Sentenza del 16/10/2020 n. 22447 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RILEVATO

CHE:

L'Agenzia delle Entrate notifico' il 22.9.08 a (XXXXX) s.r.l., proprietaria dell'albergo (XXXXX), avviso di accertamento con il quale, rilevata l'inattendibilita' delle scritture contabili della societa', rettifico' il reddito d'impresa da questa dichiarato nell'anno di imposta 2002, riprendendo a tassazione, ai fini Iva, Irpeg e Irap, ricavi occulti, asseritamente utilizzati per il pagamento ai fornitori (XXXXX) s.a.s., (XXXXX) e (XXXXX) s.a.s., nonche' i costi (contabilizzati in aumento di beni materiali ammortizzabili) e l'Iva (detratta) portati da fatture emesse nel luglio e nel novembre 2002 da (XXXXX) coop. a r.l. per operazioni (prestazioni di mano d'opera per lavori completamento hotel) ritenute inesistenti, in quanto la cooperativa aveva dichiarato di aver cessato l'attivita' l'8.6.2001 e si era cancellata dal R.I. il 9.4.2002.

La contribuente impugno' l'avviso deducendo: che nel 2002 aveva concesso l'immobile in locazione alla ditta individuale di cui era titolare l'allora suo socio-amministratore, (XXXXX), ed aveva nel contempo iniziato la ristrutturazione dell'ultimo piano dell'edificio, sicche' in quell'anno non aveva conseguito altri ricavi al di fuori dell'incasso dei canoni pattuiti; che i pagamenti ai fornitori erano stati effettuati in parte in contanti, con la provvista derivata dai canoni o con denaro dei soci, e in parte con assegni in bianco o postdatati, tratti dai c/c dei soci, ed erano stati registrati nelle date di emissione dei titoli, non corrispondenti a quelle di incasso in cui risultavano invece registrati dai creditori; che i lavori fatturati dalla societa' cessata erano stati effettivamente eseguiti, come risultava anche dalla tempistica delle lavorazioni edili e dal fatto che, in assenza dell'attivita' di mano d'opera di (XXXXX), la ristrutturazione non avrebbe mai potuto essere realizzata.

Il ricorso fu rigettato dalla Commissione Tributaria Provinciale di L'Aquila e la Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo ha, a sua volta, rigettato l'appello proposto da (XXXXX) s.r.l. contro la prima decisione.

La CTR, per cio' che in questa sede ancora interessa, ha respinto l'eccezione di decadenza dell'Agenzia dal proprio potere impositivo, essendo l'accertamento intervenuto entro il termine di legge, come prorogato dalla L. n. 289 del 2002, articolo 10; nel merito ha rilevato: che l'irregolare tenuta della contabilita' (mancata registrazione dei pagamenti pacificamente eseguiti in favore dei fornitori) era idonea a fondare la presunzione di omessa dichiarazione dei ricavi a tal fine utilizzati, che (XXXXX) non aveva vinto fornendo prova contraria; che, analogamente,

sussisteva la presunzione di inesistenza delle operazioni fatturate da (XXXXX) e che l'appellante non aveva provato di aver effettuato i pagamenti a saldo di tali fatture.

La sentenza, depositata il 26 giugno 2012, e' stata impugnata da (XXXXX) con ricorso per cassazione affidato a sette motivi e illustrato da memoria.

L'Agenzia delle Entrate non ha svolto difese, limitandosi a depositare atto con il quale ha dichiarato di costituirsi al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione.

CONSIDERATO

CHE:

Non merita accoglimento ii primo motivo di ricorso, con il quale (XXXXX) solleva, in relazione agli articoli 3, 24 e 97 Cost., questione di legittimita' costituzionale della L. n. 289 del 2002, articolo 10 nella parte in cui ha prorogato di un biennio il termine decadenziale in materia di accertamenti, in concomitanza con la disciplina introdotta per la definizione agevolata delle liti.

Il giudice delle leggi ha infatti gia' esaminato la questione, e l'ha dichiarata infondata, in relazione a tutti e tre i parametri evocati dalla ricorrente, con la sentenza n. 356 del 2008, con la quale ha rilevato che la proroga disposta dalla norma censurata ha la finalita' non di "punire" chi abbia scelto di non avvalersi del condono, ma di ovviare al sensibile aggravio di lavoro e ai relativi rischi di disservizio e di mancato rispetto degli ordinari termini di prescrizione e di decadenza della pretesa fiscale, che prevedibilmente derivano agli uffici finanziari dalla necessita' di eseguire le operazioni di verifica conseguenti alla presentazione delle richieste di condono dei contribuenti.

Tale proroga e', dunque, diretta a tutelare il preminente interesse dell'amministrazione finanziaria al regolare accertamento e riscossione delle imposte nei confronti del contribuente, indipendentemente dalla circostanza che quest'ultimo non si sia avvalso, per qualche ragione (giuridica o di fatto), dell'agevolazione".

Col secondo motivo e' dedotta la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 19973, articolo 42, articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212 del 2000) e Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 23. La ricorrente lamenta che la CTR non abbia tenuto conto che, mentre nell'avviso le prestazioni di mano d'opera di cui alle fatture emesse da (XXXXX) erano state ritenute oggettivamente inesistenti, nel corso del giudizio l'Agenzia aveva sostanzialmente mutato i termini della contestazione, allegando fatti nuovi, non indicati nel pvc, ed assumendo la mera inesistenza soggettiva delle operazioni fatturate, in quanto aveva sostenuto che v'era stato un accordo fraudolento fra (XXXXX) e un terzo rimasto ignoto, i quali avevano utilizzato i dati identificativi della societa' cancellata dal R.I., la prima per ottenere il rimborso IVA e il contributo FIRA, altrimenti non spettanti, e il secondo per ottenere il pagamento in nero del corrispettivo. Osserva che la CTR, adottando sul punto una motivazione "minimale", ha dato implicitamente, ed erroneamente, per scontato che sia consentito all'Agenzia di modificare ed integrare significativamente la motivazione dell'atto.

Con il terzo motivo, che denuncia l'omesso esame di fatti controversi e decisivi per il giudizio, (XXXXX) si duole che la CTR non abbia in alcun modo valutato le circostanze rilevanti da essa allegate e documentate per contrastare gli accertamenti dell'Agenzia sia in ordine all'esistenza di ricavi non dichiarati, sia in, ordine all'inesistenza delle operazioni fatturate da (XXXXX).

Con il quarto motivo, che denuncia violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, articoli 2697 e 2729 c.c., la ricorrente osserva che la sentenza si sviluppa su due osservazioni analoghe, in ordine al mancato superamento della prova presuntiva offerta dall'Amministrazione, che tradiscono un'errata interpretazione delle norme sull'accertamento dei redditi e delle operazioni imponibili ai fini IVA, nonche' di quelle che stabiliscono il diritto alle deduzioni ed alle detrazioni. Rileva, in particolare, quanto ai ricavi non dichiarati, che - dovendosi escludere che, a causa dell'inattendibilita' della contabilita', l'Ufficio abbia fatto ricorso al metodo induttivo (che avrebbe comportato la complessiva rideterminazione del reddito d'impresa) - la mancata corrispondenza fra la registrazione in entrata e quella in uscita non e' elemento di prova cosi' grave e preciso da fondare da solo la prova presuntiva dell'esistenza di ricavi occulti, e ben puo' essere vinto da elementi contrari, che nella specie essa ha offerto, evidenziando come la temporanea sospensione dell'attivita' alberghiera (circostanza ricavabile dallo stesso pvc) non rendesse possibile il conseguimento di ricavi in nero, e documentando la provenienza dai soci delle risorse finanziarie utilizzate per effettuare i pagamenti, erroneamente registrati alla data di emissione degli assegni anziche' in quella del loro effettivo incasso. Osserva, poi, quanto all'indeducibilita' dei costi ed all'indetraibilita' dell'IVA portata da fatture emesse per operazioni inesistenti, che la lapidaria affermazione della CTR, secondo cui la prova contraria a quella presuntiva offerta dall'amministrazione avrebbe potuto essere costituita solo dai pagamenti (delle fatture) da essa eseguiti per cassa, non tiene conto della sostanziale differenza fra operazioni oggettivamente inesistenti e operazioni solo soggettivamente inesistenti, atteso che in relazione a queste ultime, ai sensi del Decreto Legge n. 16 del 2012, articolo 8, commi 1 e 3, (applicabile in via retroattiva), i costi e le spese effettivamente sostenuti sono deducibili, a meno che le prestazioni fatturate siano state utilizzate per il compimento di delitti non colposi, e che, ai fini della indetraibilita' dell'IVA e' l'Amministrazione a dover provare che l'acquirente/committente era a conoscenza della provenienza del bene ceduto o della prestazione eseguita da un soggetto diverso da quello emittente della fattura.

I tre motivi, che possono essere congiuntamente esaminati in quanto, anche laddove deducono in rubrica solo un vizio di violazione di legge, denunciano in realta' il sostanziale difetto di motivazione della sentenza impugnata, sono fondati.

La CTR, in ordine al primo addebito, premesso che l'avvenuto riscontro di registrazioni di acquisti cui non corrispondevano le registrazioni dei relativi pagamenti (pacificamente eseguiti, secondo quanto attestato dai fornitori) era idoneo a fondare la presunzione della sussistenza di ricavi occulti, si e' limitata ad affermare che tale presunzione sarebbe stata priva del valore probatorio attribuitole solo se da un esame delle movimentazioni contabili della contribuente fosse stato possibile ricavare che i pagamenti avevano comunque trovato compensazione nel tempo, con valuta transitata per cassa.

L'affermazione, se ben se ne e' intesa la portata, e' palesemente contraddittoria: in sostanza il giudice ha ritenuto che la presunzione semplice derivante dalla mancata registrazione dei pagamenti potesse essere vinta solo dalla prova dell'avvenuta registrazione dei pagamenti medesimi (ovvero da un fatto all'evidenza incompatibile con quello su cui si fondava la presunzione e che dunque, lungi dal costituire mera prova contraria a quella presuntiva, avrebbe comportato l'insussistenza di quest'ultima, non sorretta da alcun elemento indiziario).

Tanto basterebbe ad escludere la sufficienza della motivazione in base alla quale la CTR ha respinto l'appello di (XXXXX) in ordine ai ricavi occulti.

Il giudice, peraltro, non ha chiarito perche' abbia ritenuto totalmente prive di rilevanza, omettendo di sottoporle al proprio vaglio critico, le allegazioni difensive dell'odierna ricorrente, che, per un verso, aveva sottolineato di non aver potuto conseguire ricavi in nero, dato che l'edificio in cui esercitava la propria attivita' di impresa alberghiera era stato dato in locazione (fatto che non risulta essere stato contestato dall'ufficio impositore) e per l'altro aveva dedotto che i pagamenti erano stati eseguiti con assegni tratti dai conti personali dei soci, in conto finanziamento. Contrariamente a quanto sembra aver, implicitamente, ritenuto il giudice del merito, le predette circostanze erano astrattamente idonee a vincere la presunzione tratta dall'inattendibilita' delle registrazioni contabili e percio' decisive al fine dell'accoglimento dell'appello sul punto: la CTR, omettendo di valutarle, e' dunque incorsa nel denunciato vizio di motivazione.

Parimenti insufficiente, ed inidonea a sorreggere la decisione, e' la motivazione con la quale la CTR ha respinto i motivi d'appello che investivano la ripresa a tassazione dei costi dedotti e dell'IVA detratta in relazione alle fatture emesse da (XXXXX).

Il giudice d'appello ha infatti omesso di accertare se si fosse in presenza di operazioni oggettivamente inesistenti o solo soggettivamente inesistenti, nonostante la ricorrente avesse puntualmente elencato le opere di ristrutturazione commissionate ed eseguite col necessario apporto di mano d'opera (richiedendo anche una ctu a riscontro), avesse rilevato come, sottraendo dal prezzo complessivo dei lavori appaltati l'importo delle fatture emesse da (XXXXX)., il corrispettivo sarebbe risultato irrisorio ed avesse documentato che nella comunicazione inviata alla Procura della Repubblica l'Agenzia si era limitata a detrazione dei costi portati da fatture emesse per operazioni "soggettivamente inesistenti".

Anche con riguardo al secondo addebito il giudice ha dunque erroneamente ignorato gli elementi probatori allegati da (XXXXX), la cui valutazione era invece necessaria sia al fine di stabilire se le difese svolte dall'Agenzia nel corso del giudizio fossero congruenti con i fatti contestati nell'avviso o introducessero nuovi e non consentiti temi d'indagine, sia al fine di trame le conseguenze di legge (correttamente indicate dalla ricorrente nel quarto motivo) in tema di deducibilita' dei costi e, quanto all'IVA, in tema di onere della prova, derivanti dalla ricorrenza dell'una o dell'altra ipotesi. All'accoglimento dei motivi conseguono la cassazione della sentenza impugnata e il rinvio della causa, per un nuovo esame, alla CTR dell'Abruzzo in diversa composizione, che liquidera' anche le spese di questo giudizio di legittimita'.

Restano assorbiti gli ultimi tre motivi del ricorso, con i quali si lamenta l'omessa pronuncia della CTR sui motivi d'appello volti a contestare l'irrogazione e la quantificazione delle sanzioni.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo, il terzo ed il quarto motivo del ricorso, rigetta il primo e dichiara assorbiti gli altri motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione Regionale dell'Abruzzo in diversa composizione, anche per le spese.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza