

Ordinanza del 16/09/2024 n. 24725 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento induttivo - Contabilità in nero - Redditi da lavoro autonomo

Massima:

Ai sensi dell'articolo 15, comma 1, punto 3, del DPR n. 633/1972 non concorrono a formare la base imponibile le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate, in quanto la disposizione prevede che affinché alcune spese possano essere qualificate come anticipazioni in nome e per conto di un cliente ed essere, perciò, escluse dalla base imponibile, esse debbano essere regolarmente documentate. Già nella circolare 1/RT/50550 del 15/12/1973 l'Amministrazione Finanziaria aveva precisato che potevano essere escluse dalla base imponibile unicamente le somme ricevute dall'esercente arti o professioni a titolo di rimborso spese da questi anticipate per conto del cliente a condizione che fossero debitamente ed analiticamente documentate. La disposizione trova la sua giustificazione nel fatto che la corresponsione di tali somme costituisce una semplice partita di giro, in ragione della diretta produzione degli effetti dell'atto nella sfera giuridica del soggetto il cui nome sia stato dichiarato nella conclusione dell'atto medesimo per effetto della spendita del nome, e che, come tale, non ha natura di corrispettivo per la prestazione del servizio. La non imponibilità, pertanto, presuppone o l'esistenza di documentazione intestata al cliente o la specifica liquidazione di quelle spese nella fattura.

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

Testo:

Rilevato che:

1. L'Agenzia delle entrate, Direzione Provinciale di Mantova, emetteva un avviso di accertamento con cui recuperava ad imposizione, a fini Irpef, Iva e Irap, ai sensi dell' art. 39 , comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973 , maggior reddito di A.A. (esercente l'attività di prestazione di servizi contabili e fiscali) per l'anno 2008, in base al rinvenimento, presso lo studio della contribuente, di documentazione extracontabile, ovvero di schede intestate ai clienti dello studio recanti annotazioni di importi incassati a titolo di acconto o a saldo delle prestazioni eseguite; in alcuni

casi le schede riportavano la dicitura "no fattura" o l'indicazione della quota parte della somma incassata per la quale era stata emessa la fattura.

L'Agente della Riscossione notificava alla A.A. la cartella n. (-----), con il quale si intimava alla contribuente il pagamento di Euro 3.467,00; la cartella faceva seguito alla comunicazione di irregolarità nella dichiarazione dei redditi modello Unico 2010, relativa ai redditi dell'anno 2009.

La contribuente proponeva impugnava entrambi gli atti contestando la legittimità dell'avviso di accertamento sotto plurimi profili. L'impugnativa veniva rigettata dalla CTP di Mantova.

2. La A.A. proponeva gravame innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

La CTR accoglieva l'appello ritenendo che le schede "clienti" rinvenute presso lo studio della contribuente non costituissero documentazione extracontabile, bensì un elemento "indispensabile per seguire la contabilità dei vari clienti". Le disarmonie tra il modello 770 e la contabilità erano dovute al principio di cassa; poiché nella specie i pagamenti dei compensi erano avvenuti tramite bonifico bancario, ai fini della determinazione del reddito rilevava il momento in cui il professionista riceveva l'accredito sul proprio conto corrente. Per tale motivo il "momento in cui il compenso si considera percepito da parte del professionista potrebbe non coincidere con quello rilevante ai fini della individuazione del periodo/mese in cui il soggetto che ha effettuato il pagamento deve effettuare il versamento della ritenuta ed includere questa ultima nel Mod. 770" (pag. 3 della sentenza).

La CTR annullava, quindi, "gli avvisi di accertamento in contestazione". Nel dispositivo annullava "la cartella" e gli avvisi di accertamento.

3. Avverso la decisione della Commissione Tributaria Regionale ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi a 3 motivi. La contribuente ha resistito con controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo strumento di impugnazione l'Agenzia delle Entrate deduce la "violazione e falsa applicazione dell' art. 19 , comma 1, D.P.R. 600/73 ; dell' art. 3 D.P.R. 695/96 ; dell' art. 15 , comma 1, n. 3) D.P.R. 633/72 e dell' art. 2729 c.c., in relazione all' articolo 360 , comma 1 n. 3, c.p.c."

La CTR avrebbe errato nel ritenere le schede contabili come prova dell'esborso di spese anticipate dalla contribuente in nome e per conto dei clienti, in quanto la normativa esclude dalla base imponibile sì le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto dei clienti ma solo se regolarmente documentate e, nella specie, per espressa ammissione della contribuente, le schede contenevano solo l'indicazione dell'importo percepito, senza alcuna altra specificazione sulla natura dell'esborso.

Dal punto di vista contabile, inoltre, la normativa (art. 19 , comma 1, D.P.R. n. 600/1973) prevede che l'esercente una professione debba tenere il registro cronologico sul quale annotare le somme percepite sotto qualsiasi forma e denominazione o, in alternativa (art. 3 D.P.R. n. 695/1956), i registri IVA, qualora su questi ultimi vengano effettuate separate annotazioni delle

operazioni non soggette a registrazione ai fini dell'imposta; in tal caso, le operazioni attive, rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, devono essere annotate in apposite sezioni del registro delle fatture emesse di cui all' art. 23 D.P.R. n. 633/1972 . Infine, eventuali pagamenti di fatture avvenuti in anni diversi da quello di emissione della fattura vanno specificamente riportati, per ciascuna operazione, nei suddetti registri in modo che risulti l'importo complessivo degli incassi mancati (comma 1 dell'art. 3 D.P.R. n. 695/1956).

Il motivo è fondato.

1.1. Ai sensi dell' articolo 15 , comma 1, punto 3, del D.P.R. n. 633/1972 "non concorrono a formare la base imponibile le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate"; la disposizione prevede, quindi, che affinché alcune spese possano essere qualificate come anticipazioni in nome e per conto di un cliente ed essere, perciò, escluse dalla base imponibile, esse debbano essere "regolarmente documentate".

Già nella circolare 1/RT/50550 del 15/12/1973 l'Amministrazione Finanziaria precisò che potevano essere escluse dalla base imponibile "unicamente le somme ricevute dall'esercente arti o professioni a titolo di rimborso spese da questi anticipate per conto del cliente... a condizione che siano debitamente ed analiticamente documentate".

La disposizione trova la sua giustificazione nel fatto che la corresponsione di tali somme costituisce una semplice partita di giro, in ragione della diretta produzione degli effetti dell'atto nella sfera giuridica del soggetto il cui nome sia stato dichiarato nella conclusione dell'atto medesimo per effetto della spendita del nome, e che, come tale, non ha natura di corrispettivo per la prestazione del servizio (Cass. 19/07/2019, n. 19160).

La non imponibilità presuppone o l'esistenza di documentazione intestata al cliente o la specifica liquidazione di quelle spese nella fattura intestata al cliente.

1.2. Nella specie, la CTR ha dapprima affermato che le schede contabili (dei clienti) fossero un elemento indispensabile per seguire la contabilità dei clienti (esulando, quindi, dalla nozione di documentazione extracontabile), e, poi, rilevato, nello specifico, che la contribuente avesse fornito giustificazione di tutte le voci contabili contestate affermando l'insussistenza di dubbi sulla veridicità dei "documenti", alla luce della "precisa ricostruzione di parte".

La motivazione non può essere condivisa.

In tal modo, infatti, la CTR ha erroneamente escluso dalla base imponibile le somme indicate nelle schede contabili, nonostante esse non fossero "debitamente ed analiticamente documentate"; invero, proprio la dicitura - in alcune di esse - "no fattura" e l'indicazione della quota parte della somma incassata per la quale era stata emessa la fattura, assegnavano alle stesse una valenza indiziaria particolarmente pregnante in termini di tenuta di una contabilità "parallela". La CTR, escludendo dette schede dal novero della "documentazione extracontabile" ha erroneamente escluso la valenza indiziaria che la giurisprudenza di questa Corte assegna costantemente alle annotazioni personali del contribuente: "la documentazione extracontabile

legittimamente reperita presso la sede dell'impresa, ancorché consistente in annotazioni personali dell'imprenditore, costituisce elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, utilmente valutabile, indipendentemente dal contestuale riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità e nell'adempimento degli obblighi di legge: ne deriva che qualora, a seguito di ispezione, venga rinvenuta presso la sede dell'impresa documentazione non obbligatoria astrattamente idonea ad evidenziare l'esistenza di operazioni non contabilizzate, tale documentazione, pur in assenza di irregolarità contabili, non può essere ritenuta dal giudice priva di rilevanza probatoria, senza che a tale conclusione conducano l'analisi dell'intrinseco valore delle indicazioni dalla stessa promananti e la comparazione delle medesime con gli ulteriori dati acquisiti e con quelli emergenti dalla contabilità ufficiale del contribuente" (Cass. 24/08/2018, n. 21138).

Gli appunti personali e le informazioni provenienti dall'imprenditore, infatti, dai quali si possa evincere una sorta di c.d. "contabilità in nero", rappresentano un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall' art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , dovendosi ricomprendere tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 e ss. cod. civ. tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta ed incombendo, a quel punto, al contribuente l'onere di fornire la prova contraria (Cass. 13/04/2023, n. 9944 ; Cass. 16/11/2011, n. 24051 con riferimento a brogliacci reperiti presso la sede della società; Cass. 27/02/2015, n. 4080 in relazione ad un quadernone contenente l'indicazione degli effettivi quantitativi di materiale prodotto; Cass. 03/10/2014, n. 20902 per la necessità della comparazione tra i dati acquisiti e quelli emergenti dalla contabilità ufficiale del contribuente).

La CTR, invece, ha del tutto trascurato l'applicazione di detti principi, in quanto ha ritenuto, in maniera del tutto apodittica e generica, che le schede clienti rinvenute presso lo studio della A.A., per le loro caratteristiche e per le giustificazioni fornite dalla contribuente, non fossero idonee a costituire una contabilità occulta.

Sussiste, altresì, la violazione della normativa richiamata dall'Ufficio in punto di tenuta dei registri cronologico ed IVA (art. 19 comma 1 D.P.R. n. 600/1973 ed art. 3 D.P.R. n. 695/1956), non avendo la contribuente dimostrato di aver annotato negli appositi registri le annotazioni relative agli incassi dei compensi asseritamente percepiti nell'anno successivo a quello dell'emissione della fattura.

2. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia lamenta la "violazione falsa applicazione dell' art. 39 , comma 1, D.P.R. 600/73 ; degli artt. 53 e 54 D.P.R. 917/86 e dell' art. 2729 c.c., in relazione all' articolo 360 , comma 1 n. 3, c.p.c.".

Censura, in particolare, la decisione della CTR nella parte in cui, in virtù del principio di cassa, ha ritenuto giustificabili eventuali disarmonie tra i modelli 770 dei clienti e la dichiarazione della contribuente. Sostiene, al contrario, che, in presenza di lavoro autonomo, i relativi redditi devono essere determinati analiticamente secondo il cd. principio di cassa e nella specie era rimasto acclarato che i sostituti d'imposta avevano corrisposto, nel corso dell'anno, importi

superiori a quelli contabilizzati. Sottolinea, infine, che le evidenziate discrasie potevano costituire elemento indiziario di una contabilità in nero, ovvero della percezione di somme non dichiarate.

Anche questo motivo è fondato.

I redditi da lavoro autonomo, infatti, devono essere determinati analiticamente secondo il cd. principio di cassa, in base al quale solo i compensi incassati in un determinato anno concorrono alla formazione della base imponibile della base imponibile di quell'anno.

Eventuali discrasie tra quanto riportato nei modelli 770 dei clienti, da un lato, e nella contabilità del professionista, dall'altro, nel senso dell'indicazione di compensi superiori nei primi, costituiscono senza dubbio un elemento indiziario dell'esistenza di una contabilità in nero da parte del professionista-contribuente. E tali discrasie, a differenza di quanto sostenuto dalla CTR, non possono giustificarsi sulla base della mera eventualità che alcune fatture, emesse alla fine di un anno, vengano incassate dal professionista all'inizio dell'anno successivo, soprattutto se, come nella specie, risulti accertato che i compensi indicati dai clienti nei modelli 770 siano risultati sempre superiori a quelli emergenti dalla contabilità.

3. Con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce la "violazione e falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c., in relazione all' articolo 360 n. 4 c.p.c.".

La CTR avrebbe annullato (anche) la cartella di pagamento in difetto di alcuna motivazione sul corrispondente motivo di gravame da parte della contribuente.

L'omissione integrerebbe un'ipotesi di nullità della sentenza per violazione dell'articolo 112 cod. prov. civ. avendo omesso la CTR

di pronunciarsi sul motivo di gravame relativo alla illegittimità della cartella di pagamento, pur avendo poi in dispositivo annullato la stessa.

Anche questo motivo è fondato.

La doglianza va, più correttamente, ricondotta al vizio di omessa motivazione.

Invero, a ben vedere, nella specie una pronuncia vi è stata, ovvero l'annullamento della cartella nel dispositivo (e solo in esso); ciò che difetta è la motivazione a sostegno di tale pronuncia, non essendovi nel corpo della motivazione alcun riferimento (anche implicito) alla illegittimità della cartella di pagamento e non potendo ritenersi, come sostenuto dalla controricorrente, che la motivazione posta a sostegno dell'annullamento dell'avviso di accertamento valga anche a fondare l'annullamento della cartella. La diversità dei due atti e dei relativi vizi denunciati impedisce tale ipotesi ricostruttiva.

La sentenza impugnata va, allora, in parte qua annullata per la carenza di motivazione.

4. In base alle considerazioni svolte la sentenza di appello va cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, perché proceda a

nuovo esame in relazione alle censure accolte ed alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Conclusione Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 9 luglio 2024.

Depositata in Cancelleria il 16 settembre 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza