Sentenza del 30/07/2018 n. 20106 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. La commissione tributaria regionale del Lazio, con sentenza in data 29 marzo 2010, in riforma della sentenza di primo grado, giudicava illegittimo l'avviso di accertamento con cui la Agenzia delle Entrate, sulla base di verifiche effettuate dalla Guardia di Finanza e di cui al processo verbale di costatazione in data 1 marzo 2001, aveva contestato a M.F. e P.F., soci e legali rappresentanti della s.n.c. M.F. e P.F., varie inadempienze alla normativa concernente imposte dirette e Iva.

1.1. In particolare la commissione affermava che (a) la contestazione di contabilizzazione di corrispettivi derivanti dalla vendita di quattro auto usate, inferiori per Lire 47.550.000 rispetto all'importo accertato in esito a "controlli incrociati" eseguiti presso gli acquirenti delle vetture, era illegittima in quanto effettuata in violazione del diritto di difesa dei contribuenti non avendo questi partecipato ai controlli incrociati nè avendo avuto modo di conoscere la relativa documentazione, (b) la contestazione di mancata contabilizzazione di corrispettivi per Lire (56.300.000 poi ridotta a) 47.300,00 derivanti da vendita di auto usate, era infondata trattandosi di quattro auto di cui era stata effettuata dalla società una valutazione preliminare ma che poi erano state acquistate da terzi e non dalla società ed in quanto, comunque, l'"accertabile" non poteva essere pari a Lire 47.300.000 ma, al più, a Lire 2.412.000 dovendosi, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 4, dedurre "il costo di acquisto delle auto usate rivendute", (c) la contestazione di contabilizzazione di ricavi inferiori per Lire 39.204.000 rispetto a quelli risultanti da controlli sui pagamenti effettuati da clienti tramite POS, era non era suffragata da prova sufficiente in quanto, da un lato, la società aveva "presentato un prospetto nel quale si mettevano a confronto il totale dei ricavi giornalieri e gli incassi operati con moneta elettronica (e) dal riscontro era emerso che tranne che in pochi casi giustificabili l'incasso giornaliero superava gli incassi con moneta elettronica", dall'altro lato, vi era una "difficoltà... relativa alla tracciabilità delle ricevute di moneta elettronica che si presenta(va)no molto spesso indecifrabili", da altro lato ancora, non era detto che vi fosse corrispondenza tra "intestatario della fattura e il titolare del bancomat o della carta di credito", (d) la contestazione di contabilizzazione di costi per Lire 32.000.000, relativi all'acquisto di auto, per i quali non vi era documentazione, era infondata avendo la società, "in sede di contraddittorio, prima, e in sede di giudizio, dopo, portato tale documentazione" ed avendo l'Agenzia, in sede di giudizio, "tentato di smontare tale documentazione aggiungendo" inammissibilmente "un motivo all'accertamento", (e) la contestazione di mancata contabilizzazione di costi per carburante, per Lire 2.239.999 e di spese alberghiere per Lire 917.000 era infondata vista là dimensione di tali spese rispetto al

volume d'affari di Lire 4.000.000.000, (f) la contestazione di infedeltà della dichiarazione presentata a fini Irap, per Lire 181.265.646, era infondata in conseguenza di quanto rilevato in riferimento alle contestazioni precedenti, (g) la contestazione di mancato versamento di Iva sulla vendita delle quattro auto usate era infondata in conseguenza di quanto rilevato a proposito della contestazione di cui alla lettera (b), (h) la contestazione di mancato versamento di Iva sui maggiori ricavi di cui alla lettera (c) era infondata in conseguenza di quanto rilevato a proposito della contestazione di cui a tale lettera nonchè del fatto che la società aveva, nel ricorso iniziale, "fatto riferimento a dei limiti massimi che hanno le monete elettroniche" per cui "può capitare di trovarci di fronte a documenti di importo superiore pagati in modo diverso (in parte con contanti o assegni e in parte con moneta elettronica), (i) la contestazione di indebita applicazione del regime Iva di cui al D.L. n. 41 del 1995, art. 36 convertito dalla L. n. 85 del 1995 (c.d. regime del margine) per essere il margine tassabile pari a Lire 56.382.000 e non, come sostenuto dai contribuenti, pari a Lire 2.832.000, era infondata in quanto "ci troviamo di fronte ad un rompicapo che neanche l'Agenzia delle Entrate in sede di costituzione in giudizio ha risolto", (l) la contestazione di violazione degli obblighi relativi alla documentazione, emissione e registrazione di fatture per un importo complessivo di Lire 429.050.000 e la conseguente irrogazione di sanzioni erano infondate in quanto "tutte le vendite di beni usati avvengono con passaggio tramite il notaio che oltre a dare data certa vi è l'indicazione del prezzo in atto, e inoltre detti importi (al netto delle contestazioni) sono stati riportati in contabilità per cui la mancata registrazione viene meno".

2. La Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza della commissione tributaria regionale sulla base di cinque motivi.

3. La parte intimata non ha svolto difese.

Motivi della decisione

1. L'Agenzia, con il primo e con il terzo motivo di ricorso, lamenta che le affermazioni riportate alla lettera (c) e alla lettera (h), relative alla contestazione di contabilizzazione di ricavi inferiori per Lire 39.204.000 rispetto alle registrazione dei POS, sono, per un verso, conseguenti a falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, posto che ai contribuenti era stato notificato il processo verbale di costatazione in data 1 marzo 2001 ed era stata fornita nell'avviso una descrizione sintetica ma esaustiva dei fatti dai quali derivava la pretesa impositiva e, per altro verso, prive di sufficiente motivazione posto che la commissione non aveva (dato conto di aver) tenuto in alcuna considerazione i rilievi svolti da essa ricorrente in primo e in secondo grado, con richiamo al processo verbale di costatazione nella parte in cui vi era evidenziato che la contestazione era conseguente a verifiche delle ricevute dei pagamenti tramite POS, delle lettere di accredito rilasciate dal CI Ag. XXX di (XXXXX), delle fatture emesse, dei giornali di fondo del registratore fiscale della società e che nessuno dei pagamenti registrati era d'importo superiore al limite di utilizzazione dei POS.

2. L'Agenzia, con il secondo motivo di ricorso, lamenta che anche le affermazioni riportate alla lettera (b), relative alla contestazione di mancata contabilizzazione di ricavi per la vendita di quattro auto usate, sono prive di sufficiente motivazione posto che la commissione non aveva (dato conto di aver) tenuto in alcuna considerazione i documenti prodotti da essa ricorrente in

primo grado e richiamati nell'atto di appello, indicativi della effettività della vendita (proposte di acquisto intestate alla società recanti la firma degli acquirenti, il prezzo pattuito, gli acconti versanti; quietanze; "registro acquisti di beni usati" attestanti l'acquisto di una delle vetture).

3. L'Agenzia, con il quarto motivo di ricorso, lamenta che le affermazioni riportate alla lettera (e), relative alla contestazione di mancata contabilizzazione di costi per carburante per Lire 2.239.999, non deducibili per mancato rispetto delle formalità imposte dalla legge per la documentazione di quei costi, sono conseguenti a violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 916 del 1986, art. 75, nonchè del D.P.R. n. 444 del 1997.

4. L'Agenzia, con il quinto motivo di ricorso, lamenta che le affermazioni riportate alla lettera (i), relative alla contestazione di mancato versamento di Iva conseguente ad indebita applicazione del c.d. regime del margine, sono conseguenti a violazione e applicazione del D.L. n. 41 del 1995, art. 36 convertito dalla L. n. 85 del 1995 e modificato dal D.L. n. 415 del 1995, e art. 2697 c.c. posto che la commissione ha erroneamente ritenuto spettare alla amministrazione l'onere di provare che non vi erano i presupposti per l'applicazione di tale regime, laddove invece avrebbe dovuto ritenere onere del contribuente provare il contrario.

6. In riferimento al primo motivo di ricorso, deve osservarsi che le affermazioni riportate alla lettera (c) e alla lettera (h) non hanno riferimento alla questione (a cui hanno invece riferimento le affermazioni di cui alla lettera (a)) della legittimità o illegittimità del verbale di accertamento in quanto motivato con rinvio ad un verbale di costatazione a sua volta facente richiamo ad altri atti (relativi a verifiche "incrociate") non conosciuti dal contribuente: il motivo è pertanto infondato e va rigettato.

7. Il secondo motivo di ricorso è infondato e va rigettato: i documenti di cui la ricorrente lamenta la mancata valutazione da parte dei giudici di appello sono stati prodotti (come si legge a pagina 13 del ricorso) nel primo grado di giudizio e dunque non erano suscettivi di costituire valida integrazione della motivazione dell'avviso, secondo il principio per cui "l'avviso di accertamento privo, in violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 e della L. n. 212 del 2000, art. 7 di una congrua motivazione è illegittimo, senza che la stessa possa, peraltro, essere "integrata" in giudizio dall'Amministrazione finanziaria, in ragione della natura impugnatoria del processo tributario" (Cass. ordinanza n. 12400 del 21/05/2018), per cui la loro mancata valutazione non è censurabile.

8. Il terzo motivo di ricorso è fondato e va accolto; le affermazioni riportate alla lettera (c) e alla lettera (h), per un verso, sono basate su motivazioni insufficienti a giustificarle -la commissione dà peso ad un "prospetto" di provenienza unilaterale della società contribuente; ritiene, apoditticamente, giustificati alcuni scostamenti tra incassi complessivi e incassi attestati dai POS; ipotizza, senza darne ragione, che alcune fatture possono essere state emesse nei confronti di soggetti diversi dall'effettivo debitore-, per altro verso, sono tratte senza alcuna considerazione delle prove portate dalla Agenzia a sostegno della contestazione di contabilizzazione di ricavi inferiori rispetto alle registrazione dei POS.

9. Il quarto motivo di ricorso è fondato e va accolto: le affermazioni riportate alla lettera (e) trascurano il disposto del D.P.R. n. 444 del 1997, secondo cui gli acquisti di carburante per

autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi Iva, devono risultare da apposite annotazioni eseguite in una apposita scheda conforme al modello allegato allo stesso D.P.R., non potendo, altrimenti, a prescindere (da ciò che la commissione ha valorizzato, ossia) dall'entità degli acquisti rispetto al volume d'affari dell'acquirente, essere dedotti (come questa Corte ha ripetutamente affermato; v. Cass. 24409/2016; Cass. 2936/2015; Cass. 21941/2007) in quanto, in mancanza di tali prescritte annotazioni, viene meno ogni garanzia circa l'identità del veicolo rifornito e l'effettiva riferibilità del relativo costo all'attività di impresa (Cass. 21769/2005).

10. Il quinto motivo di ricorso è fondato e va accolto: le affermazioni riportate alla lettera (i), dalle quali si evince che la commissione ha ritenuto onere dell'ufficio provare la insussistenza dei presupposti applicativi del c.d. regime del margine di utile di cui al D.L. n. 41 del 1995, art. 36 convertito con modificazioni nella L. n. 85 del 1995, (relativo al commercio di beni mobili usati, suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione, acquistati presso privati nel territorio dello Stato o in quello di altro Stato membro dell'Unione Europea), sono errate in quanto, essendo tale regime speciale e derogatorio dell'ordinaria disciplina fiscale degli acquisti intracomunitari, spetta al contribuente che lo invochi provare la sussistenza dei relativi presupposti di fatto (Cass. n. 15630/2015).

11. In conclusione, la sentenza deve essere cassata in relazione ai motivi accolti, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., con riferimento alla censura originariamente formulata dai contribuenti - e che va rigettata -, relativa al recupero a tassazione dei costi per carburante, pari a Lire 2.239.999 e deve essere rimessa alla commissione regionale del Lazio, in diversa composizione, per nuovo esame della questione oggetto del terzo motivo di ricorso e per nuovo esame, in rifermento al principio di diritto di cui al precedente punto 10, della questione oggetto del quinto motivo di ricorso.

12. Il giudice del rinvio dovrà decidere delle spese anche del presente giudizio.

P.Q.M.

la Corte rigetta il primo e il secondo motivo di ricorso, accoglie gli altri, cassa la sentenza impugnata, decide la causa nel merito in riferimento al quarto motivo di ricorso rigettando la censura originariamente formulata dai contribuenti contro il recupero a tassazione dei costi per carburante, rimette la causa alla commissione regionale del Lazio, in diversa composizione, per nuovo esame delle questioni oggetto del terzo e del quinto motivo di ricorso nonchè per la liquidazione delle spese.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 9 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 30 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza