

Civile Sent. Sez. 5 Num. 15288 Anno 2020

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI

Data pubblicazione: 17/07/2020

### SENTENZA

165  
2020

sul ricorso iscritto al n. 13282/201 R.G. proposto da Diana S.r.l., elettivamente domiciliata in Roma, Via Parioli n. 43, presso lo Studio dell'Avv. Francesco D'Ayala Valva, che con gli Avv.ti Victor Uckmar e Giuseppe Corasaniti, la rappresenta e difende, anche disgiuntamente, giusta delega a margine del ricorso;

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata *ex lege* in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana n. 446/1/11, depositata il 28 novembre 2011.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 16 gennaio 2020 dal Cons. Ernestino Luigi Bruschetta;

udito l'Avv. dello Stato Giancarlo Caselli, per la controricorrente;



udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Stefano Visonà, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

### **FATTI DI CAUSA**

1. Con l'impugnata sentenza la Regionale della Toscana confermava la prima decisione che aveva respinto tre riuniti ricorsi promossi dalla immobiliare Diana S.r.l. avverso altrettanti separati avvisi con i quali l'ufficio recuperava a tassazione un maggiore imponibile ai fini IRES IRAP IVA 2004 2005 2006, con metodo analitico induttivo ex art. 39, comma 1, lett. d) d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600; la Regionale confermava altresì il disconoscimento operato dall'ufficio di taluni costi ritenuti non provati o non inerenti.

2. La Regionale, dopo aver premesso di condividere la <<articolata>> motivazione della prima decisione, riteneva nel merito che l'ufficio fosse riuscito a provare la sottofatturazione della vendita di un certo numero di civili abitazioni, reputando a riguardo <<significativo che da alcuni acquirenti degli appartamenti venduti dalla società fossero risultati versati assegni non contabilizzati>>; come ricordato, la Regionale riteneva inoltre indeducibili i costi sostenuti <<in proprio dal sig. Buglione senza che fosse risultato un rimborso da parte della società>> e i costi relativi <<alla autovettura non di pertinenza aziendale>>.

3. La contribuente ricorreva per diciannove motivi, mentre l'ufficio resisteva con controricorso.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con i primi tre motivi di ricorso, tutti formulati in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la contribuente lamentava la violazione dell'art. 36 d.lgs. 31 gennaio 1992 n. 546, addebitando alla Regionale la violazione delle regole di motivazione della sentenza; e, questo, sia per non aver esposto i fatti di causa rilevanti, sia per non aver indicato le richieste delle parti e sia per aver fatto mero rinvio al contenuto della decisione della Provinciale; le censure sono però da rigettarsi, dovendosi in sintesi



osservare come l'impugnata sentenza non sia stata semplicemente motivata *per relationem*, contenendo invece una autonoma valutazione della ripresa analitico induttiva, avendo la Regionale spiegato di aver reputato raggiunta la prova dell'evasione presumendola dalla mancata contabilizzazione di talune somme pagate dagli acquirenti a mezzo di assegni e spiegando che la contribuente non poteva dedursi costi sopportati da terzi e per una autovettura <<non di pertinenza aziendale>>.

2. Con il quarto motivo, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la contribuente lamentava la violazione dell'art. 112 c.p.c., per non aver la Regionale statuito sull'eccezione di nullità dell'accertamento analitico induttivo; difatti, *in thesi* della contribuente, la ripresa sarebbe stata illegittimamente basata sulla sola presunzione di normalità dei valori immobiliari ricavabili dalle proiezioni statistiche OMI; il motivo è infondato, atteso che la Regionale non ha fatto mancare la pronuncia indispensabile a risolvere la questione; in effetti, la statuizione di rigetto dei ricorsi, che la Regionale ha motivato ricavando la prova presuntiva dell'evasione dalla mancata contabilizzazione di talune somme pagate dagli acquirenti a mezzo di assegni, comporta l'implicito rigetto della eccezione secondo cui la ripresa sarebbe stata invece unicamente fondata sulle presunzioni derivate dai valori OMI, avendo appunto la Regionale scelto altri elementi di prova presuntiva tra quelli offerti dall'ufficio nell'accertamento (Cass. sez. VI n. 15255 del 2019; Cass. sez. III n. 16326 del 2018).

3. Con il quinto motivo, formulato in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la contribuente denunciava la violazione dell'art. 41 *bis* d.p.r. n. 600 cit., rimproverando alla Regionale di non aver dichiarato la nullità degli accertamenti parziali oggetto di giudizio; e questo perché, secondo la contribuente, la disposizione doveva essere interpretata nel senso che gli accertamenti parziali possono fondarsi solo su prove <<certe>> e non sulle presunzioni



sulle quali era basato l'accertamento analitico induttivo; il motivo, pur preliminarmente inammissibile, atteso che la Regionale non ha deciso l'eccezione, cosicché la censura corretta sarebbe stata quella di omessa pronuncia e violazione dell'art. 112 c.p.c. (Cass. sez. lav. n. 22759 del 2014; Cass. sez. III n. 1196 del 2007); sarebbe, comunque, infondato, bastando a riguardo rammentare la condivisibile giurisprudenza della Corte, ormai consolidatasi nel senso che l'accertamento parziale non è incompatibile col metodo di accertamento analitico induttivo (Cass. sez. trib. n. 21984 del 2015).

4. Con il sesto motivo, formulato in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la contribuente lamentava che la Regionale avesse ritenuto provato l'accertamento analitico induttivo sulla base di fatti che, non essendo gravi, né precisi e né concordanti, non potevano costituire valide presunzioni, con la conseguente violazione dell'art. 39, comma 1, lett. d) d.p.r. n. 600 cit.; il motivo è però inammissibile perché in realtà rivolto, non a censurare una errata interpretazione dell'art. 39, comma 1, lett. d) d.p.r. n. 600 cit., bensì a contestare l'accertamento in fatto compiuto dalla Regionale circa l'esistenza della evasione (Cass. sez. I n. 24155 del 2017).

5. Con il settimo motivo, le appena vedute doglianze venivano declinate come vizio motivazionale, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., applicabile *ratione temporis*, in particolare la contribuente lamentava che la Regionale non avesse spiegato il <<nesso logico idoneo a conferire a tali indizi una qualche rilevanza>>; con l'ottavo motivo, ancora formulato in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., applicabile *ratione temporis*, la contribuente lamentava che la Regionale non avesse motivato <<il mancato esame di taluni punti decisivi>>, come ad es. la non esaustività ai fini probatori dei valori OMI, che i fabbricati oggetto di accertamento erano di diversa tipologia e metratura, in taluni



casi comperati al grezzo, che l'ubicazione degli stessi era in lotti di differente pregio, che l'ufficio non aveva prodotto i contratti di mutuo accessi dagli acquirenti; con il nono motivo, ancora formulato in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., applicabile *ratione temporis*, la contribuente lamentava che la Regionale non avesse compiuto una <<approfondita disamina logica>> dei pagamenti non contabilizzati, per es. veniva rimproverato alla Regionale di non aver tenuto conto che i pagamenti erano stati registrati nelle schede contabili; i motivi, che per la loro stretta connessione è opportuno trattare congiuntamente, sono fondati solo nella misura più avanti stabilita; in particolare, pur avendo la Regionale ritenuto raggiunta la dimostrazione dell'esistenza dell'evasione, logicamente ricavandola dalla mancata contabilizzazione dei ridetti pagamenti, quindi con un apprezzamento della prova che non può essere sindacato in questa sede di legittimità (Cass. sez. I n. 16526 del 2016; Cass. sez. II n. 23278 del 2014), non ha però in alcun modo spiegato come è giunta a ritenere dimostrato il preciso ammontare della ripresa; la Regionale, cioè, non ha assolutamente chiarito le ragioni per le quali doveva ritenersi che il prezzo a mq. degli appartamenti fosse esattamente quello attribuito dall'ufficio, anche tenendo in debito conto che i fabbricati erano diversi per taglia e ubicazione e che taluni erano stati acquistati al grezzo.

6. Con il decimo motivo, formulato in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., denunciata la violazione dell'art. 109 d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917, la contribuente censurava la Regionale per aver statuito l'indeducibilità delle spese sostenute da un terzo per l'edificazione di un fabbricato; invero, secondo la contribuente, la deducibilità andava invece riconosciuta pena la violazione del principio di competenza e poi perché i prestiti rappresentavano costi sicuramente deducibili; ora, in disparte l'oscuro richiamo alle regole che disciplinano la competenza, qui non in discussione, oltreché la specifica confusione tra prestito e rimborso del suo



costo (Cass. sez. trib. n. 9931 del 2003), il motivo è infondato essendo in effetti pacifico che l'onere della prova della esistenza di un costo è *ex lege* posto a carico del contribuente (Cass. sez. trib. n. 2854 del 2012; Cass. sez. trib. n. 25141 del 2009); e la contribuente, come non è stato contestato in fatto, non avendo rimborsato alcuna spesa fatta dal terzo, non ha dimostrato di aver sopportato i suddetti costi di edificazione;

7. Con l'undicesimo motivo, formulato in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., deducendo la violazione dell'art. 112 c.p.c., la contribuente lamentava che la Regionale avesse omesso di pronunciare sulla eccepita illegittimità del disconoscimento del diritto alla detrazione IVA, disconoscimento operato dall'ufficio con riguardo alle spese di edificazione sopportate dal terzo; in proposito, la contribuente evidenziava che erano state emesse fatture, per le quali aveva pagato IVA in rivalsa; con il dodicesimo motivo, la medesima doglianza era declinata come vizio motivazionale, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, applicabile *ratione temporis*; i motivi, che per economia processuale è conveniente trattare assieme, sono complessivamente da accogliersi; in effetti, quando la Regionale ha accertato che la contribuente non aveva sopportato i costi in parola, non ha con ciò anche implicitamente accertato l'inesistenza del diritto alla detrazione IVA; e questo perché il diritto alla detrazione si fonda su presupposti diversi da quelli della deducibilità dei costi; ed, invero, i presupposti della detrazione muovono dalla necessaria salvaguardia del principio di neutralità dell'IVA, cosicché la detrazione deve essere per es. esclusa in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, quando cioè le interposte <<cartiere>> non versano quell'IVA che viene in seguito detratta dall'acquirente reale; ma non quando l'operazione sia oggettivamente e soggettivamente esistente, seppur pagata da altri; il vizio di omessa pronuncia, assorbe poi il dodicesimo motivo.



8. Con il tredicesimo motivo, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., denunciata la violazione dell'art. 2909 c.c., oltreché dell'art. 324 c.p.c., la contribuente eccepiva, con riferimento al disconoscimento delle spese sopportate per l'autovettura, che con sentenza definitiva i costi di *leasing* erano stati riconosciuti per l'anno 2003, opponendo per tale ragione la formazione di un giudicato esterno favorevole; il motivo è però inammissibile per difetto di autosufficienza, non essendo stato integralmente trascritto l'allegato giudicato esterno (Cass. sez. lav. n. 5508 del 2018; Cass. sez. II n. 15737 del 2017).

9. Con il quattordicesimo motivo, formulato in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., applicabile *ratione temporis*, l'appena veduta doglianza era declinata come vizio motivazionale; con il quindicesimo motivo, formulato in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la contribuente rimproverava alla Regionale di non aver pronunciato sul disconoscimento del diritto alla detrazione IVA, sempre con riferimento ai costi sopportati per l'autovettura; i motivi, che possono essere esaminati congiuntamente perché strettamente connessi, sono fondati; in effetti, quando la Regionale afferma che l'autovettura non era di <<pertinenza aziendale>>, non chiarisce affatto per quali ragioni la macchina fosse da ritenersi non di <<pertinenza>>; trattasi di un vizio motivazionale che finisce per assorbire anche il quindicesimo motivo.

10. Con il sedicesimo motivo, formulato in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la contribuente rimproverava alla Regionale per aver omesso di pronunciare sul diritto alla deduzione di costi per l'acquisto di infissi, con la conseguente violazione dell'art. 112 c.p.c.; con il diciassettesimo motivo, formulato in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la contribuente rimproverava alla Regionale per aver omesso di pronunciare sulla richiesta di disapplicazione delle sanzioni per mancanza di colpevolezza, con la conseguente violazione dell'art. 112 c.p.c.; con il diciottesimo



motivo, formulato in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la contribuente rimproverava alla Regionale di aver omesso di pronunciare sul diritto alla deducibilità e detraibilità dei costi sostenuti per il noleggio di un'autovettura e per l'acquisto di un *computer*, con la conseguente violazione dell'art. 112 c.p.c.; i motivi sono tutti fondati, atteso in effetti che la Regionale non ha in alcun modo statuito sugli stessi.

11. Con il diciannovesimo motivo, formulato in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., per violazione dell'art. 92 c.p.c., la contribuente lamentava l'implicito rigetto del motivo d'appello con il quale aveva chiesto che la condanna alle spese di primo grado fosse riformata; il motivo è assorbito, atteso che il giudice del rinvio dovrà comunque regolare *ex novo* tutte le spese processuali.

12. L'impugnata sentenza deve essere pertanto cassata per i motivi accolti, con rinvio al giudice *a quo* per gli ulteriori accertamenti

#### **P.Q.M.**

La Corte cassa l'impugnata sentenza in relazione ai motivi accolti, rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana che, in altra composizione, dovrà decidere la controversia uniformandosi ai superiori principi, oltreché regolare le spese di ogni fase e grado. Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del giorno 16 gennaio 2020

Il Presidente

Il Consigliere est.