Ordinanza del 08/06/2021 n. 15935 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Contabilità regolare - Inattendibilità per antieconomicità - Ricostruzione induttiva - Ammissibile - Onere della prova contraria - A carico del contribuente.

Massima:
In materia di IVA, l'Amministrazione finanziaria, in presenza di contabilità formalmente regolare, ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere in via induttiva, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente, utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta. Incombe sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni.

Testo:

Con sentenza n. 432/45/13, depositata in data 16 dicembre 2013, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Campania, rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, nei confronti di G. s.r.I., in persona del legale rappresentante pro tempore, avverso la sentenza n. 373/07/12 della Commissione tributaria provinciale di Caserta che aveva accolto il ricorso proposto dalla società contribuente avverso l'avviso di accertamento n. TF7030203269/2011 con il quale l'Ufficio, previo p.v.c., aveva contestato nei confronti di quest'ultima, esercente attività di costruzione e vendita di immobili, un maggiore reddito di impresa, ai fini Ires, Irap e Iva, per l'anno 2006, in relazione ad una assunta sottofatturazione di cessioni immobiliari effettuate dalla società nel detto periodo di imposta, desunta, ad avviso dell'Ufficio, da una anomala esiguità dell'utile dichiarato per tali vendite in considerazione dei prezzi correnti di mercato, da una irregolare indicazione delle rimanenze finali, da ingiustificati finanziamenti soci infruttiferi, dalla presenza di un mutuo di importo di gran lunga superiore a quello dichiarato per l'acquisto di un appartamento, dalla inferiorità dei prezzi di vendita degli immobili rispetto ai valori minimi OMI per la zona di riferimento;

-la CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che: 1) l'Ufficio si era limitato a riproporre le questioni già oggetto delle controdeduzioni al ricorso, senza fornire convincenti contestazioni alle motivazioni poste a fondamento della sentenza di primo grado; 2) la

contestata irregolarità consistente nella scorretta indicazione delle rimanenze finali- per non distinguere il prospetto esibito ai verificatori tra il valore degli immobili finiti e in corso di costruzione e per non esporre le modalità attraverso cui era stato determinato il valore di carico - non costituiva un elemento di tale gravità da implicare la inattendibilità nel complesso della contabilità, considerato che alcuna richiesta di analisi di dettaglio di tali elementi era stata richiesta dall'Ufficio alla società; 3) la contestata incongruenza dei versamenti dei soci in conto anticipazioni - che, ad avviso dell'Ufficio, risultando incompatibili con i redditi dichiarati da questi ultimi, erano ritenuti frutto della sottofatturazione dei prezzi di vendita degli immobili - non risultava integrare un elemento presuntivo grave, preciso e concordante dei maggiori ricavi, non avendo l'Agenzia dedotto alcuna osservazione critica o prova in appello, ed essendo stata già in primo grado dalla contribuente provata l'esecuzione di detti versamenti a mezzo bonifico bancario, così come non formulato alcun rilievo sul c/c dell'amministratore della società; 4) il mutuo richiesto da due coniugi acquirenti di un appartamento, di importo di gran lunga superiore (euro 240.000,00) a quello dichiarato (euro 100.000,00) per l'acquisto di un appartamento non costituiva elemento presuntivo della sottofatturazione del prezzo degli immobili ceduti, in quanto dal relativo contratto si evinceva che solo il 40% sarebbe stato destinato all'acquisto degli immobili, essendo la restante parte finalizzata alla ristrutturazione della abitazione principale e non avendo l'Ufficio dimostrato, chiedendo ai coniugi documentazione dei detti lavori di ristrutturazione, la mancata esecuzione ovvero il minore costo degli stessi; 5) la disparità dei prezzi dichiarati delle cessioni degli immobili rispetto ai dati OMI riferiti allo stesso Comune di S. Nicola La Strada, non poteva supportare, quale unico elemento presuntivo, l'accertamento in questione, peraltro considerando che la società aveva in primo grado dichiarato l'inattendibilità di tali valori OMI, essendo riferiti ad altre zone rispetto a quella nella quale erano situati gli immobili alienati (zona del Comune di San Nicola La Strada, definita C2, nella quale nessun immobile era stato in precedenza costruito) e non avendo l'Ufficio fornito, al riguardo, alcuna osservazione critica o prova in sede di gravame; 6) l'intera ricostruzione reddituale appariva fondata su presunzioni prive dei requisiti di cui all'art. 2729 c.c. inidonee a supportare l'accertamento induttivo in questione;

-avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a cinque motivi; rimane intimata la società contribuente;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1-bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

Considerato che

- con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 53 e 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, per avere la CTR rigettato l'appello, avendo l'Ufficio riproposto questioni già oggetto delle controdeduzioni in primo grado, senza contestare specificamente la sentenza impugnata, ancorché nel ribadire i contenuti delle controdeduzioni che riprendevano i contenuti dell'accertamento e le ragioni poste a fondamento della legittimità del proprio operato, l'Agenzia avesse assolto all'onere di impugnazione specifica ex art. 53 cit. secondo cui l'atto di gravame deve contenere "i motivi

specifici dell'impugnazione" e non già "i motivi nuovi", atteso il carattere devolutivo pieno dell'appello;

- il motivo è inammissibile in quanto la ricorrente non coglie la ratio decidendi, non avendo la CTR posto un problema di inammissibilità dell'appello per mancanza di specificità dei motivi, bensì un problema di merito circa la ritenuta non idoneità delle argomentazioni dell'Ufficio, ribadite anche in sede di gravame, a superare le condivisibili conclusioni della sentenza di primo grado;

- con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione degli artt. 15 del d.P.R. n. 600/73, 92 TUIR, 1, lett. d) del d.P.R. n. 570/96, per avere la CTR erroneamente negato valenza di elemento presuntivo dei maggiori ricavi accertati alla contestata irregolarità del dettaglio delle rimanenze finali per mancanza dei requisiti previsti dall'art. 15 del d.P.R. n. 600/73 e dall'art. 92 TUIR;

- il motivo è inammissibile, per difetto di rilevanza, nel senso che dalla ritenuta non gravità delle irregolarità contestate e, dunque, dalla sostanziale attendibilità nel complesso della contabilità, la CTR non ha fatto derivare sic et simpliciter l'inammissibilità dell'accertamento analitico-induttivo, procedendo poi, nel merito, a contestare singolarmente il valore presuntivo di tutti gli indizi utilizzati dall'Ufficio per fondare la pretesa impositiva;

-con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione degli artt. 36, comma 2, n. 4 del d.lgs. n. 546/92, 2697 c.c. e 2727 c.c. per avere la CTR ritenuto, con una motivazione apparente, che i versamenti dei soci in conto anticipazioni - che l'Ufficio presumeva corrispondere ai ricavi non fatturati delle cessioni degli immobili in questione da parte della società contribuente - non rivestissero valore indiziante in ragione della comprovata esecuzione degli stessi a mezzo bonifico bancario e di una asserita assenza di rilievi sul conto corrente della società;

-con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., !a violazione dell'art. 2697 c.c., per avere la CTR escluso che il mutuo stipulato dagli acquirenti di uno degli appartamenti per un importo di gran lunga superiore al prezzo dichiarato per la vendita, assumesse valenza di elemento presuntivo della contestata sottofatturazione delle vendite di immobili in quanto dal contratto si evinceva la destinazione solo del 40% dell'importo mutuato all'acquisto e il 60% alla ristrutturazione di altra abitazione, facendo ricadere erroneamente a carico dell'Ufficio l'onere di provare la mancata esecuzione o il minor costo della ristrutturazione, ancorché competesse alla contribuente la prova della effettiva esecuzione della stessa e la corrispondenza dei relativi costi al 60%, avendo l'Ufficio già dedotto la presunzione della corrispondenza del prezzo di vendita all'importo mutuato;

- con il quinto motivo, la ricorrente denuncia in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 39, comma 2 (rectius: comma 1), lett. d) del D.P.R. n. 600/73, per avere la CTR erroneamente affermato, da un lato, che la discrasia tra i prezzi dichiarati delle vendite immobiliari e i dati OMI costituisse unico elemento presuntivo e non già l'ultimo di una serie, e dall'altro, che i valori OMI non fossero attendibili in quanto riferiti ad altre zone rispetto a quelle in cui erano ubicati gli immobili alienati (zona del Comune di S. Nicola La Strada, definita C2,

nella quale nessun immobile era stato in precedenza costruito), ancorché l'identificazione de/parametro fosse molto precisa (periferia del Comune di San Nicola La Strada) e nello stesso ricorso fosse stata ammessa la presenza in loco di immobili degli anni 90 e di altri meno recenti, senza che, a fronte di una legittima presunzione di sottofatturazione, la società contribuente avesse fornito una adeguata prova contraria;

- il terzo e il quinto motivo- da trattare congiuntamente per connessione- sono fondati;

-nella specie, l'accertamento del maggiore reddito di impresa, in relazione ad una assunta sottofatturazione di cessioni immobiliari effettuate dalla società è stato operato, come è evidente, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), secondo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, disposizione che consente all'amministrazione finanziaria di desumere l'esistenza di attività non dichiarate «sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti»;

- va premesso che "in tema di accertamento dei redditi di impresa, l'Ufficio può procedere a quello analitico-induttivo, ai sensi dell'art. 39, d.P.R. n. 600 del 1973, anche in presenza di scritture formalmente regolari, ove la contabilità risulti complessivamente inattendibile sulla base di elementi indiziari gravi e precisi" (cfr. Cass., ord., 12 dicembre 2018, n. 32129; Cass. 11 aprile 2018, n. 8923; n. 6047 del 2020); in particolare, in materia di IVA, l'Amministrazione finanziaria, in presenza di contabilità formalmente regolare ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere in via induttiva, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incombendo su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 26036 del 30/12/2015; Cass. sez. 5, Ordinanza n. 27552 del 30/10/2018; n. 6667/20);

- premesso che la sussistenza di tali requisiti di gravità, precisione e concordanza costituisce oggetto di un giudizio di merito, non sindacabile in sede di legittimità se logicamente e congruamente motivato (ex plurímis, Cass., 22/05/2002, n. 7487, 20/04/2007, n. 9402; Cass., sez. 5, n. 4410 del 2020), nella sentenza impugnata, la CTR ha escluso che la contestata incongruenza dei versamenti dei soci in conto anticipazioni integrasse un elemento presuntivo grave, preciso e concordante dei maggiori ricavi, limitandosi, sul punto, ad osservare, con una motivazione illogica e sostanzialmente apparente, la esecuzione incontestata dei versamenti a mezzo bonifico bancario e la mancata formulazione da parte dell'Ufficio di alcun rilievo sul conto corrente dell'amministratore della società; con ciò, senza chiarire, in alcun modo, per quale motivo le anticipazioni dei soci - risultate incompatibili rispetto ai redditi dichiarati - non costituissero un idoneo elemento presuntivo di utili distribuiti in nero né tantomeno in che . modo tale presunzione fosse stata superata;

-quanto alla assunta discrasia tra i prezzi dichiarati delle vendite immobiliari e i dati OMI riferiti allo stesso Comune di San Nicola La Strada, risulta chiaro che la stessa, avuto riguardo alla contestazione dell'Ufficio, lungi dal concretare l'unico elemento presuntivo della

sottofatturazione ("il dichiarato minore valore delle vendite effettuate trova, infine, unico elemento di riscontro nell'importo dichiarato dall'Agenzia appellante notevolmente inferiore a quelli medi risultanti dai dati OMI"), costituisse uno degli elementi fondanti la ripresa, come tale, pertanto, non valutato complessivamente agli altri; al riguardo, è giurisprudenza costante di questa Corte che: "In tema di prova per presunzioni, il giudice, posto che deve esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi. Ne consegue che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziarla, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento." (Cass. n. 11937 del 2016; n. 9108 del 2012; Cass. 19894 del 2005; Cass. sez u. 584 del 2008); pertanto, la valutazione dei dati OMI singolarmente considerati - ritenuti dalla CTR di "per sé soli inidonei a supportare l'accertamento di maggiore valore dei beni venduti"- ha comportato una erronea applicazione dei principi in tema di formazione della prova presuntiva;

- inammissibile si profila, invece, il quarto motivo, in quanto l'elemento presuntivo della sottofatturazione delle vendite di immobili derivante dal mutuo stipulato dagli acquirenti di uno degli appartamenti per un importo superiore al prezzo di acquisto è stata superata da un accertamento in fatto della CTR - non sindacabile in sede di legittimità - circa la destinazione, come si evinceva dal contratto, solo del 40% dell'importo mutuato all'acquisto e del 60% alla ristrutturazione di altra abitazione;

-in conclusione, vanno accolti il terzo e il quinto motivo; dichiarati inammissibili i restanti; con cassazione della sentenza impugnata- in relazione ai motivi accolti- e rinvio alla CTR della Campania, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità;

Per questi motivi

la Corte: accoglie il terzo e il quinto motivo; dichiara inammissibili i restanti; cassa la sentenza impugnata- in relazione ai motivi accolti- e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione.

Cosi deciso in Roma il 24 febbraio 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza