Ordinanza del 14/10/2020 n. 22184 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento induttivo - Autolavaggio a gettoni.

Massima:

È legittimo l'accertamento induttivo emesso nei confronti del titolare di un autolavaggio meccanizzato a gettoni se le scritture contabili si presentano formalmente corrette, ma nel complesso sono inattendibili alla stregua di criteri di ragionevolezza. Inoltre, in tema di presunzioni semplici, gli elementi assunti a fonte di prova, non devono necessariamente essere più di uno, potendo, il convincimento del giudice, basarsi anche su un solo elemento purché grave e preciso. Nel caso di specie, i consumi idrici dell'autolavaggio meccanizzato a gettoni, non erano in linea con i consumi elettrici come da relative tabelle sinottiche.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RILEVATO

CHE:

- L'agenzia delle entrate ricorre per cassazione avverso la sentenza d'appello in epigrafe che, accogliendo il gravame dei contribuenti - soci della cessata (------) s.r.l., esercente l'attivita' di autolavaggio meccanizzato "a gettoni" - ha annullato gli avvisi di accertamento mediante I quali era stato rettificato - ai fini IRES e IRAP - il reddito di impresa, ed aumentato - ai fini IVA - il volume di affari, con riferimento agli anni 2003, 2004 e 2005. La CTP di Roma, previa riunione dei ricorsi avanzati avverso gli atti impositivi, ne aveva disposto il rigetto, poi sovvertito in sede d'appello.

- L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

- Resistono i contribuenti con controricorso.

CONSIDERATO

CHE:

- Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia lamenta la nullita' della sentenza, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione dell'articolo 113 c.p.c., Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 2 e 35, articoli 122 e 277 c.p.c., per avere la CTR immotivatamente ritenuto che l'Agenzia medesima avesse proceduto nel caso di specie ad un accertamento induttivo puro, anziche' ad un accertamento analitico-induttivo.

- Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia censura, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 la nullita' della sentenza per carenza della motivazione in violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 2, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 55 per avere la CTR omesso di indicare gli elementi di fatto e le valutazioni a sostegno della qualificazione dell'accertamento come induttivo "puro".

- Con il terzo ed ultimo motivo di ricorso, l'Agenzia si duole, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 dell'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che e' stato oggetto di discussione tra le parti, avendo la CTR apoditticamente ritenuto che i consumi idrici riscontrati nel 2003 rivelassero un andamento costante e che i consumi elettrici fossero da addebitare a "furti di energia o dispersioni".

- I tre motivi di ricorso, intimamente connessi, si offrono a una trattazione unitaria, che ne rivela la fondatezza nei termini che seguono.

- Nel caso in esame, come desumibile dall'imposizione fiscale trascritta in ricorso in ossequio al principio di autosufficienza di questo, l'accertamento svolto dall'Ufficio con riferimento all'anno 2003 appare declinarsi alla stregua di accertamento analitico-induttivo, sol che si consideri che esso si palesa sorretto dalla presunzione unica costituita dal consumo di energia elettrica riscontrato. L'Ufficio ha rappresentato inequivocabilmente di aver proceduto a determinare detto consumo riguardante l'erogazione dei servizi, curandosi di calcolare "il consumo medio ponderato per un gettone immesso, cosicche' da ottenere il numero di gettoni utilizzati nel periodo"; in tal guisa, sono stati "determinati i corrispettivi incassati, moltiplicando il numero di gettoni utilizzati nel periodo per Euro 0,50"; dal confronto dei corrispettivi determinati "con quelli annotati sul registro di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 24 ed esaminata la dichiarazione mod. Unico/2004" l'Ufficio ha dichiarato di procedere all'accertamento "ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39 e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54 determinando i maggiori ricavi".

- A fronte di siffatta prospettazione erariale, la CTR ha rilevato che non sussistevano le presunzioni gravi, precise e concordanti per poter dichiarare inattendibili le dichiarazioni della contribuente; che a monte difettavano i presupposti per poter procedere alla rettifica induttiva del reddito Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 39 e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54 in quanto sarebbe occorsa la presenza di gravi irregolarita' formali nelle scritture contabili o di inesattezze, non evidenziate invece dall'Ufficio, che si era limitato a rilevare la tardivita' dell'esibizione del registro di prima nota dei corrispettivi per l'anno 2005, prodotto l'indomani rispetto all'avvio della verifica; soggiungeva,

peraltro, la CTR che l'unico elemento fattuale utilizzato in un'ottica presuntiva dall'Ufficio era rappresentato dai consumi di energia elettrica connessi alle apparecchiature automatizzate dell'autolavaggio, contraddetto dai consumi d'acqua del periodo allineati agli "standard".

- Osserva il collegio che, con ogni evidenza la CTR ha, da un lato, asserito apoditticamente che, nella specie, ci si trovasse al cospetto di un accertamento induttivo "puro", tralasciando di esplicitare gli elementi circostanziali da cui lo desumesse; dall'altro lato, il giudice regionale ha ritenuto necessaria, per l'emissione dell'accertamento analitico-induttivo, la sussistenza di gravi irregolarita' formali nelle scritture contabili o di inesattezze e ha sostenuto l'insufficienza, per procedere al detto accertamento in via presuntiva, della valorizzazione dell'elemento dei consumi di energia elettrica, che "ben puo' ritenersi... essere frutto di dispersioni o di furti di energia non essendo invece utilizzati nel processo produttivo", pure a fronte di consumi di acqua che, invece, negli stessi anni rimanevano costantemente allineati agli standard periodici.

- Questa Corte, ha da tempo affermato il principio per cui "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimita' dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), qualora la contabilita' stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo della antieconomicita' del comportamento del contribuente. In tali casi, pertanto, e' consentito all'Ufficio dubitare della veridicita' delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purche' gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi" (v. Cass. n. 14288 del 2016; Cass. n. 12167 del 2014; Cass. n. 14068 del 2014; Cass. n. 14941 del 2013; Cass. n. 6929 del 2013; Cass. n. 7871 del 2012; Cass. n. 2616 del 2011).

- In buona sostanza, l'accertamento analitico induttivo non e' escluso in presenza - accertata dalla CTR nella specie - di scritture contabili formalmente corrette quando la contabilita' si presenti complessivamente inattendibile alla stregua di criteri di ragionevolezza. Nel caso che occupa, l'accertamento e' imperniato sull'entita' dei consumi di energia elettrica per l'utilizzo delle apparecchiature di autolavaggio, del tutto trascurati dalla decisione impugnata, donde la negazione da parte del giudice di merito della stessa praticabilita' nella fattispecie del ragionamento inferenziale si pone in contrasto con la normativa specifica tributaria di riferimento indicata dall'Amministrazione nel corpo del primo e del secondo motivo, in relazione alla norma generale di cui all'articolo 2729 c.c..

- Questa Corte ha, inoltre, evidenziato che "in tema di presunzioni semplici, gli elementi assunti a fonte di prova non debbono essere necessariamente piu' d'uno, potendo il convincimento del giudice fondarsi anche su di un solo elemento purche' grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale ma non necessario concorso di piu' elementi presuntivi" (Cass. n. 15754 del 2009; Cass. n. 17474 del 2009).

- In ambito fiscale il giudice nomofilattico ha al riguardo osservato che "in tema di prova civile conseguente ad accertamento tributario, gli elementi assunti a fonte di presunzione non debbono essere necessariamente plurimi - benche' l'articolo 2729 c.c., il Decreto del Presidente

della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, comma 4, e il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 38, comma 4, si esprimano al plurale - potendosi il convincimento del giudice fondare anche su un elemento unico, preciso e grave" (Cass. n. 6567 del 2014).

- La CTR si e' discostata dai principi ora riassunti negando l'inidoneita' ad assurgere ad elemento presuntivo del consumo di energia elettrica, assiomaticamente ascritto a un verosimile "frutto di dispersioni o di furti", sul presupposto che i consumi di acqua erano rimasti allineati agli "standard di periodo".

- Proprio con riferimento ai consumi idrici suona, peraltro, meramente assertiva e autoreferenziale - in quanto sprovvista d'ogni addentellato di riferimento, documentale o fattuale - la considerazione predetta in punto di allineamento dei consumi agli standard in parola. Invero, la CTR - malgrado l'Agenzia revocasse in dubbio che i consumi idrici non fossero in linea con l'impennata dei consumi elettrici, tanto da fornire in senso contrario tabelle sinottiche riportate in ricorso - ha omesso di corroborare l'affermazione con qualsivoglia valutazione istruttoria, sorvolando del tutto sugli elementi utili a sorreggerla o a contraddirla.

- Del tutto sdrucciolevole, in quanto incentrata all'evidenza su una eterea congettura, la considerazione espressa dalla CTR sull'ascrivibilita' dell'impennata dei consumi elettrici a probabili furti o a dispersioni.

- Il ricorso va in ultima analisi accolto. La sentenza d'appello dev'essere cassata e la causa rimessa, per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimita', alla CTR del Lazio, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza d'appello; rinvia per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio di legittimita' alla CTR del Lazio in diversa composizione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza