

Sentenza del 29/01/2024 n. 2593 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Brescia, con l'avviso di accertamento n. (Omissis), recuperava a tassazione, per l'anno 2006, nei confronti di A.A., quale titolare di omonima ditta individuale, esercente, dal 17 luglio 2003 al 31.12.2007, l'attività di "Commercio all'ingrosso di metalli non ferrosi", maggiori redditi non dichiarati, ai fini delle imposte dirette e Iva," irrogando anche le relative sanzioni.

In particolare, a seguito di verifica fiscale nei confronti di Copla Srl, l'Ufficio individuava numerosi schemi fraudolenti che vedevano coinvolta la ditta A.A., quale missing trader con interposizione, tra la Copla Srl, nella veste di interponente, e i reali fornitori esteri di merce. Al fine di ottenere chiarimenti l'Amministrazione notificava a A.A. questionario volto a richiedere la documentazione contabile della ditta individuale per l'anno 2006. Il A.A. rispondeva di avere consegnato quest'ultima a B.B. il quale aveva acquistato nel 2007 l'intero capitale sociale della LAM Srl alla quale era stata ceduta la ditta individuale di A.A. Risultava, dalla cronologia degli eventi, che l'azienda era stata ceduta, in data 20.12.2007, a LAM Srl unipersonale (costituita in data 15.10.2007) e, nella stessa data (con atto notarile registrato il 9.1.2008), era stata trasferita la sede legale della LAM s.r.l dall'Italia in Romania, con dimissioni di A.A. dall'incarico di amministratore unico della società e nomina del nuovo amministratore nella persona del cittadino rumeno B.B. al quale, sempre in data 20.12.2007, era stato trasferito l'intero capitale sociale della LAM Srl (che cessava l'attività in data 31.12.2007). Da interrogazioni alla banca dati "AMADEUS" risultava che nessuna società con denominazione LAM Srl era mai stata operativa in Romania. Conseguentemente, ritenendo inadempiente il A.A. all'onere di esibizione della documentazione, l'Amministrazione determinava il reddito di impresa ai sensi dell' art. 39 , comma 2, lettera d-bis) del d.P.R. n. 600/73 , pari al 10% delle operazioni attive del contribuente, considerata l'incidenza degli acquisti sul volume di affari del 90% avuto riguardo alle aziende della provincia di Brescia svolgenti la medesima attività principale. Ai fini delle imposte dirette, l'Ufficio accertava quindi induttivamente un maggior reddito di impresa (e un valore della produzione netta) di euro 190.516,00 mentre, recuperava l'Iva, corrispondente al 20% dell'ammontare delle operazioni attive comunicate pari a 1.905.162,00.

2.Avverso il suddetto atto impositivo, A.A. proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Brescia che, lo rigettava, con sentenza n. 231/3/2015, confermata in grado di appello dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, con sentenza n. 818/25/2018 depositata il 22 febbraio 2018.

3. In punto di diritto, per quanto di interesse, la CTR ha osservato che: 1) era infondato il motivo di appello concernente l'assunta violazione degli artt. 43 del d.P.R. n. 600/73 e 7 della legge 212/00, atteso che la notifica dell'avviso in questione dopo la scadenza dei termini ordinari di decadenza era irrilevante essendo gli stessi stabiliti nella misura del doppio di quelli ordinari "in caso di violazione che comportava l'obbligo di denuncia" senza che rilevasse la circostanza che il reato contestato al A.A. si fosse prescritto per il 2006; 2) l'Ufficio aveva correttamente ricostruito induttivamente il reddito del A.A., titolare di omonima ditta individuale, non avendo quest'ultimo ottemperato alla richiesta, con l'invio del questionario, di esibizione delle scritture contabili per il 2006, limitandosi, al riguardo, a rispondere di non possedere la documentazione richiesta, per averla consegnata al sig. B.B. il quale aveva acquistato nel 2007 l'intero capitale della LAM Srl alla quale era stata ceduta la ditta individuale di A.A.; nella specie, da interrogazioni alla banca dati "AMADEUS" risultava che nessuna società con denominazione LAM Srl era mai stata operativa in Romania dove risultava, nel 2007, avere trasferito la propria sede. Sotto il profilo civilistico, ai sensi dell' art. 2220 c.c., era previsto, in capo all'imprenditore, l'obbligo - al quale non poteva derogarsi neanche in caso di cancellazione dell'impresa dal registro delle imprese - di conservazione delle scritture contabili per dieci anni dalla data dell'ultima annotazione.

4. Avverso la suddetta sentenza il contribuente propone ricorso per cassazione affidato a otto motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 43 del d.P.R. n. 600/73, 7 della legge n. 212/2000, 4 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000, 112 e 115 c.p.c., 2697 c.c. per avere la CTR ritenuto legittimo applicare il raddoppio dei termini dell'accertamento sul solo presupposto che "la condotta censurata dall'Ufficio con riguardo all'annualità d'imposta 2007 era stata avallata dal giudice tributario di primo grado" senza che l'Ufficio avesse fornito alcun elemento di prova legittimante il suo obbligo di denuncia penale né tantomeno il giudice di appello avesse accertato, per l'anno di imposta 2006, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per vizio procedurale (oltre che in riferimento agli artt. 43 del d.P.R. n. 600/73, 7 della legge n. 212/2000, 4 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000, 112 e 115 c.p.c., 2697 c.c.) ex artt. 112 c.p.c. e 132 c.p.c. per avere la CTR, con una motivazione apparente, ritenuto legittima l'applicazione del raddoppio dei termini dell'accertamento limitandosi ad affermare che "la condotta censurata dall'Ufficio con riguardo all'annualità d'imposta 2007 era stata avallata dal giudice tributario di primo grado" senza verificare la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale affinché l'Ufficio potesse fruire del più ampio termine di accertamento.

3. I primi due motivi - da trattare congiuntamente per connessione - sono infondato il secondo e fondato il primo nei termini di seguito indicati.

3.1. Quanto alla denuncia di motivazione apparente di cui al secondo motivo, premesso che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è

nulla perché affetta da "error in procedendo", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (così Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016 ; conf. Cass. n. 13977 del 23/05/2019 ; Cass. n. 29124/2021), nella specie, con riguardo al profilo attinente l'applicabilità del raddoppio dei termini per l'accertamento, il giudice di appello ha rigettato il motivo di gravame circa l'assunta violazione dell' art. 43 del d.P.R. n. 600/73 , in quanto "nessuna rilevanza (poteva) avere la circostanza che, nel caso di specie, la notifica dell'avviso di accertamento (fosse) avvenuta dopo la scadenza dei termini ordinari perché gli stessi sono prorogati in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia, essendo termini diversi e stabiliti dalla legge nella misura del doppio di quelli ordinari)" principalmente per dotare l'Amministrazione finanziaria di un maggiore lasso di tempo per acquisire e valutare dati utili a contrastare illeciti tributari, i quali, avendo rilevanza penale, sono stati non ingiustificatamente ritenuti dal legislatore particolarmente gravi e di norma di complesso accertamento". Peraltro, "del tutto irrilevante era la circostanza che il reato contestato al sig. A.A. (fosse) prescritto per l'anno 2006", in quanto "in virtù del doppio binario sussistente tra procedimento penale e procedimento tributario, le eventuali cause di estinzione del reato non comportavano, ai fini fiscali, la caducazione dell'accertamento tributario". La motivazione, pertanto, esiste non solo graficamente, e consente di ricostruire l'iter logico-giuridico sotteso alla decisione di rigetto di tale motivo di gravame essendo stato, nell'impianto argomentativo della sentenza impugnata, il riferimento alla circostanza che la condotta già censurata dall'Ufficio con riguardo all'annualità d'imposta 2007 (fosse) stata avallata dal giudice tributario di primo grado" effettuato, in via rafforzativa e poggiando la motivazione sull'avvenuto riscontro di una violazione tributaria comportante l'obbligo di denuncia penale (per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 , come già affermato dalla confermata CTP, v. pag. 6 del controricorso). Né peraltro, risulta configurabile un vizio di omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c. essendosi il giudice di appello pronunciato espressamente sul motivo di gravame con cui era stata dedotta la violazione dell'art. 43 cit.

3.2. Il primo motivo è fondato limitatamente alla pretesa Irap.

3.3. Secondo una costante giurisprudenza di questa Corte, a premesso che il raddoppio dei termini, previsto dagli artt. 43 , comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 , come modificati dall' art. 37 comma 24 d.l. n. 223/2006 , presuppone unicamente l'obbligo di denuncia di reato, ai sensi dell' art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 (Cass. n. 17586 del 2019), e, quindi, la ricorrenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale (Cass. n. 33793 del 2019). L'emersione in sede di verifica delle condizioni di "denunciabilità" penale è sufficiente per determinare il raddoppio dei termini, che operano automaticamente in presenza del mero riscontro di quella condizione obiettiva (Corte cost. n. 247 del 2011), cosicché non è richiesta l'effettiva presentazione della denuncia e, comunque, restano irrilevanti gli esiti del procedimento (Cass. n. 11171 del 2017 ; Cass. n. 20043 del 2015), così come non rileva che, successivamente al momento in cui è stata commessa la violazione ed effettuato l'accertamento, a seguito dell'annullamento di una parte della pretesa tributaria, sia venuta meno la soglia di punibilità e conseguentemente l'obbligo di denuncia penale, salvo che, in linea con quanto affermato dalla

sentenza n. 247 del 2011 della Corte costituzionale , l'Amministrazione finanziaria abbia fatto un uso pretestuoso o strumentale della disposizione, al solo fine di fruire, ingiustificatamente, di un più ampio termine (Cass. n. 13483 del 2016).

Infatti, il cd. raddoppio dei termini previsto dall' art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 , attiene solo alla commisurazione del termine di accertamento ed i termini prolungati sono anch'essi fissati direttamente dalla legge, non integrando quindi ipotesi di "riapertura" o proroga di termini scaduti né di reviviscenza di poteri di accertamento ormai esauriti, in quanto i termini "brevi" e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie ab origine diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi, unitari e distinti termini di accertamento (Cass. n.23628 del 2017).

3.4.Questa Corte ha altresì precisato che n tema di accertamento tributario, per il raddoppio dei termini ex artt. 43 , comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 , è sufficiente l'emersione di elementi da cui derivi l'obbligo di presentazione di denuncia penale e non rilevano i successivi esiti dell'accertamento né il fatto che gli atti impositivi siano fondati su elementi privi di rilevanza penale, salvo che non emerga un uso pretestuoso o strumentale della disposizione, al solo fine di fruire, ingiustificatamente, di un più ampio termine (Sez. 5 - , Sentenza n. 20409 del 14/07/2023).

3.5. Né incidono retroattivamente, in relazione agli avvisi già notificati, relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, le modifiche introdotte dall'art. 1, commi da 130 a 132, della I. n. 208/2015, attesa la disposizione transitoria, ivi introdotta, che richiama l'applicazione dell' art. 2 del D.Lgs. n. 128 del 2015 , nella parte in cui fa salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni e degli inviti a comparire ex art. 5 d. lgs. n. 218 del 1997 già notificati, dimostrando un "favor" del legislatore per il raddoppio dei termini se non incidente su diritti fondamentali del contribuente, quale il diritto di difesa, in ossequio ai principi costituzionali di cui agli artt. 53 e 112 Cost. (Cass. sez. V, n. 15922 del 2021 ; Cass., Sez. V, 8 ottobre 2020, n. 21698 ; Cass., Sez. V, 15 luglio 2020, n. 15001 ; Cass., Sez. VI, 19 dicembre 2019, n. 33793 ; Cass., 5 novembre 2019, n. 28356 ; Cass., Sez. VI, 14 maggio 2018, n. 11620 ; Cass., Sez. V, 16 dicembre 2016, n. 26037).

Nella sentenza impugnata, la CTR ha fatto corretta applicazione dei suddetti principi, quanto all'Irpef e all'Iva, ritenendo- con un accertamento in fatto non sindacabile in sede di legittimità- nella specie, integrato il presupposto del raddoppio dei termini per l'accertamento trattandosi di "violazione che comporta(va) obbligo di denuncia" (per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 , come, peraltro, già precisato dalla confermata CTP, v. pag. 6 del controricorso) e non rilevando l'avvenuta prescrizione, per il 2006, del reato contestato al sig. A.A. Peraltro, nell'impianto argomentativo della sentenza impugnata, il riferimento da parte del giudice di appello alla circostanza che "la condotta censurata dall'Ufficio con riguardo all'annualità d'imposta 2007 era stata avallata dal giudice tributario di primo grado" è effettuato soltanto in via rafforzativa essendo stato il rigetto del motivo di gravame con cui si denunciava la violazione dell'art. 43 cit., fondato sull'avvenuto riscontro, nella specie, di una violazione comportante l'obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 .

3.6. Diversamente, il primo motivo si rivela fondato quanto all'IRAP. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, il raddoppio dei termini previsto dall' art. 43 d.P.R. n. 600/1973 , non può trovare applicazione anche per l'IRAP, poiché le violazioni delle relative disposizioni non sono presidiate da sanzioni penali (Cass., Sez. V, 13 gennaio 2021, n. 341 ; Cass., Sez. VI, 20 maggio 2020, n. 6668; Cass., Sez. VI, 9 marzo 2020, n. 6668 ; Cass., Sez. VI, 24 febbraio 2020, n. 4742 ; Cass., Sez. VI, 3 maggio 2018, n. 10483). Nella specie, essendo pacifico l'avvenuto accertamento da parte dell'Ufficio oltre la scadenza dei termini ordinari di decadenza, il giudice si appella non si attenuto ai suddetti principi nel ritenere applicabile l'istituto del raddoppio del termine anche alla ripresa Irap.

4. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 32 , 38 e 39 , comma 2, lett. d-bis del d.P.R. n. 600/73 nonché degli artt. 51 e 55 del d.P.R. n. 633/72 per avere la CTR ritenuto legittima la ricostruzione, in via induttiva, del reddito in capo al contribuente atteso che quest'ultimo non aveva ottemperato all'invito dell'Ufficio, con l'invio del questionario, di esibizione della documentazione contabile per il 2006, sebbene lo stesso avesse tempestivamente reso edotta l'Amministrazione finanziaria (comunicazione raccomandata del 10 giugno 2014, prodotta nel fascicolo di primo grado) di non essere stato oggettivamente in grado di fornire i dati richiesti a causa dell'avvenuta cessione dell'azienda alla LAM Srl e della cessione delle quote della medesima società al sig. B.B. con consegna della documentazione contabile al nuovo amministratore.

5. Con il quarto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per vizio procedurale (oltre che in riferimento artt. 32 , 38 e 39 , comma 2, lett. d-bis del d.P.R. n. 600/73 nonché degli artt. 51 e 55 del d.P.R. n. 633/72) ex art. 132 c.p.c. per avere la CTR, con una motivazione apparente, ritenuto che la mancata messa a disposizione dell'Ufficio della documentazione richiesta fosse imputabile al contribuente senza alcuna considerazione delle ragioni effettive, comunicate all'Amministrazione, che avevano reso oggettivamente impossibile la trasmissione della documentazione richiesta.

6. I motivi terzo e quarto- da trattare congiuntamente per connessione- sono infondati.

6.1. Quanto al vizio di motivazione apparente denunciato con il quarto motivo, la CTR ha affermato che " l'Ufficio aveva correttamente applicato la normativa di riferimento relativa all'accertamento induttivo puro data l'impossibilità di ricostruzione del reddito sulla base delle scritture contabili non fornite dal contribuente neanche in sede contenziosa"^(...) "l'Ufficio aveva fatto espressa richiesta di esibizione delle scritture contabili alla quale il contribuente non aveva dato seguito (...) Dovendo l'Ufficio valutare la posizione fiscale della ditta in questione chiedeva l'esibizione della documentazione contabile riferita all'anno 2006. In risposta a tale questionario il contribuente rispondeva di non possedere la documentazione richiesta (per averla consegnata al sig. B.B. il quale aveva acquistato nel 2007 l'intero capitale della LAM Srl alla quale era stata ceduta la ditta individuale di A.A.) e allegava un atto notarile, senza firma autografa, che l'Amministrazione finanziaria non aveva richiesto e di cui era già in possesso". Peraltro, nel caso di specie, "la Lam Srl non era stata cancellata dal registro delle imprese e da interrogazioni alla banca dati AMADEUS risultava che nessuna società con denominazione LAM Srl fosse al momento operativa in Romania". Trattasi di una motivazione idonea ad evidenziare l'iter logico

giuridico seguito dal giudice, rendendo in tal modo possibile il controllo sull'esattezza e logicità del ragionamento della CTR. Né il giudice del merito deve dare conto di ogni allegazione, risultando necessario e sufficiente, in base all' art. 132 , n. 4, cod. proc. civ., che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione, e dovendo ritenersi per implicito disattesi tutti gli argomenti non espressamente esaminati (Cass., Sez. II, 25 giugno 2020, n. 12652 ; Cass., Sez. I, 26 maggio 2016, n. 10937 ; Cass., Sez. VI, 17 maggio 2013, n. 12123).

6.2.Quanto alla violazione di legge denunciata con il terzo motivo, ai sensi del secondo comma dell' art.39 del d.p.r. n.600/1973 , nel testo vigente *ratione temporis*, l'Ufficio, in deroga alle disposizioni del comma precedente, era legittimato a determinare il reddito di 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 delle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma quando (per quello che rileva in questa sede):

d-bis) il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'art.32, primo comma, numeri 3 e 4 del presente decreto o dell' art.51 , secondo comma, numeri 3 e 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633 .

Ai sensi del citato art.32, primo comma, per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte dirette possono: ... 3) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti, rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresi i documenti di cui al successivo art.34 ...; 4) inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati.

Ai sensi dell' art. 51 , comma 2, del d.P.R. 633/72 per l'adempimento dei loro compiti gli uffici possono: 2) invitare i soggetti che esercitano imprese, arti o professioni, indicandone il motivo, a comparire di persona o a mezzo di rappresentanti per esibire documenti e scritture, ad esclusione dei libri e dei registri in corso di scritturazione, o per fornire dati, notizie e chiarimenti rilevanti ai fini degli accertamenti nei loro confronti (...).

Ove il contribuente ometta di rispondere ai questionari previsti dall'art. 32, comma 1, nn. 3 e 4, del d.P.R. n. 600 del 1973 , in tal modo impedendo od ostacolando la verifica dei redditi prodotti (nella specie omettendo di indicare i costi di acquisizione dei beni), l'Ufficio può effettuare l'accertamento induttivo ex art. 39, comma 1, lett. a), del cit. decreto, utilizzando dati e notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive di requisiti di gravità, precisione e concordanza (Cass. 02/03/2018, n. 4944 . Si noti che, a prescindere dalla massima, nella motivazione la decisione tratta espressamente dell'art. 39, comma 2, lett. a) e lett. d-bis), d.P.R. n. 600 del 1973 , così Cass. n. 4775 del 2021 , Cass. n. 26801 del 2020 ; Cass., sez. 65, n. 738 del 2022). Nell'accertamento delle imposte sui redditi, il comportamento del contribuente che ometta di rispondere ai questionari previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 32 , n. 4, e non ottemperi alla richiesta di esibizione di documenti e libri contabili relativi all'impresa esercitata, impedendo in tal modo, o comunque ostacolando, la

verifica dei redditi prodotti da parte dell'Ufficio, vale di per sé solo ad ingenerare un sospetto sull'attendibilità di dette scritture (Cass. n. 16150/2016) e a legittimare l'accertamento induttivo nei suoi confronti (Sez. 5, Sentenza n. 17968 del 24/07/2013, Rv. 628826; Sez. 5, Sentenza n. 9973 del 2015) Questa Corte, con la sentenza n. 21823 del 2018 (non massimata), ha ritenuto equiparabile alla mancata risposta al questionario la risposta del contribuente inidonea in una fattispecie in cui la documentazione prodotta dal contribuente in risposta all'invito era risultata - in base ad un apprezzamento in fatto operato dal giudice di appello - non solo carente, ma omissiva rispetto alla richiesta, concretando una sostanziale omissione di esibizione.

6.3. Nella sentenza impugnata, la CTR si è attenuta ai suddetti principi, avendo ritenuto legittimo l'accertamento induttivo operato dall'Ufficio ai sensi dell' art. 39 , comma 2, lett. d-bis del d.P.R. n. 600/73 , in quanto la accertata - con un apprezzamento in fatto non sindacabile in sede di legittimità - da interrogazioni alla banca dati "AMADEUS", non operatività della LAM Srl in Romania (luogo in cui aveva trasferito la propria sede nel 2007), alla quale era stata ceduta l'azienda del A.A., e il cui capitale sociale era stato ceduto, nella stessa data, al sig. B.B., e, dunque, la riscontrata fittizietà della cessione dell'azienda -laddove proprio l'assunta cessione di azienda alla LAM Srl e la successiva cessione delle quote della società al sig. B.B. era stata posta dal contribuente a fondamento della propria tempestiva giustificazione di "impossibilità oggettiva di trasmettere quanto richiesto"- rendeva sostanzialmente inadempiente il A.A. all'invito di esibizione della documentazione contenuto nel questionario.

7. Con il quinto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 38 e 39 del d.P.R. n. 600/1973, 51 e 55 del d.P.R. n. 633/1972 , 6,7,10 e 12 della legge n. 212/00, 41 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, 10,24,53 e 97 Cost., del principio del contraddittorio, del disposto degli artt. 112 e 115 c.p.c. per avere la CTR, nell'aderire alla decisione del giudice di primo grado (secondo il quale "non essendo intervenuto un accertamento sintetico ai sensi dell' art. 38 del d.P.R. 600/73 ma un accertamento induttivo ..la fase del preventivo contraddittorio non era obbligatoriamente previsto dalla legge"), rigettato il motivo di appello con cui si era denunciata la violazione del principio del contraddittorio sebbene l'Ufficio avesse ricostruito il reddito del contribuente in applicazione del disposto di cui agli artt. 38 e 39 , comma 2, del d.P.R. n. 600/73 parametrandolo agli indici di redditività del settore, calcolato sul rapporto acquisti/volume di affari, con necessaria preventiva attivazione del contraddittorio. In particolare, ad avviso del ricorrente, anche se non espressamente previsto, il contraddittorio procedimentale, doveva ritenersi, in materia tributaria, un elemento essenziale del giusto procedimento legittimante l'azione amministrativa, trovando, peraltro, l'operatività di tale principio origine nel diritto comunitario e nella giurisprudenza della Corte di giustizia europea.

8. Con il sesto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per vizio procedurale (oltre che in riferimento agli artt. 38 e 39 del d.P.R. n. 600/1973, 51 e 55 del d.P.R. n. 633/1972 , 6,7,10 e 12 della legge n. 212/00, 41 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, 10,24,53 e 97 Cost., del principio del contraddittorio, del disposto degli artt. 112 e 115 c.p.c.) ex artt. 112 c.p.c. e 132 c.p.c. per avere la CTR ritenuto - con una motivazione apparente, e, omettendo ogni decisione in ordine al motivo di appello relativo alla mancata preventiva attivazione del contraddittorio- legittimo l'accertamento induttivo del

reddito del contribuente senza spiegare i motivi per cui, pur essendo stati utilizzati, per il 2006, gli strumenti di determinazione parametrica del reddito medesimo, in applicazione del disposto degli artt. 38 e 39 , comma 2, del d.P.R. n. 600/73 , l'Ufficio non dovesse procedere alla preventiva attivazione del contraddittorio procedimentale prima di emettere l'avviso di accertamento in questione.

9. Con riguardo al sesto motivo- da trattare in via prioritaria rispetto al quinto va fatta qui applicazione del principio più volte affermato (da ultimo: Cass. n. 2248 del 2018 ; n. 16171/17) secondo cui; "alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell' art. 111 , comma 2, Cost., nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorché la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto"; ora, nel caso di specie, la questione (pretermessa) riproposta in sede di appello, concernente la mancata attivazione del contraddittorio preventivo non poteva trovare comunque accoglimento; e ciò sulla base di un ragionamento in puro diritto. In particolare, avendo, nella specie, il giudice di appello accertato con un apprezzamento di merito non sindacabile in sede di legittimità - trattarsi di un "accertamento induttivo puro" e non già di un accertamento sintetico va fatta applicazione del condivisibile principio di diritto secondo cui in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare, anche nell'ambito delle indagini cd. "a tavolino" effettuate nei confronti di terzi, il contraddittorio endoprocedimentale ove l'accertamento attenga a tributi "armonizzati", ma la violazione di tale obbligo comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere - non adempiuto nella fattispecie- di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (ex multis Cass. n. 20436 del 19/07/2021).

Né sussiste, come dedotto, un obbligo generalizzato di attivare un contraddittorio endoprocedimentale, in quanto in tema di procedimento tributario, l'obbligatorietà del detto contraddittorio, codificato dall' art. 41 della Carta dei diritti fondamentali della U.E., pur costituendo un diritto fondamentale del contribuente e principio fondamentale dell'ordinamento europeo, in quanto espressione del diritto di difesa e finalizzato a consentire al contribuente di manifestare preventivamente il suo punto di vista in ordine agli elementi su cui l'Amministrazione intende fondare la propria decisione, non è assunto dalla giurisprudenza della CGUE in termini assoluti e formali, ma può soggiacere a restrizioni che rispondano, con criterio di effettività e proporzionalità, a obiettivi di interesse generale, sicché, nell'ambito tributario, non investe l'attività di indagine e di acquisizione di elementi probatori, svolta dall'Amministrazione fiscale (Cass. 14628/2020 ; Sez. 5, Ordinanza n. 6874 del 2023). L'altro profilo del sesto motivo, relativo alla denuncia di motivazione apparente, rimane assorbito.

10. Ugualmente l'infondatezza del sesto motivo per le ragioni sopra indicate comporta l'assorbimento anche del quinto motivo.

11. Con il settimo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione degli artt. 38 e 39, comma 2, e 40 del d.P.R. n. 600/73, 25 del D.Lgs. n. 446/97, 55 del d.P.R. n. 633/72 , 2697, 2727 e 2729 c.c., per avere la CTR fatta propria, in modo acritico e in assenza di ogni minimo elemento probatorio, la determinazione della percentuale di reddito di impresa (e del volume della produzione netta), nella misura del 10% delle operazioni attive, operata dall'Ufficio sebbene, come si evinceva dai bilanci delle società prese a riferimento dalla stessa Agenzia prodotti in primo grado di giudizio, tale percentuale non rappresentasse affatto l'indice di redditività del settore in cui operava quest'ultimo, risultando dagli stessi che la redditività media di settore, per il 2006, fosse pari al 3,88% del valore della produzione.

12. Con l'ottavo motivo si denuncia, si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per vizio procedurale (oltre che in riferimento artt. 38 e 39, comma 2, e 40 del d.P.R. n. 600/73, 25 del D.Lgs. n. 446/97, 55 del d.P.R. n. 633/72 , 2697, 2727 e 2729 c.c.) ex artt. 112 e 132 c.p.c. per avere la CTR, con una motivazione apparente, ritenuto implicitamente corretta la determinazione da parte dell'Ufficio del reddito di impresa (e del valore della produzione netta) nella percentuale del 10% delle operazioni attive senza argomentare in ordine alle specifiche contestazioni del contribuente e alle emergenze documentali (bilanci delle società prese a riferimento dalla stessa Agenzia) dalle quali si ricavava la redditività media di settore, per l'anno 2006, pari al 3,88% del valore della produzione.

13. I motivi settimo e ottavo - da trattare congiuntamente per connessione- sono infondato l'ottavo e inammissibile il settimo.

13.1.Privo di pregio è, in primo luogo, il vizio di omessa pronuncia denunciato con l'ottavo motivo avendo la CTR, nel ritenere legittimo l'accertamento induttivo puro operato dall'Ufficio, fatta propria implicitamente, ai fini delle imposte dirette, la determinazione da parte dell'Amministrazione del reddito di impresa (e del valore della produzione netta) nel 10% delle operazioni attive comunicate dal contribuente (euro 1.905.162,00) considerata l'incidenza degli acquisti sul volume d'affari del 90% avuto riguardo all'esame del "rapporto acquisti/ volume d'affari delle aziende della provincia di Brescia svolgenti l'attività principale di commercio all'ingrosso di metalli non ferrosi e prodotti semilavorati aventi un volume di affari non distante da quello del A.A." (v. stralcio dell'avviso di accertamento riprodotto in ricorso). Ugualmente, non risulta configurabile il denunciato vizio di omessa/apparente motivazione della sentenza impugnata su tale profilo, avendo la CTR fatta propria la quantificazione, nei termini di cui sopra, del reddito di impresa (e del valore della produzione netta) operata dall'Amministrazione, consentendo, in tal modo, di comprendere le ragioni sottese al proprio convincimento. Né il giudice del merito deve dare conto di ogni allegazione, risultando necessario e sufficiente, in base all' art. 132 , n. 4, cod. proc. civ., che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione, e dovendo ritenersi per implicito disattesi tutti gli argomenti non espressamente esaminati (Cass., Sez. II, 25 giugno 2020, n. 12652 ; Cass., Sez. I, 26 maggio 2016, n. 10937 ; Cass., Sez. VI, 17 maggio 2013, n. 12123).

13.2.Quanto alla violazione di legge dedotta con il settimo motivo, la censura non coglie il decum atteso che, nella specie, il giudice di appello ha fatto proprio la determinazione del reddito di impresa (e del valore della produzione netta) nel 10% delle operazioni attive

comunicate dal contribuente e, dunque, del suo effettivo fatturato per il 2006 (di euro 1.905.162,00), tenuto conto dell'incidenza degli acquisti sul volume di affari del 90% per le aziende operanti nel medesimo settore e nella medesima provincia aventi un volume di affari non distante da quello della ditta A.A. In particolare- premesso che, ai sensi dell' art. 39 , comma 2 del D.P.R. n. 600 del 1973 , l'Amministrazione è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari ("dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio": D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 55 , comma 1) anche se non idonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c. - come si evince dall'avviso di accertamento riprodotto in ricorso, la determinazione induttiva dell'importo del reddito di impresa è stata effettuata avuto riguardo al rapporto acquisti/volume d'affari delle aziende della provincia di Brescia svolgenti l'attività principale di "commercio all'ingrosso di metalli non ferrosi e prodotti semilavorati aventi un volume di affari non distante da quello della ditta A.A." per cui, avuto riguardo all'incidenza degli acquisti sul volume di affari del 90% circa, si quantificava "il reddito d'impresa e il volume della produzione netta in euro 190.516,00 pari al 10% delle operazioni attive, determinato come differenza tra il volume di affari e il presunto valore attribuibile agli acquisti". Pertanto, l'Amministrazione - nella quantificazione fatta propria dal giudice di appello- lungi dall'utilizzare "presunti coefficienti di redditività" del settore in cui operava il contribuente e, dunque, dal fare riferimento ad un "reddito medio di settore" - ha preso in considerazione l'importo del fatturato effettivo comunicato (ai fini Iva) dal A.A., per il 2006, (euro 1.905.162,00) abbattendolo al 10% tenuto conto della incidenza (del 90%) su di esso del valore determinato, in via presuntiva, degli acquisti delle aziende operanti in quel settore e in quella provincia, "aventi un volume di affari non distante da quello della ditta medesima".

14. In conclusione, va accolto il primo motivo limitatamente all'Irap, respinti i restanti con cassazione della sentenza impugnata- in relazione al motivo come accolto- e rinvio anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della A.A., in diversa composizione;

P.Q.M. La Corte accoglie il primo ricorso nei termini di cui in motivazione, respinti i restanti, cassa la sentenza impugnata- in relazione al motivo come accolto- e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza