni e verifiche), ai sensi del successivo comma 2, le "eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture di magazzino di cui al D.P.R. n. 600 del 1973 o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta e le consistenze delle rimanenze finali registrate dallo stesso contribuente, costituiscono "presunzioni di cessione o di acquisto per il periodo d'imposta oggetto del controllo"; nel secondo caso, "le presunzioni di cessioni e di acquisto operano anche per i periodi d'imposta precedenti all'anno in corso, ma comunque oggetto del controllo, qualora emergano, in relazione a tali annualità, le differenze quantitative di cui sopra":

In sintesi:

"Le presunzioni di cessioni e di acquisto, di cui all' art. 4 , comma 2, D.P.R. n. 441 del 1997 , operano anche per i periodi d'imposta precedenti all'anno in corso, purché oggetto di controllo, qualora emergano, in relazione a tali periodi, differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture di magazzino o della documentazione obbligatoria e le consistenze delle rimanenze finali".

Ora, tenuto presente che, nella specie, plurimi erano gli anni di imposta sottoposti a verifica, la CTR ha pedissequamente osservato i superiori insegnamenti, viepiù - a fronte delle riscontrate differenze inventariali - disattendendo "in fatto" la pretesa dei contribuenti di circoscrivere il "gonfiaggio" delle rimanenze di magazzino solo all'ultimo anno, sulla base del puntuale rilievo "che il volume dei ricavi è stato costante nel tempo, mentre è aumentato notevolmente il valore delle scorte di magazzino":

donde la congruente conclusione dell'imputazione dell'evasione "in modo proporzionale (a) ciascun anno".

Il motivo, incentrato esclusivamente, e del tutto genericamente, su richiami normativi, senza tener conto del fatto che nella specie l'accertamento compiuto è di tipo induttivo puro, con conseguente onere dei contribuenti di fornire la prova contraria rispetto alle risultanze da esso restituite, non considera affatto tale rilievo: questo, fondato sul confronto tra ricavi e scorte, in guisa da evidenziare una protratta incoerenza del relativo rapporto per tutti gli anni in verifica, rende conto di un'analisi economico-aziendale riferita all'intero arco temporale rilevante in ragione d'anno.

Pertanto, in perfetta osservanza dell' art. 4 , comma 2, D.P.R. n. 441 del 1997 , erroneamente denunciato come violato, la sentenza impugnata rifugge da alcuna automatica "spalmatura" a ritroso del magazzino.

4. In definitiva, il ricorso va integralmente rigettato.

I contribuenti sono tenuti al pagamento delle spese, liquidate, secondo tariffa, come da dispositivo.

Sono altresì tenuti al pagamento del cd. doppio contributo unificato.

P.Q.M. Rigetta il ricorso.

Condanna i ricorrenti a rifondere all'Agenzia delle entrate le spese di lite, liquidate in Euro 8.000, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1-quater D.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso stesso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza