

Sentenza del 30/01/2024 n. 2747 - 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 2007, 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, l'Ufficio constatava la mancata indicazione nella dichiarazione, per tale annualità, di alcun importo a titolo di reddito di impresa e la mancata presentazione della dichiarazione Iva. Emergeva poi 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 Srl 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. Esaminando, inoltre, le comunicazioni annuali dati Iva della ditta individuale, emergeva un netto aumento delle operazioni attive dell'azienda a partire dal 2006. Il contribuente aveva, altresì, presentato il modello 770 dal quale si evinceva la presenza di n. 2 dipendenti, tra cui C.C., destinatario di avvisi di accertamento per gli anni dal 2004 al 2007 in quanto evasore totale.

-controricorrente -

2. Al fine di ottenere chiarimenti, l'Ufficio, in data 27 aprile 2012, notificava a A.A. un questionario volto a ricevere la documentazione contabile della ditta individuale, e, ritenendolo inadempiente all'onere della relativa produzione, determinava il reddito di impresa ai sensi dell'art. 39 , comma 2, lettera d-bis) del d.P.R. n. 600/73 , pari al 15% delle operazioni attive del contribuente, considerata l'incidenza degli acquisti sul volume di affari dell'85% 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 2.272.054,00 mentre, in mancanza di presentazione della relativa dichiarazione, recuperava l'Iva, corrispondente al 20% dell'ammontare delle operazioni attive imponibili pari a 15.147.028,00.

3. Avverso il suddetto atto impositivo, A.A. proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Brescia che, lo rigettava con sentenza n. 165/6/2014, confermata in grado di appello dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, con sentenza n. 1592/24/2017 depositata il 7.4.2017.

4. In punto di diritto, per quanto di interesse, la CTR ha osservato che una serie di elementi indiziari, congiuntamente considerati, (cessione, in data 20.12.2007, della ditta individuale a LAM Srl unipersonale, costituita il 15.10.2007; trasferimento, nello stesso giorno, dell'intero capitale sociale della LAM Srl al sig. B.B.; trasferimento, sempre in data 20.12.2007, della sede della società in Romania, con rinuncia da parte di A.A. alla carica di amministratore unico della LAM Srl a favore del sig. B.B.; cessazione dell'attività da parte di LAM Srl in data 31.12.2007; delega al sig. D.D. per il ritiro di atti e comunicazioni dell'Amministrazione finanziaria; presentazione di modello 770 dal quale si evinceva la presenza di due dipendenti tra cui C.C., destinatario di avvisi di accertamento per gli anni dal 2004 al 2007 in quanto evasore totale; trasferimento in Romania delle sedi legali anche di altre società - Futuper Srl e Gnu.Tra Srl- operanti prevalentemente nel settore del commercio dei metalli, direttamente o indirettamente collegate alla ditta individuale A.A., risultate destinatarie di avvisi di accertamento per il 2006 - inviati in Romania per la notifica, e non pervenuti essendo, in entrambi i casi, il soggetto risultato sconosciuto - e per le quali, così come per LAM Srl era stata prevista la delega al sig. D.D. al ritiro di atti dell'Amministrazione finanziaria) inducevano a ritenere la natura simulata della cessione dell'azienda effettuata dalla ditta Lamberti alla LAM Srl per cui il contribuente doveva considerarsi tenuto alla produzione della documentazione richiestagli con il questionario e tale omissione giustificava l'applicazione del criterio di determinazione reddituale adottato dall'Agenzia ai sensi dell' art. 39 , comma 2, d-bis del d.P.R. n. 600/73 . Sotto il profilo della quantificazione del reddito non dichiarato, il giudice di appello faceva propria la determinazione operata dall'Ufficio nel 15% di quanto fatturato dal contribuente (euro 15.147.028,00) considerato il costo medio degli acquisti dell'85% per le aziende operanti nel medesimo settore e provincia.

5. Avverso la suddetta sentenza il contribuente propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

6. 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. 32 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 in alcun modo risposto al questionario, ignorando colpevolmente la richiesta dell'Ufficio di esibizione documentale sebbene lo stesso avesse tempestivamente reso edotta l'Amministrazione finanziaria (comunicazione, con raccomandata del 21.5.2012, spedita il 22 maggio 2012, 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 al quale lo stesso contribuente (con comunicazione del 12.5.2012, prodotta in primo grado) aveva richiesto invano la messa a disposizione della medesima.

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 (in riferimento artt. 32 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 ("A.A. era tenuto alla produzione della documentazione richiestagli con il citato questionario. Tale omissione giustifica l'applicazione del criterio di determinazione reddituale adottato dall'Agenzia delle entrate"), 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.

3.I primi due motivi- da trattare congiuntamente per connessione- sono infondati.

3.1.In primo luogo, 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 obbiettivamente 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 la legittimità dell'accertamento induttivo operato dall'Ufficio, in riferimento agli artt. 32 e 39 , comma 2, lett. d-bis del d.P.R. n. 600/73 , e agli artt. 51 e 55 del d.P.R. n. 633/72 , il giudice di appello ha osservato che una serie di elementi indiziari, congiuntamente considerati (cessione, in data 20.12.2007, della ditta individuale a LAM Srl unipersonale, costituita il 15.10.2007; trasferimento, nello stesso giorno, dell'intero capitale sociale della LAM Srl al sig. B.B.; trasferimento, sempre in data 20.12.2007, della sede della società in Romania, con rinuncia da parte di A.A. alla carica di amministratore unico della LAM Srl a favore del sig. B.B.; cessazione dell'attività da parte di LAM Srl in data 31.12.2007; delega al sig. D.D. per il ritiro di atti e comunicazioni dell'Amministrazione finanziaria; presentazione di modello 770 dal quale si evinceva la presenza di due dipendenti tra cui C.C., destinatario di avvisi di accertamento per gli anni dal 2004 al 2007 in quanto evasore totale; trasferimento in Romania delle sedi legali anche di altre società - Futuper Srl e Gnu.Tra Srl- operanti prevalentemente nel settore del commercio dei metalli, direttamente o indirettamente collegate alla ditta individuale A.A., risultate destinatarie di avvisi di accertamento per il 2006 - inviati in Romania per la notifica, e non pervenuti essendo, in entrambi i casi, il soggetto risultato sconosciuto - e per le quali, così come per LAM Srl era stata prevista la delega al sig. D.D. al ritiro di atti dell'Amministrazione finanziaria) inducevano a ritenere la natura simulata della cessione dell'azienda effettuata dalla ditta Lamberti alla LAM Srl per cui il contribuente doveva considerarsi "tenuto alla produzione della documentazione richiestagli con il questionario" e tale omissione giustificava l'applicazione del criterio di determinazione reddituale adottato dall'Agenzia" ai sensi dell' art. 39 , comma 2, d-bis del d.P.R. n. 600/73 . La motivazione, pertanto, esiste non solo graficamente, e consente di ricostruire l'iter logico-giuridico sotteso alla decisione di rigetto dell'appello del contribuente. 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).

3.2.Quanto alla violazione di legge denunciata con il primo 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 (...).

3.3. 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. 6- 5, 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.

3.4. 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, in base a un ragionamento presuntivo neanche attinto con il mezzo di impugnazione - natura simulata della cessione di azienda, alla luce degli elementi indiziari sopra elencati, congiuntamente considerati -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, risultando, pertanto, egli, quale titolare della ditta individuale, oggetto di verifica, "tenuto alla produzione della documentazione richiestagli" dall'Amministrazione.

4. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione degli artt. 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 15% delle operazioni attive, operata dall'Ufficio sebbene, come evidenziato specificamente dal contribuente nella memoria autorizzata ex art. 32 del d.P.R. n. 546/92 e come si evinceva dai bilanci delle società prese a riferimento dalla stessa Agenzia prodotti in 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 2007, fosse pari al 3,425% del valore della produzione.

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 (in riferimento artt. 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 art. 132 c.p.c. per avere la CTR, con una motivazione apparente, ritenuto corretta la determinazione dell'Ufficio del reddito di impresa (e del valore della produzione netta) nella percentuale del 15% del fatturato ignorando le specifiche contestazioni del contribuente e le emergenze documentali (bilanci delle società prese a riferimento dalla stessa Agenzia) dalle quali si ricavava la redditività media di settore, per l'anno 2007, pari al 3,425% del valore della produzione.

6. I motivi terzo e quarto- da trattare congiuntamente per connessione- si profilano infondato il quarto e inammissibile il terzo.

6.1. Quanto alla censura di motivazione apparente, in ordine alla quantificazione induttiva del reddito, la CTR ha ritenuto che fosse da condividere la determinazione operata dall'Ufficio nel 15% del fatturato dal contribuente (euro 15.147.028,00) considerata l'incidenza degli acquisti sul volume d'affari dell'85% ("costo medio degli acquisti") per aziende che operavano nel medesimo settore e nella medesima provincia. 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.

6.2. Quanto alla violazione di legge dedotta con il terzo motivo, la censura, in primo luogo, non coglie il decisum atteso che, nella specie, il giudice di appello ha ritenuto corretta la determinazione del reddito di impresa (e del valore della produzione netta) nel 15% delle operazioni attive comunicate, ai fini Iva, dal contribuente e, dunque, del suo effettivo fatturato per il 2007 (di euro 15.147.028,00), tenuto conto dell'incidenza degli acquisti sul volume di affari dell'85% per le aziende operanti nel medesimo settore e nella medesima provincia. 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 dell'85% circa, si quantificava "il reddito d'impresa e il volume della produzione netta in euro 2.272.054,00 pari al 15% 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 2007, (euro 15.147.028,00) abbattendolo al 15% tenuto conto della incidenza (dell'85%) 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".

6.3. In secondo luogo, il terzo motivo di ricorso, pur prospettando una violazione di legge tende inammissibilmente ad una nuova interpretazione di questioni di merito, avendo la CTR operato- facendo propria la quantificazione dell'Ufficio del reddito di impresa della ditta A.A. - un accertamento in fatto circa l'incidenza sul fatturato del contribuente (di euro 15.147.028,00) di un "costo medio degli acquisti" dell'85% per le aziende operanti nel medesimo settore e nella medesima provincia, aventi un volume di affari analogo a quello del contribuente.

7. In conclusione, il ricorso va rigettato.

8. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in euro 30.000,00 per compensi oltre spese prenotate a debito.

Dà atto, ai sensi dell' art.13 comma 1 quater D.P.R. n.115/2002 , della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza