Sentenza del 07/03/2019 n. 6615 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 09/02/2011 (dep. 01/04/2011), la CTR della Lombardia, in parziale parziale accoglimento dell'appello dell'Ufficio, ha rideterminato, per l'anno di imposta 2003, l'imponibile ai fini delle imposte dirette e sul valore aggiunto della società "AT S.r.l. in liquidazione" (d'ora in poi AT) fornendo le seguenti indicazioni:

1.1. fermi i ricavi dichiarati e contabilizzati, ad essi devono essere aggiunti quelli determinati induttivamente dall'Ufficio nella misura di euro 127.885,00;

1.2. da tale importo devono essere detratti i costi inerenti all'attività di impresa (euro 965, 763,00) e quelli sostenuti per il personale impiegato nella produzione (euro 46.643,00), per un totale di costi detraibili pari a complessivi euro 1.012.406,00;

1.3. quanto all'IVA, fermo restando il volume di affari contabilizzato e dichiarato per l'esercizio 2003, deve essere ammessa in detrazione quella documentata dalle fatture passive o altre note debitamente documentate e contabilizzate nel corso dell'esercizio; deve essere recuperato a tassazione l'importo di euro 127.885,00, senza possibilità di detrazioni trattandosi di posta induttivamente accertata;

1.4. dalla differenza tra i ricavi e i costi così determinati l'Ufficio potrà quantificare il reddito di impresa che sarà oggetto delle variazioni in aumento ed in diminuzione dichiarate, se documentate e contabilizzate;

1.5. sanzioni e interessi saranno riparametrati ai nuovi valori.

2. Per la cassazione della sentenza ricorre l'AT articolando tre motivi.

3. L'Agenzia delle Entrate, cui il ricorso è stato tempestivamente e regolarmente notificato, non si è costituita in giudizio.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il ricorso è fondato limitatamente al secondo e al terzo motivo, è infondato nel resto.

5. Con il primo motivo la contribuente eccepisce, ai sensi dell'art. 360, n. 5, cod. proc. civ., il vizio di motivazione insufficiente su un fatto decisivo e controverso costituito dalla deducibilità di tutti i costi annotati nel conto economico, ancorché non documentati con fatture perdute tra le carte

dello studio del commercialista, deceduto da qualche anno, questione posta in sede di ricorso avverso l'avviso di accertamento e risolta a favore della contribuente dalla CTP.

Con il secondo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 360, n. 5, cod. proc. civ., il vizio di motivazione insufficiente su un fatto decisivo e controverso costituito dal recupero a tassazione dell'importo di euro 127.885,00 a titolo di ricavi non dichiarati e induttivamente accertati dall'Ufficio sulla scorta di dichiarazioni di terzi, questione (nuova) posta dall'Ufficio in sede di appello avverso la sentenza della CTP che aveva respinto la pretesa erariale osservando che i ricavi erano esclusivamente quelli dichiarati dalla contribuente.

Con il terzo motivo, richiamando gli argomenti già oggetto del secondo, eccepisce ulteriormente, ai sensi dell'art. 360, n. 1, cod. proc. civ., l'illegittima determinazione dei ricavi fondata sulla base di una domanda nuova introdotta per la prima volta in appello.

6. Il primo motivo è infondato.

6.1. La questione controversa riguarda la concreta possibilità, ai fini della determinazione del reddito di impresa, di dedurre i costi regolarmente imputati dalla ricorrente al conto economico e indicati in dichiarazione ma non registrati nella contabilità; questione, quest'ultima, di natura esclusivamente fattuale essendo incontroverso, in diritto, che, in conseguenza dell'abrogazione del sesto comma dell'art. 75, d.P.R. n. 917 del 1986 (all'epoca vigente), l'imprenditore può dedurre i costi sostenuti per la produzione dei ricavi anche in caso di omessa o irregolare registrazione, purché ne dimostri l'effettiva sussistenza, l'ammontare e l'inerenza. Il punto controverso è, dunque, questo: la prova della sussistenza effettiva dei costi dichiarati e il relativo onere.

6.2. AI riguardo, costituisce insegnamento consolidato di questa Corte quello secondo il quale «il principio (introdotto dall'art. 5 del d. P. R. 9 dicembre 1996, n. 695, che ha abrogato il sesto comma dell'art. 75 del d. P. R. 22 dicembre 1986, n. 917) in virtù del quale è consentito all'imprenditore, in sede di accertamento dell'imposta sul reddito, dedurre dal reddito imponibile anche i costi d'impresa non risultanti dalle scritture contabili non costituisce una deroga alle regole generali in tema di riparto dell'onere della prova, restando, quindi, a carico dell'imprenditore (ovvero, dopo il suo fallimento, del curatore fallimentare) dimostrare di avere effettivamente sostenuto i costi dei quali chiede la deduzione, prova, questa, che, ai sensi dell'art. 2709 cod. civ., non può essere fornita attraverso la mera annotazione del costo nel libro giornale» (Sez. 5, n. 5079 del 28/02/2017, Rv. 643221 - 01; Sez. 5, n. 3305 del 11/02/2009, Rv. 606697- 01; Sez. 5, n. 4218 del 24/02/2006, Rv. 587312 - 01).

6.3. Nel caso di specie, i costi ritenuti indeducibili dall'Ufficio, sono pari ad euro 1.444.127.00, corrispondenti al totale di quelli dichiarati. La contribuente ne ha sempre sostenuto, al contrario, la integrale deducibilità in considerazione della loro indicazione nel bilancio e nella dichiarazione dei redditi e della perdita della documentazione a causa del decesso del commercialista che deteneva le scritture contabili. A tal fine, secondo la ricorrente, l'Ufficio non aveva alternative: o procedere ad accertamento analitico ai sensi dell'art. 39, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973, ed allora non avrebbe potuto prescindere dalla dichiarazione dei redditi e dal bilancio con conseguente determinazione dei costi anche in via presuntiva, ai sensi dell'art. 2729 cod. civ.;

ovvero procedere ad accertamento induttivo, ai sensi dell'art. 39, comma 2, lett. c), d.P.R. n. 600, cit., ed in tal caso denegare validità al bilancio e procedere induttivamente alla determinazione dei costi (soluzione, quest'ultima, ritenuta preferibile dalla contribuente).

6.4. La CTP aveva accolto integralmente le deduzioni della AT osservando che essa aveva avuto effettivi rapporti commerciali con la BPM, sì da ritenere logico che avesse sostenuto i costi come annotati nel conto economico e dichiarati. La CTR, invece, nell'accogliere parzialmente i rilievi dell'Ufficio, ha espressamente affermato che l'accertamento si dovesse effettuare con metodo analiticoinduttivo ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R, n. 600 del 1973, sicché avrebbero dovuto essere dedotti i soli costi inerenti l'attività di impresa e quelli sostenuti per il personale. La ricorrente non contesta il ricorso al metodo analitico-induttivo ma lamenta, a questo punto, l'omessa motivazione in ordine al mancato riconoscimento dei costi sostenuti anche per i servizi (contabilizzati nella misura di euro 393.564,00).

6.5. L'eccezione, però, non ha fondamento decisivo posto che, come già detto, il contribuente che dichiari di aver sostenuto costi correlati alla produzione dei ricavi è comunque tenuto a dimostrarne la sussistenza soprattutto quando, come nel caso di specie, manchi la relativa prova documentale, mancanza che costituisce presunzione dell'inesistenza di detti costi, non vincibile dalla generica deduzione di aver perso le fatture passive in conseguenza del decesso del commercialista.

7. L'esame del terzo motivo deve precedere, sul piano logico, il secondo.

7.1. L'Agenzia delle Entrate aveva recuperato a tassazione l'importo di euro 452.000,00 a titolo di ricavi non compresi tra quelli dichiarati (pari ad euro 1.489.326,00). La CTP aveva accolto il ricorso della AT osservando che la pretesa si fondava su una contraddizione: da un lato si affermava che i ricavi erano stati effettivamente conseguiti (ancorché in nero), dall'altro si sosteneva, ai fini dell'assoggettamento all'IVA, che le relative fatture erano state emesse per prestazioni inesistenti.

7.2. In sede di appello l'Ufficio aveva eccepito l'insussistenza della ritenuta contraddizione ed aveva ulteriormente dedotto, quale autonomo motivo, che la decisione era comunque errata perché non è stato riconosciuto, in carico della AT, il lucro nella misura del 50% del risparmio di imposta conseguito dalla società utilizzatrice delle fatture fittizie, pari ad euro 255.770,00.

7.3. In sede di controdeduzioni la AT aveva dedotto la novità della domanda e ne aveva eccepito l'inammissibilità, non accettando il contraddittorio sul punto.

7.4. La CTR, senza sciogliere il nodo della affermata contraddittorietà della pretesa erariale (posta dalla CTP a motivo dell'annullamento) e, in ogni caso, senza pronunciarsi in modo chiaro sulla dedotta inesistenza delle prestazioni fatturate (contestata dalla AT anche in appello), ha senz'altro ritenuto tassabile l'importo di euro 127.885,00 (pari al 50% del dedotto lucro).

7.5. Secondo la giurisprudenza costante di questa Corte, si ha domanda nuova - inammissibile in appello - per modificazione della "causa petendi" quando i nuovi elementi, dedotti dinanzi al giudice di secondo grado, comportino il mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato,

modificando l'oggetto sostanziale dell'azione ed i termini della controversia, in modo da porre in essere una pretesa diversa, per la sua intrinseca essenza, da quella fatta valere in primo grado e sulla quale non si è svolto in quella sede il contraddittorio (Sez. U, n. 15408 del 15/10/2003, Rv. 567461 - 01; Sez. L, n. 15506 del 23/07/2015, Rv. 636234 - 01; Sez. L, n. 15101 del 10/09/2012, Rv. 623968 - 01; Sez. 2, n. 12258 del 20/08/2002, Rv. 556967 - 01; Sez. 2, n. 10737 del 03/08/2001, Rv. 548783 - 01; Sez. 1, n. 5120 del 06/04/2001, Rv. 545659 - 01).

In sostanza, una diversità di "causa petendi" in appello, rispetto al giudizio di primo grado, è configurabile allorché essa sia ancorata ad un diverso fatto giuridico costitutivo del diritto originariamente vantato, sicché risulti inserito nel processo un nuovo tema d'indagine (così, in motivazione, Sez. U, n. 15408 del 2003). E' stato ulteriormente precisato che nel processo tributario di appello la novità della domanda deve essere verificata in stretto riferimento alla pretesa effettivamente avanzata nell'atto impositivo impugnato e, quindi, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, poiché il processo tributario, in quanto rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo, è strutturato come un giudizio di impugnazione del provvedimento stesso, nel quale l'Ufficio assume la veste di attore in senso sostanziale, e la sua pretesa è quella risultante dall'atto impugnato, sia per quanto riguarda il "petitum" sia per quanto riguarda la "causa petendi" (Sez. 5, n. 10806 del 28/06/2012, Rv. 623225 - 01). Sicché l'Amministrazione finanziaria non può, in appello, mutare i termini della contestazione, deducendo motivi e circostanze diversi da quelli contenuti nell'atto di accertamento (Sez. 5, n. 25909 del 29/10/2008, Rv. 605428- 01).

7.6. Mutamento del fatto costitutivo della pretesa e ampliamento del tema di indagine qualificano come nuova la domanda proposta in appello perché determinano l'alterazione dell'oggetto sostanziale dell'azione e dei termini della controversia mediante la prospettazione di nuove circostanze o situazioni giuridiche che pongono in essere una pretesa nuova e diversa per la sua intrinseca essenza da quella fatta valere in primo grado.

7.7. Nel caso di specie, il fatto costitutivo della pretesa non è mutato posto che essa si fonda comunque sulla dedotta inesistenza delle prestazioni fatturate alla società "LT S.r.l." , inesistenza che, nell'iniziale ottica erariale, comportava: a) l'obbligo di corrispondere l'imposta sul valore aggiunto per l'intero ammontare ai sensi dell'art. 21, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972; b) la qualificazione come elementi attivi imponibili sottratti all'imposizione diretta dei ricavi non dichiarati. Muta, e viene ridotto, il titolo della pretesa: i ricavi non sono più considerati tali, il corrispettivo cioè (peraltro mai ottenuto) di prestazioni mai rese, bensì il «vantaggio economico in termini di imposta» conseguito da AT, una «remunerazione» da considerare ricavo imponibile, corrispondente al 50% dell'ammontare complessivo delle somme fatturate.

7.8. E' evidente, dunque, che a fondamento della pretesa viene posta una situazione giuridica radicalmente diversa perché, nel tentativo di superare le argomentazioni del primo giudice sulla materiale (e giuridica) impossibilità di considerare elementi attivi di reddito ricavi mai conseguiti, propone una diversa causa della loro tassabilità. Non si tratta, come afferma la CTR, di un "declassamento" dei ricavi, bensì della radicale trasformazione della causa della pretesa erariale.

7.9. Resta peraltro ferma la mancanza di motivazione sul fatto presupposto della pretesa (l'inesistenza delle prestazioni fatturate), argomento totalmente negletto dalla CTR.

7.10. L'accoglimento del terzo motivo determina l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata perché la CTR ha deciso esclusivamente sulla domanda nuova senza pronunciarsi sul secondo motivo dell'appello dell'Ufficio che non ha impugnato la sentenza.

7.11. Ne consegue che, in accoglimento del terzo motivo (in esso assorbito il secondo), la sentenza impugnata deve essere annullata senza rinvio limitatamente ai ricavi quantificati nella misura di euro 127.885,00. Nel resto il ricorso deve essere rigettato. La parziale soccombenza giustifica la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo, in esso assorbito il secondo, e cassa senza rinvio la sentenza impugnata limitatamente ai ricavi quantificati nella misura di euro 127.885,00.

Rigetta il ricorso nel resto.

Compensa le spese della presente fase.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 16/10/2018.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza