

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22184 Anno 2020

Presidente: BISOGNI GIACINTO

Relatore: LEUZZI SALVATORE

Data pubblicazione: 14/10/2020

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

11/10/2020
sul ricorso iscritto al n. 22885/2013 R.G. proposto da
Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato, in persona del Direttore p.t., con domicilio
eletto presso gli uffici della predetta Avvocatura, in Roma, via dei
Portoghesi, n. 12;

- *ricorrente* -

contro

Valsacco Self s.r.l. in liquidazione, in persona del del liquidatore p.t.,
con sede in Velletri (Roma) viale Oberdan n. 114;

- *intimata* -

e contro

Moio Pasquale, Moio Gianluca, Colella Luca, Argenti Raffaele, Argenti Orietta, tutti rappresentati dall'Avv. Carla Pacifici ed elettivamente domiciliati presso il suo studio, in Roma, piazza del Fante n. 10 (Studio Avv. Alessandra Bettoni);

- *controricorrenti* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio n. 243/04/2012, depositata il 12 luglio 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 febbraio 2020 dal Cons. Salvatore Leuzzi.

RILEVATO CHE:

- L'agenzia delle entrate ricorre per cassazione avverso la sentenza d'appello in epigrafe che, accogliendo il gravame dei contribuenti - soci della cessata Valsacco Self s.r.l., esercente l'attività di autolavaggio meccanizzato "a gettoni" - ha annullato gli avvisi di accertamento mediante i quali era stato rettificato - ai fini IRES e IRAP - il reddito di impresa, ed aumentato - ai fini IVA - il volume di affari, con riferimento agli anni 2003, 2004 e 2005. La CTP di Roma, previa riunione dei ricorsi avanzati avverso gli atti impositivi, ne aveva disposto il rigetto, poi sovvertito in sede d'appello.

- L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

- Resistono i contribuenti con controricorso.

CONSIDERATO CHE:

- Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia lamenta la nullità della sentenza, ai sensi dell'art. ~~art.~~ 360, comma 1, n. 4, c.p.c., per violazione degli artt. 113 c.p.c., 2 e 35 d.lgs. n. 546 del 1992, 122 e 277 c.p.c., per avere la CTR immotivatamente ritenuto che l'Agenzia

medesima avesse proceduto nel caso di specie ad un accertamento induttivo puro, anziché ad un accertamento analitico-induttivo.

- Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia censura, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. la nullità della sentenza per carenza della motivazione in violazione dell'art. 39, comma 2, d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 55 d.P.R. n. 633 del 1972, per avere la CTR omesso di indicare gli elementi di fatto e le valutazioni a sostegno della qualificazione dell'accertamento come induttivo "puro".

- Con il terzo ed ultimo motivo di ricorso, l'Agenzia si duole, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. dell'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, avendo la CTR apoditticamente ritenuto che i consumi idrici riscontrati nel 2003 rivelassero un andamento costante e che i consumi elettrici fossero da addebitare a "*furti di energia o dispersioni*".

- I tre motivi di ricorso, intimamente connessi, si offrono a una trattazione unitaria, che ne rivela la fondatezza nei termini che seguono.

- Nel caso in esame, come desumibile dall'imposizione fiscale trascritta in ricorso in ossequio al principio di autosufficienza di questo, l'accertamento svolto dall'Ufficio con riferimento all'anno 2003 appare declinarsi alla stregua di accertamento analitico-induttivo, sol che si consideri che esso si palesa sorretto dalla presunzione unica costituita dal consumo di energia elettrica riscontrato. L'Ufficio ha rappresentato inequivocabilmente di aver proceduto a determinare detto consumo riguardante l'erogazione dei servizi, curandosi di calcolare "*il consumo medio ponderato per un gettone immesso, cosicchè da ottenere il numero di gettoni utilizzati nel periodo*"; in tal guisa, sono stati "*determinati i corrispettivi incassati, moltiplicando il numero di gettoni utilizzati nel periodo per euro 0,50*"; dal confronto dei corrispettivi determinati "*con quelli*

annotati sul registro di cui all'art. 24 del DPR 633/72 ed esaminata la dichiarazione mod. Unico/2004" l'Ufficio ha dichiarato di procedere all'accertamento "ai sensi dell'art. 39 D.P.R. 600/73 e art. 54 D.P.R. 633/72, determinando i maggiori ricavi".

- A fronte di siffatta prospettazione erariale, la CTR ha rilevato che non sussistevano le presunzioni gravi, precise e concordanti per poter dichiarare inattendibili le dichiarazioni della contribuente; che a monte difettavano i presupposti per poter procedere alla rettifica induttiva del reddito ex art. 39 d.P.R. n. 600 del 1973 e art. 54 d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto sarebbe occorsa la presenza di gravi irregolarità formali nelle scritture contabili o di inesattezze, non evidenziate invece dall'Ufficio, che si era limitato a rilevare la tardività dell'esibizione del registro di prima nota dei corrispettivi per l'anno 2005, prodotto l'indomani rispetto all'avvio della verifica; soggiungeva, peraltro, la CTR che l'unico elemento fattuale utilizzato in un'ottica presuntiva dall'Ufficio era rappresentato dai consumi di energia elettrica connessi alle apparecchiature automatizzate dell'autolavaggio, contraddetto dai consumi d'acqua del periodo allineati agli "standard".

- Osserva il collegio che, con ogni evidenza la CTR ha, da un lato, asserito apoditticamente che, nella specie, ci si trovasse al cospetto di un accertamento induttivo "puro", tralasciando di esplicitare gli elementi circostanziali da cui lo desumesse; dall'altro lato, il giudice regionale ha ritenuto necessaria, per l'emissione dell'accertamento analitico-induttivo, la sussistenza di gravi irregolarità formali nelle scritture contabili o di inesattezze e ha sostenuto l'insufficienza, per procedere al detto accertamento in via presuntiva, della valorizzazione dell'elemento dei consumi di energia elettrica, che *"ben può ritenersi ... essere frutto di dispersioni o di furti di energia non essendo invece utilizzati nel processo produttivo"*,

pure a fronte di consumi di acqua che, invece, negli stessi anni rimanevano costantemente allineati agli standard periodici.

- Questa Corte, ha da tempo affermato il principio per cui *"in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo della antieconomicità del comportamento del contribuente. In tali casi, pertanto, è consentito all'Ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi"* (v. Cass. n. 14288 del 2016; Cass. n. 12167 del 2014; Cass. n. 14068 del 2014; Cass. n. 14941 del 2013; Cass. n. 6929 del 2013; Cass. n. 7871 del 2012; Cass. n. 2616 del 2011).

- In buona sostanza, l'accertamento analitico induttivo non è escluso in presenza – accertata dalla CTR nella specie – di scritture contabili formalmente corrette quando la contabilità si presenti complessivamente inattendibile alla stregua di criteri di ragionevolezza. Nel caso che occupa, l'accertamento è imperniato sull'entità dei consumi di energia elettrica per l'utilizzo delle apparecchiature di autolavaggio, del tutto trascurati dalla decisione impugnata, donde la negazione da parte del giudice di merito della stessa praticabilità nella fattispecie del ragionamento inferenziale si pone in contrasto con la normativa specifica tributaria di riferimento indicata dall'Amministrazione nel corpo del primo e del secondo motivo, in relazione alla norma generale di cui all'art. 2729 c.c..

- Questa Corte ha, inoltre, evidenziato che *"in tema di presunzioni semplici, gli elementi assunti a fonte di prova non debbono essere necessariamente più d'uno, potendo il convincimento*

fe

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

del giudice fondarsi anche su di un solo elemento purchè grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale ma non necessario concorso di più elementi presuntivi" (Cass. n. 15754 del 2009; Cass. n. 17474 del 2009).

- In ambito fiscale il giudice nomofilattico ha al riguardo osservato che *"in tema di prova civile conseguente ad accertamento tributario, gli elementi assunti a fonte di presunzione non debbono essere necessariamente plurimi – benchè l'art. 2729 c.c., l'art. 38, comma 4, d.P.R. n. 600 del 1973, e l'art. 38, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972, si esprimano al plurale – potendosi il convincimento del giudice fondare anche su un elemento unico, preciso e grave" (Cass. n. 6567 del 2014).*

- La CTR si è discostata dai principi ora riassunti negando l'inidoneità ad assurgere ad elemento presuntivo del consumo di energia elettrica, assiomaticamente ascritto a un verosimile *"frutto di dispersioni o di furti"*, sul presupposto che i consumi di acqua erano rimasti allineati agli *"standard di periodo"*.

- Proprio con riferimento ai consumi idrici suona, peraltro, meramente assertiva e autoreferenziale – in quanto sprovvista d'ogni addentellato di riferimento, documentale o fattuale – la considerazione predetta in punto di allineamento dei consumi agli standard in parola. Invero, la CTR – malgrado l'Agenzia revocasse in dubbio che i consumi idrici non fossero in linea con l'impennata dei consumi elettrici, tanto da fornire in senso contrario tabelle sinottiche riportate in ricorso – ha omesso di corroborare l'affermazione con qualsivoglia valutazione istruttoria, sorvolando del tutto sugli elementi utili a sorreggerla o a contraddirla.

- Del tutto sdruciolevole, in quanto incentrata all'evidenza su una eterea congettura, la considerazione espressa dalla CTR

sull'ascrivibilità dell'impennata dei consumi elettrici a probabili furti o a dispersioni.

- Il ricorso va in ultima analisi accolto. La sentenza d'appello dev'essere cassata e la causa rimessa, per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla CTR del Lazio, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza d'appello; rinvia per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità alla CTR del Lazio in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria della Suprema Corte di Cassazione, il 13 febbraio 2020.

