Sentenza del 20/02/2020 n. 4410 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate, Ufficio di Treviso, notificò alla V. s.r.l. due avvisi di accertamento, relativi a IRES, IRAP e IVA, per gli anni d'imposta, rispettivamente, 2004 e 2005, con i quali: a) disconosceva i costi, per complessivi Euro 1.446,19, di cui alle fatture emesse dalla AGSM s.p.a. per forniture di energia elettrica, acqua e gas nell'immobile sito in (---), in quanto non inerenti per essere tale immobile adibito ad abitazione privata dell'amministratore della società A.V.; b) disconosceva i costi, per complessivi Euro 439.746,53, di cui alle fatture emesse dall'impresa individuale Sos Casa di V.F. per la fornitura di manodopera nella costruzione di otto villette in Bussolengo, in quanto relativi a operazioni oggettivamente inesistenti; c) rettificava, con riguardo all'anno d'imposta 2005, i corrispettivi della vendita di sei di tali villette da Euro 1.993.000,00 a Euro 2.825.090,00, per una differenza in aumento di Euro 832.090,00.

2. Gli avvisi di accertamento furono separatamente impugnati dalla contribuente davanti alla Commissione tributaria provinciale di Treviso che, riuniti i ricorsi, li accolse, annullando tutti i tre rilievi sopra indicati.

3. Avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Treviso, Ufficio controlli, propose appello alla Commissione tributaria regionale del Veneto (hinc anche: "CTR"), che lo accolse con riguardo al primo e al terzo rilievo e lo respinse con riguardo al secondo rilievo.

In particolare, quanto al primo rilievo del disconoscimento della deducibilità dei costi di cui alle fatture emesse dalla AGSM s.p.a., la CTR lo ritenne legittimo con la motivazione che la Vercos s.r.l. non aveva "dimostrato l'inerenza di tal(i) cost(i) all'esercizio dell'attività d'impresa. Emerge, infatti, dalla documentazione dimessa in atti che le fatture di AGSM Spa riguardano forniture di acqua-gas-luce per uso domestico, che l'immobile interessato della fornitura dal 1993 al 2005 è stato sempre adibito ad abitazione dell'amministratore della società con un unico intervallo dal 10/10/2003 al 21/10/2004, per il quale la società non ha fornito alcuna prova di una utilizzazione dell'immobile inerente all'esercizio dell'attività economica, atteso che dalle interrogazioni all'anagrafe tributaria e della camera di commercio non risulta che la società abbia avuto in detto immobile uffici o sedi operative, sembrerebbe anzi che dalle dichiarazioni rese a difesa del suo funzionamento al minimo sia rimasto chiuso in quel periodo".

Quanto al secondo rilievo del disconoscimento della deducibilità dei costi di cui alle fatture emesse dall'impresa individuale Sos Casa di V.F., la CTR lo ritenne illegittimo con la motivazione che l'oggettiva inesistenza delle operazioni "non è dall'ufficio supportat(a) da prove gravi precise e concordanti, essendo basata più su sospetti quali i rapporti di parentela tra il titolare della ditta

fornitrice e l'amministratore della società committente, la identica ubicazione delle sedi delle due ditte, l'elevato numero delle ore fatturate in rapporto al modesto numero di dipendenti della ditta fornitrice della manodopera o l'omissione degli obblighi fiscali della medesima. A fronte di questi sospetti la società ricorrente ha fornito prova documentale di aver corrisposto alla Sos Casa in pagamento delle fatture da essa emesse un importo complessivo di Euro 221448,00 per l'anno 2004, che pur non coprendo l'intero costo fatturato sono sempre prova dell'esistenza oggettiva di rapporti tra le due ditte (...). Si tenga presente che oggetto dell'accertamento non è la sovrafatturazione di costi o la maggiorazione di costi fatturati, ma l'inesistenza delle operazioni sottostanti. In più, se è vero che l'accertamento eseguito dall'agenzia delle entrate di Verona a carico della Sos Casa proprio per l'anno 2004 non rientra nell'esame di questa commissione, è anche vero che si possono da esso attingere elementi di convincimento. Da quell'accertamento emerge che la Sos Casa non era affatto inidonea a svolgere operazioni di una certa consistenza, considerato che l'ufficio accertava per l'anno 2004 vendite per Euro 579258,00, acquisti per Euro 24488,00, costi di lavoro dipendente per Euro 81777 e lavoro autonomo per Euro 6542,00".

Quanto, infine, al terzo rilievo della rettifica dei corrispettivi della vendita delle sei villette in Bussolengo nel 2005, la CTR lo ritenne legittimo con la motivazione che "l'esiguità dei ricavi dichiarati in rapporto ai costi sostenuti (con redditività negativa) legittima l'amministrazione ad una loro ricostruzione induttiva. Quale dato oggettivo di raffronto l'amministrazione ha utilizzato i valori di vendita al mq. in quella zona e per quella tipologia di alloggi, predisposti dalla Fiaip e dall'Omi, valori notoriamente inferiori ai valori di libera contrattazione e comunque riferiti alle superfici lorde degli immobili e non alle superfici commerciali, come comunemente avviene. La ricostruzione dell'ufficio ha dato come risultato un notevole scostamento dei ricavi accertati da quelli dichiarati, tale da produrre gli effetti di una presunzione legale con inversione dell'onere della prova, come più volte segnalato da Cassazione (per tutte sentenza n. 2876/09). La società verificata non ha mai offerto prova contraria nel corso del giudizio, nè mai ha prodotto i preliminari di vendita, che nell'interesse stesso delle società costruttrici vengono consuetudinariamente predisposti prima di procedere alle vendite e ancor prima delle ultimazioni delle costruzioni. La presunzione dei maggiori ricavi viene rafforzata dalle dichiarazioni dell'ufficio, confortate dalle interrogazioni all'anagrafe tributaria, dalle quali emerge che la società Vercos s.r.l., operante dal 1998 sul mercato, abbia realizzato fino al 2008 costantemente redditi imponibili negativi, il che contraddice ad ogni logica produttiva".

4. Avverso tale sentenza della CTR - depositata in segreteria il 14 dicembre 2010 e non notificata - nella parte in cui ha affermato la legittimità del primo e del terzo rilievo, ricorre per cassazione la Vercos s.r.l. in liquidazione, che affida il proprio ricorso, notificato il 27 gennaio 2012 e il 28 gennaio/2 febbraio 2012, a sei motivi.

5. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso, notificato il 29 febbraio/1 marzo 2012. Con lo stesso atto, l'Agenzia delle entrate ha altresì proposto ricorso incidentale, per la parte della sentenza della CTR che ha affermato l'illegittimità del secondo rilievo, affidato a due motivi.

6. La Vercos s.r.l. in liquidazione è rimasta intimata.

7. Il ricorso e il ricorso incidentale sono stati discussi alla pubblica udienza del 2 dicembre 2019, nella quale il Procuratore generale ha concluso come indicato in epigrafe.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo - che ha a oggetto la parte della sentenza impugnata relativa al primo rilievo del disconoscimento dei costi di cui alle fatture emesse dalla AGSM s.p.a. per forniture di energia elettrica, acqua e gas nell'immobile sito in (---), in quanto non inerenti - la ricorrente principale denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), la "insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio" in quanto, poichè detto immobile "negli anni in contestazione non era stato adibito da alcuno a residenza privata", come "incontrovertibilmente confermato (dal) fatto che i consumi corrispondono al minimo degli impianti" e poichè la CTR "ha ritenuto che nel 2004 l'immobile fosse adibito a residenza del sig. V. (mentre) questi risiedeva nel Comune di Pescantina", come confermato dalle produzioni (nei giudizi, rispettivamente, di primo e di secondo grado) di un'autocertificazione di residenza storica e di un certificato di residenza, sarebbe evidente che la stessa CTR "ha indicato gli elementi di fatto da cui ha tratto il proprio convincimento senza alcuna approfondita disamina logico-giuridica riguardo la loro rilevanza" e ha "omesso (l')esame di tutti i fatti dedotti dalla parte in giudizio al fine di dimostrare la sussistenza del carattere dell'inerenza", i quali, se presi in considerazione, avrebbero condotto a una decisione diversa da quella adottata.

2. Con il secondo motivo - che ha sempre a oggetto la parte della sentenza impugnata relativa al primo rilievo del disconoscimento dei costi di cui alle fatture emesse dalla AGSM s.p.a. - la ricorrente principale denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109, in quanto: a) la CTR ha omesso di indicare la "regola applicata" riguardo alla nozione di inerenza; b) la stessa CTR ha mostrato di ritenere che "possa essere contestata l'inerenza (...) solo per il fatto che nell'anno in contestazione non veniva materialmente svolta presso l'immobile alcuna attività da parte della società"; c) "il contribuente è ammesso a provare l'esistenza e l'inerenza dei costi anche con mezzi diversi dalle scritture contabili"; d) "l'onere di provare l'inerenza grava sul contribuente solo qualora si tratti di elementi di dubbia attinenza con l'impresa, mentre deve ritenersi a carico dell'ufficio la prova della non inerenza, qualora si tratti di elementi per i quali è indubbia l'inerenza con l'attività", sicchè nel caso di specie occorrevano "elementi certi circa il fatto che (l'immobile) era stato per quell'anno adibito ad un uso diverso e incompatibile".

3. Con il terzo motivo - che ha a oggetto la parte della sentenza impugnata relativa al terzo rilievo della rettifica dei corrispettivi della vendita delle sei villette in Bussolengo nel 2005 - la ricorrente principale denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), "nullità del procedimento. Violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57", per avere la CTR omesso di pronunciarsi, con la conseguente violazione anche dell'art. 112 c.p.c., sull'eccezione, sollevata dalla stessa ricorrente principale nell'atto di controdeduzioni in appello, di violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57, per avere l'Agenzia delle entrate dedotto con l'atto d'appello dei nuovi motivi giustificativi della pretesa, relativi, in particolare, all'andamento costantemente in perdita della società contribuente negli anni dal 1998 al 2008, giustificazioni poi utilizzate nella sentenza impugnata.

4. Con il quarto motivo - che ha ancora a oggetto la parte della sentenza impugnata relativa al terzo rilievo della rettifica dei corrispettivi della vendita delle sei villette in Bussolengo nel 2005 - la ricorrente principale denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), "insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio", per non avere la CTR indicato concreti indizi gravi precisi e concordanti idonei a fondare la presunzione di conseguimento di maggiori corrispettivi della vendita degli immobili nella misura accertata.

5. Con il quinto motivo - che ha sempre a oggetto la parte della sentenza impugnata relativa al terzo rilievo - la ricorrente principale denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), "insufficiente motivazione in merito alla sussistenza o meno dei presupposti per operare un accertamento induttivo ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d)".

6. Con il sesto motivo - che ha sempre a oggetto la parte della sentenza impugnata relativa al terzo rilievo della rettifica dei corrispettivi della vendita delle sei villette in Bussolengo nel 2005 - la ricorrente principale denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), "insufficiente e contraddittoria motivazione in merito al contestato utilizzo da parte dell'ufficio di presunzioni di presunzioni", atteso che, poichè "dalla lettura della sentenza sembrerebbe che la rettifica sarebbe (..) avvenuta sulla base di presunzioni, ma costruite su indizi (cioè su fatti concreti) in effetti insussistenti, con ciò (si) dov(rebbe) ritenere che si tratta di un costrutto basato su una presunzione di presunzione".

7. Con il primo motivo del ricorso incidentale - che ha a oggetto la parte della sentenza impugnata relativa al secondo rilievo del disconoscimento della deducibilità dei costi di cui alle fatture emesse dall'impresa individuale Sos Casa di V.F. - l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), la nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4), "per motivazione omessa o apparente", per avere la CTR omesso di pronunciarsi, con la conseguente violazione anche dell'art. 112 c.p.c., sul proprio motivo di appello nella parte che concerneva la deducibilità dei costi di cui alle fatture emesse dall'impresa individuale Sos Casa di V.F. nell'anno 2005.

8. Con il secondo motivo del ricorso incidentale - che ha sempre a oggetto la parte della sentenza impugnata relativa al secondo rilievo del disconoscimento della deducibilità dei costi di cui alle fatture emesse dall'impresa individuale Sos Casa di V.F. - l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), in via "subordinata per quanto riguarda l'annualità 2005", "motivazione insufficiente" circa il fatto dell'esistenza o no delle operazioni cui le predette fatture si riferiscono.

9. Il primo motivo del ricorso principale è inammissibile.

La V. s.r.l. in liquidazione connette la denunciata insufficienza motivazionale della sentenza impugnata all'omessa o inadeguata considerazione di due risultanze processuali che, ove tenute adeguatamente in conto, avrebbero a suo avviso condotto a una decisione diversa da quella adottata.

Nel lamentare tali omessa o inadeguata considerazione, la ricorrente principale appare tuttavia travisare la motivazione della sentenza impugnata.

Questa si fonda sull'affermazione, fatta già in apertura, che la V. s.r.l. non aveva "dimostrato l'inerenza di tale costo (per forniture di energia elettrica, acqua e gas nell'immobile sito in (---)) all'esercizio dell'attività d'impresa". Tale affermazione è successivamente suffragata dagli argomenti che: a) "(e)merge (...) dalla documentazione dimessa in atti che le fatture di AGSM Spa riguardano forniture di acqua-gas-luce per uso domestico"; b) "l'immobile interessato della fornitura dal 1993 al 2005 è stato sempre adibito ad abitazione dell'amministratore della società con un unico intervallo dal 10/10/2003 al 21/10/2004"; c) in relazione a tale "intervallo", "la società non ha fornito alcuna prova di una utilizzazione dell'immobile inerente all'esercizio dell'attività economica, atteso che dalle interrogazioni all'anagrafe tributaria e della camera di commercio non risulta che la società abbia avuto in detto immobile uffici o sedi operative, sembrerebbe anzi che dalle dichiarazioni rese a difesa del suo funzionamento al minimo sia rimasto chiuso in quel periodo".

Venendo alle due lamentate omessa o inadeguata considerazione di risultanze processuali, la V. s.r.l. in liquidazione deduce che la CTR non avrebbe considerato: da un lato, che il fatto che l'immobile "negli anni in contestazione non era stato adibito da alcuno a residenza privata" era "incontrovertibilmente confermato (dal) fatto che i consumi corrispondono al minimo degli impianti"; dall'altro lato, che l'autocertificazione di residenza storica e il certificato di residenza prodotti in giudizio confermavano che nel 2004 l'amministratore della società sig. V. risiedeva altrove.

Tuttavia - come si è visto - la motivazione della sentenza impugnata in ordine all'indeducibulità dei costi per forniture di energia elettrica, acqua e gas nell'immobile sito in (---) non si fonda sul fatto che lo stesso fosse stato sempre adibito ad abitazione dell'amministratore della società contribuente, quanto, piuttosto, sul fatto che quest'ultima non aveva "dimostrato l'inerenza di tal(i) cost(i) all'esercizio dell'attività d'impresa". La stessa motivazione, del resto, dà atto che la destinazione dell'immobile ad abitazione dell'amministratore non vi era stata nel periodo dal 10 ottobre 2003 al 21 ottobre 2004, ribadendo tuttavia al contempo che neppure relativamente a tale periodo la società contribuente aveva "fornito alcuna prova di una utilizzazione dell'immobile inerente all'esercizio dell'attività economica".

Le due lamentate omessa o inadeguata considerazione di risultanze processuali, cui la ricorrente principale connette la denunciata insufficienza motivazionale della sentenza impugnata, non colgono dunque la ratio complessiva della stessa sentenza, costituita non dal fatto che l'immobile nel quale erano state effettuate le forniture fosse stato sempre adibito ad abitazione dell'amministratore della società contribuente - circostanza che la stessa CTR, in effetti, espressamente esclude - ma sulla mancata prova, da parte della stessa contribuente, della correlazione tra i costi di dette forniture e l'attività d'impresa.

10. Il secondo motivo del ricorso principale non è fondato.

Con tale motivo - articolato in quattro profili di doglianza - la V. s.r.l. in liquidazione lamenta anzitutto che la CTR avrebbe omesso di indicare la "regola applicata" riguardo alla nozione di inerenza.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "(i)n tema di determinazione del reddito d'impresa, l'inerenza delle singole spese e dei costi affrontati, indispensabile per ottenerne la deduzione ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109 (già art. 75), va definita come una relazione tra due concetti (la spesa, o il costo, e l'impresa), sicchè il costo o la spesa assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù di una sua correlazione con una attività potenzialmente idonea a produrre utili" (Cass., 21/11/2018, n. 30030). Più sinteticamente, Cass., 19/09/2019, n. 23355, ha affermato che "(I)"inerenza" (...) non integra un nesso tra costo e ricavo, ma si sostanzia nella correlazione tra costo e attività d'impresa, anche solo potenzialmente capace di produrre reddito imponibile".

Orbene, con l'affermare la legittimità del disconoscimento della deducibilità dei costi di cui alle fatture emesse dalla AGSM s.p.a. per forniture di energia elettrica, acqua e gas nell'immobile sito in (---) perchè la V. s.r.l. non aveva "dimostrato l'inerenza di tal(i) costi) all'esercizio dell'attività d'impresa" e, quanto al periodo dal 10 ottobre 2003 al 21 ottobre 2004, non aveva "fornito alcuna prova di una utilizzazione dell'immobile inerente all'esercizio dell'attività economica", la CTR ha indicato una nozione - certamente sintetica ma assolutamente intellegibile - del concetto di "inerenza", declinandolo in termini sostanzialmente corrispondenti a quelli fatti propri dalla ricordata giurisprudenza di questa Corte. Da ciò l'infondatezza del primo profilo di doglianza.

Con il quarto profilo di doglianza, la ricorrente principale deduce che "l'onere di provare l'inerenza grava sul contribuente solo qualora si tratti di elementi di dubbia attinenza con l'impresa, mentre deve ritenersi a carico dell'ufficio la prova della non inerenza, qualora si tratti di elementi per i quali è indubbia l'inerenza con l'attività", sicchè nel caso di specie occorrevano "elementi certi circa il fatto che (l'immobile) era stato per quell'anno adibito ad un uso diverso e incompatibile".

Tale profilo di doglianza pare poggiare sull'orientamento di questa Corte secondo cui "il concetto di inerenza è, invero, nozione di origine economica (...) che, nel campo fiscale, si traduce in un risparmio di imposta e in relazione alla cui sussistenza, ove si abbia riguardo a spese intrinsecamente necessarie alla produzione del reddito dell'impresa, non incombe alcun onere della prova in capo al contribuente" (Cass., 24/08/2018, n. 21131; nello stesso senso, Cass., 30/10/2001, n. 13478, 27/04/2012, n. 6548).

Tale orientamento è, in verità, controverso, avendo questa Corte anche recentemente statuito che, "(i)n tema di determinazione dei redditi d'impresa, l'onere del contribuente di dimostrare l'inerenza dei costi sostenuti sussiste anche per i beni "normalmente necessari e strumentali" allo svolgimento dell'attività di impresa: peraltro, l'assolvimento di tale onere è, in detta ipotesi, semplificato in quanto, a fronte degli elementi di fatto addotti dal contribuente, l'Amministrazione finanziaria può contestarne soltanto la carenza o insufficienza ovvero addurre l'esistenza di circostanze di fatto idonee, in concreto, ad inficiare gli stessi" (Cass., 27/12/2018, n. 33504).

Anche a voler seguire il primo dei due orientamenti, più favorevole ai contribuenti, va rilevato che esso esonera il contribuente dall'onere della prova dell'inerenza del costo all'attività d'impresa (ponendo quindi in capo all'amministrazione finanziaria l'onere di provare la non

inerenza dello stesso costo) solo con riguardo alle spese "intrinsecamente necessarie alla produzione del reddito dell'impresa" (come si esprimono Cass., n. 21131 del 2018 e n. 6548 del 2012) o per i "beni normalmente (...) necessari (e) strumentali all'esercizio dell'azienda" (come si esprime la massima di Cass., 30/10/2001, n. 13478, Rv. 549937).

Tanto precisato, non pare ragionevolmente sostenibile che i costi per forniture di energia elettrica, acqua e gas in un immobile nel quale "non risulta che la società (contribuente) abbia avuto (...) uffici o sedi operative" possano considerarsi "intrinsecamente necessari(...) alla produzione del reddito dell'impresa" o relativi a "beni normalmente (...) necessari (e) strumentali all'esercizio dell'azienda".

Ne discende che, anche aderendo all'orientamento più favorevole al contribuente, nessun error in iudicando ha commesso la CTR nel porre a carico della società ricorrente l'onere di provare l'inerenza all'attività d'impresa dei suddetti costi. Da ciò l'infondatezza del quarto profilo di doglianza.

Con il secondo profilo di doglianza, la ricorrente principale lamenta che la CTR mostrerebbe di ritenere che "possa essere contestata l'inerenza (...) solo per il fatto che nell'anno in contestazione non veniva materialmente svolta presso l'immobile alcuna attività da parte della società".

Tale profilo di doglianza è inammissibile perchè si fonda su una lettura erronea della sentenza impugnata. Questa, infatti, non ha affermato che l'amministrazione finanziaria poteva legittimamente disconoscere la deducibilità dei costi per forniture di energia elettrica, acqua e gas nell'immobile sito in (---) perchè la contribuente non svolgeva attività in tale immobile ma perchè non aveva "dimostrato l'inerenza di tal(i) cost(i) all'esercizio dell'attività d'impresa" e, neanche in relazione all'"intervallo" dal 10 ottobre 2003 al 21 ottobre 2004, aveva "fornito alcuna prova di una utilizzazione dell'immobile inerente all'esercizio dell'attività economica".

Con il terzo profilo di doglianza - l'ultimo da scrutinare - la ricorrente deduce che "il contribuente è ammesso a provare l'esistenza e l'inerenza dei costi anche con mezzi diversi dalle scritture contabili".

Anche tale profilo di doglianza è inammissibile. La ricorrente principale ha infatti omesso di indicare quali affermazioni della sentenza impugnata si porrebbero in contrasto con il principio invocato (effettivamente statuito da Cass., 14/05/2007, n. 10964, 12/03/2008, n. 6572). Affermazioni che, in ogni modo, nella stessa sentenza non si rinvengono.

11. Il terzo motivo del ricorso principale è inammissibile quanto al profilo della violazione dell'art. 112 c.p.c. ed è inammissibile e, comunque, infondato quanto al profilo della violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57.

Quanto al primo profilo della violazione dell'art. 112 c.p.c., il motivo è inammissibile perchè, in base alla costante giurisprudenza di questa Corte, il vizio di omessa pronuncia è configurabile solo nel caso di mancato esame, da parte del giudice, di questioni di merito, e non di questioni

processuali (Cass., 26/09/2013, n. 22083, 25/01/2018, n. 1876, 11/10/2018, n. 25154, 15/04/2019, n. 10422).

Nella specie, la questione relativa all'eccezione di violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, per avere l'Agenzia delle entrate dedotto con l'atto d'appello dei nuovi motivi giustificativi della pretesa, relativi, in particolare, all'andamento costantemente in perdita della società contribuente negli anni dal 1998 al 2008, è puramente processuale, sicchè la nullità della sentenza o del procedimento poteva essere prospettata soltanto per la violazione di norme processuali diverse dall'art. 112 c.p.c., deducendo l'erroneità della soluzione implicitamente data dal giudice alla questione posta dalla parte (Cass., 25/06/2003, n. 10073, 21/02/2006, n. 3667, n. 1876 del 2018).

Quanto al profilo della violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 - che la ricorrente ha, in effetti, pure lamentato - il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza e, comunque, infondato.

Riguardo all'inammissibilità, si deve rammentare che è vero che "(I)a Corte di cassazione, allorquando sia denunciato un "error in procedendo", è anche giudice del fatto ed ha il potere di esaminare direttamente gli atti di causa; tuttavia, non essendo il predetto vizio rilevabile "ex officio", è necessario che la parte ricorrente indichi gli elementi individuanti e caratterizzanti il "fatto processuale" di cui richiede il riesame e, quindi, che il corrispondente motivo sia ammissibile e contenga, per il principio di autosufficienza del ricorso, tutte le precisazioni e i riferimenti necessari ad individuare la dedotta violazione processuale" (Cass., 02/02/2017, n. 2771, Rv. 643715-01; in senso analogo, Cass., 23/01/2004, n. 1170).

Tale onere non è stato assolto dalla ricorrente, che si è limitata a indicare l'atto nel quale aveva sollevato l'eccezione di violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 1, (in particolare, l'atto di controdeduzioni in appello, punto 3, lett. B, pag. da 9 a 11), omettendo, tuttavia, di precisare - come risulta necessario quando sia dedotta la violazione del divieto, per l'amministrazione, di mutare i termini della contestazione, adducendo motivi diversi da quelli contenuti nell'atto di accertamento - quali fossero sia i motivi contenuti nell'avviso di accertamento a lei notificato sia i motivi diversi addotti dall'Agenzia delle entrate nel proprio atto d'appello.

Il profilo della violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, è, comunque, infondato.

Come è stato recentemente ribadito, "(n)el processo tributario d'appello, l'Amministrazione finanziaria non può mutare i termini della contestazione, deducendo motivi diversi da quelli contenuti nell'atto di accertamento, in quanto il divieto di domande nuove previsto al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 1, trova applicazione anche nei confronti dell'Ufficio finanziario, al quale non è consentito, innanzi al giudice del gravame, avanzare pretese diverse, sotto il profilo del fondamento giustificativo e, dunque, sul piano della "causa petendi", da quelle recepite nell'atto impositivo" (Cass., 10/05/2019, n. 12467, Rv. 653676-01; analogamente, Cass., 07/05/2014, n. 9810, 27/06/2019, n. 17231).

In base a quanto risulta dalla sentenza impugnata, l'avviso di accertamento aveva motivato la rettifica dei corrispettivi della vendita delle sei villette costruite dalla ricorrente in Bussolengo con la ritenuta sottofatturazione degli stessi, in considerazione sia delle valutazioni dell'OMI e della FIAIP relative a tale tipologia di immobili nella zona sia della mancanza di contratti preliminari di vendita di tutte le villette.

Rispetto a tale fondamento giustificativo della pretesa fiscale, la deduzione contenuta nell'atto d'appello dell'Agenzia delle entrate (come riportata dalla sentenza impugnata) che "per l'occultamento dei ricavi relativi alla vendita degli immobili la prova certa risultava dal comportamento della società verificata di dichiarare costantemente dal 1998 al 2008 perdite di esercizio" non costituisce una causa petendi alternativa nè ulteriore, ma un mero argomento difensivo, legittimamente diretto a supportare l'attendibilità della sottofatturazione dei ricavi della vendita delle villette.

12. Il quarto, quinto e sesto motivo - i quali, per la loro connessione, devono essere esaminati congiuntamente - non sono fondati.

L'accertamento dei maggiori corrispettivi della cessione delle villette costruite dalla società ricorrente in Bussolengo è stato operato, come è evidente, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), secondo periodo, disposizione che consente all'amministrazione finanziaria di desumere l'esistenza di attività non dichiarate "sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti".

Orbene, 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 plurimis, Cass., 22/05/2002, n. 7487, 20/04/2007, n. 9402), la CTR ha reputato la legittimità dell'accertamento sulla base di una pluralità di elementi di fatto, puntuamente indicati.

Anzitutto, la sproporzione tra i ricavi e i costi, con operatività in perdita della società (l'"esiguità dei ricavi dichiarati in rapporto ai costi sostenuti (con redditività negativa)", anomalia che, poichè evidenzia un contrasto con i criteri di economicità che, secondo l'id quod plerumque accidit, ispirano l'agire degli imprenditori commerciali, può di per sè costituire, in assenza di spiegazioni della contribuente - che, nella specie, non si deduce essere state offerte al giudice di merito (e da questi trascurate) - un elemento indiziario grave e preciso della sottofatturazione dei corrispettivi, in quanto ciò solo potrebbe rendere la costruzione e la cessione delle villette coerente con gli scopi di un'attività imprenditoriale (sulla legittimità dell'accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d, in presenza di comportamenti contrari ai canoni dell'economia, Cass. 17/09/2001, n. 11645, 22/05/2002, n. 7487, 25/05/2002, n. 7680, 14/01/2003, n. 398, 15/12/2003, n. 19150).

In secondo luogo, il "notevole scostamento" tra i corrispettivi riportati nella contabilità e i prezzi di vendita della stessa tipologia di immobili nella zona rilevati non solo dall'OMI ma anche dalla FIAIP. Le quotazioni di questi due organismi, dunque - nonostante l'inesatta qualificazione di "presunzione legale" - sono state, in realtà, trattate dalla CTR come ulteriori plurimi convergenti elementi indiziari da essa considerati valevoli, nel loro complesso, a giustificare la rettifica in

aumento dei corrispettivi. La sentenza impugnata non contrasta, perciò, con l'orientamento di questa Corte secondo cui "è legittima, nel settore immobiliare, la rettifica dei corrispettivi dichiarati solo qualora i valori OMI si combinino con altri elementi indiziari gravi, precisi e concordanti (...), altrimenti versandosi in una non consentita presumptio de presumpto" (Cass., 25/01/2019, n. 2155).

Infine, la CTR, constatato che la società contribuente non aveva fornito alcuna documentata spiegazione delle anomalie evidenziate (nè aveva prodotto alcun contratto preliminare di compravendita degli immobili), corroborava gli indicati elementi indiziari con il riscontro della circostanza, emergente dall'anagrafe tributaria, che la società contribuente aveva dichiarato, per ben dieci anni (dal 1998, anno di inizio dell'attività, al 2008), delle perdite, "il che contraddice ad ogni logica produttiva". A tale proposito, va rammentato come questa Corte abbia statuito che "(l)a circostanza che una impresa commerciale dichiari, ai fini dell'imposta sul reddito, per più anni di seguito rilevanti perdite, nonchè una ampia divaricazione tra costi e ricavi, costituisce una condotta commerciale anomala, di per sè sufficiente a giustificare da parte dell'erario una rettifica della dichiarazione, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, a meno che il contribuente non dimostri concretamente la effettiva sussistenza delle perdite dichiarate" (Cass., 15/10/2007, n. 21536, Rv. 600991-01).

Da quanto esposto, risulta evidente che la CTR non ha violato il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e che non può ritenersi carente o contraddittoria la motivazione della sentenza impugnata che, muovendo dagli indicati elementi di fatto, relativi sia alla specifica operazione commerciale sia al più generale comportamento economico della contribuente, argomenti il conseguimento di maggiori corrispettivi della stessa operazione.

13. Il primo motivo del ricorso incidentale è fondato.

Nel rispetto del principio di autosufficienza, la ricorrente incidentale ha riportato (testualmente e integralmente) la parte del proprio ricorso in appello contenente il motivo di impugnazione della sentenza di primo grado per la parte di essa relativa al secondo rilievo del disconoscimento della deducibilità dei costi di cui alle fatture emesse dall'impresa individuale Sos Casa di V.F..

Sia la V. s.r.l. in liquidazione (alla pag. 2, punto a, del ricorso principale) sia l'Agenzia delle entrate concordano nell'affermare che il rilievo dell'indeducibilità dei costi delle operazioni con l'impresa individuale Sos Casa di V.F. riguardava costi indicati in fatture emesse da tale impresa sia nell'anno 2004 sia nell'anno 2005 (l'Agenzia delle entrate specifica che, mentre l'importo delle fatture emesse nel 2004 era di Euro 439.746,53 - come indicato anche dalla CTR. - l'importo delle fatture emesse nel 2005 era di Euro 197.737,37). Dall'esame del ricorso in appello - che questa Corte ha il potere -dovere di compiere, essendo stato denunciato un error in procedendo - risulta inoltre che il motivo di impugnazione dell'Agenzia delle entrate aveva a oggetto la deducibilità della generalità dei costi indicati nelle fatture emesse dall'impresa individuale Sos Casa di V.F.; quindi, sia dei costi indicati nelle fatture emesse nell'anno 2004 sia dei costi indicati nelle fatture emesse nell'anno 2005.

Malgrado ciò, la sentenza impugnata, muovendo dalla premessa che il rilievo dell'indeducibilità dei costi delle operazioni con l'impresa individuale Sos Casa di V.F. riguardava solo l'anno 2004

("l'ufficio delle entrate di Treviso rispettivamente per l'anno 2004 ha disconosciuto la deducibilità (...) dei costi relativi alle fatture emesse dalla ditta individuale Sos Casa di V.F. per complessivi Euro 439746,53"), si è pronunciata solo sulla parte del motivo di appello dell'Agenzia delle entrate concernente la deducibilità dei costi di cui alle fatture emesse in tale anno, mentre ha omesso di pronunciarsi sulla parte dello stesso motivo concernente la deducibilità dei costi di cui alle fatture emesse nell'anno 2005.

Da ciò la violazione dell'art. 112 c.p.c..

14. Il secondo motivo del ricorso incidentale - che, in conseguenza dell'accoglimento del primo motivo dello stesso ricorso, deve essere esaminato esclusivamente in relazione all'anno 2004 - è fondato.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che le operazioni commerciali oggetto di fatturazione non sono mai state poste in essere, indicando gli elementi, anche indiziari, sui quali si fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo, altrimenti indeducibili, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, trattandosi di dati e circostanze facilmente falsificabili" (Cass., 15/05/2018, n. 11873, Rv. 648528-01; nello stesso senso, Cass., 10/06/2011, n. 12802, 20/01/2016, n. 967, 19/05/2017, n. 12701).

Tanto ribadito, in via generale, riguardo all'oggetto della prova e al riparto del relativo onere nel caso di operazioni inesistenti, la motivazione della sentenza impugnata si rivela insufficiente nella valutazione sia degli elementi indiziari sui quali si fonda la contestazione dell'ufficio sia della prova contraria offerta dalla contribuente.

Quanto ai primi, la CTR non ha sufficientemente motivato l'inidoneità dimostrativa - meramente asserita, in difetto di analisi e argomentazione - di elementi di fatto che la giurisprudenza di questa Corte considera invece, di regola, significativi ai fini della prova, in via presuntiva, da parte dell'ufficio, dell'inesistenza dell'operazione. Ciò è a dirsi, in particolare, degli elementi: dell'"elevato numero delle ore fatturate in rapporto al modesto numero di dipendenti della ditta fornitrice della monodopera", suscettibile di evidenziare logicamente la mancanza, in capo alla Sos Casa di V.F., di una dotazione personale adeguata all'esecuzione delle prestazioni (Cass., 13/03/2013, n. 6229, n. 967 del 2016, 20/11/2019, n. 30147); dell'"identica ubicazione delle sedi delle due ditte", suscettibile di evidenziare la carenza, in capo alla stessa Sos Casa di V.F., di una sede compatibile con l'attività (Cass., n. 30147 del 2019); dell'"omissione degli obblighi fiscali" da parte delle medesima società (Cass., 02/03/2012, n. 3370, n. 30147 del 2019, entrambe in relazione al mancato versamento dell'IVA inerente le operazioni).

Quanto alla prova contraria offerta dalla contribuente, la CTR ha attribuito rilievo all'evidenza contabile - per di più solo parziale - dei pagamenti degli importi fatturati, cioè a una circostanza che, secondo l'orientamento di questa Corte, in quanto "facilmente falsificabile", va considerata, come si è visto, del tutto insufficiente.

La motivazione della sentenza impugnata risulta, infine, insufficiente anche nella valutazione dell'ulteriore circostanza, da essa valorizzata, che, nei confronti della Sos Casa di V.F., "l'ufficio accertava per l'anno 2004 vendite per Euro 579258,00, acquisti per Euro 24488,00, costi di lavoro dipendente per Euro 81777,00 e lavoro autonomo per Euro 6542,00", atteso che la riscontrata insufficiente motivazione dell'inidoneità dimostrativa degli elementi indiziari addotti dall'ufficio ha impedito alla CTR di considerare i citati - peraltro generici - dati, anche alla luce di detti elementi, in particolare, di quello della sproporzione tra le ore di manodopera fatturate dalla Sos Casa di V.F. e il numero dei suoi dipendenti.

Tali insufficienze motivazionali, sintomatiche di una possibile carente ricostruzione della fattispecie di causa, comportano l'accoglimento anche del secondo motivo del ricorso incidentale.

15. In conclusione, il ricorso principale deve essere rigettato e il ricorso incidentale deve essere accolto. La sentenza impugnata deve essere cassata in relazione a quest'ultimo ricorso, con rinvio della causa alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione, perchè provveda a un nuovo esame della controversia sempre relativamente al solo ricorso incidentale - nonchè alla liquidazione delle spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

rigetta il ricorso principale; accoglie il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione a quest'ultimo ricorso e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 2 dicembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 20 febbraio 2020

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza