

Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 05/10/2017) 25-10-2017, n. 25289

IMPOSTA SUI REDDITI

Accertamento

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO (IVA)

Accertamento

TRIBUTI LOCALI

Fatto Diritto P.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. CHINDEMI Domenico - Presidente -
Dott. DE MASI Enrico - rel. Consigliere -
Dott. CARBONE Enrico - Consigliere -
Dott. FASANO Anna Maria - Consigliere -
Dott. GIORDANO Luigi - Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 614-2010 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;
- ricorrente -

contro

CS IMMOBILIARE SRL, elettivamente domiciliato in ROMA LARGO DI TORRE ARGENTINA 11, presso lo studio dell'avvocato GIANCARLO DI MATTIA, rappresentato e difeso dall'avvocato GIACOMO FRANCESCO FABBRI;
- controricorrente -

avverso la sentenza n. 32/2008 della COMM. TRIB. REG. di FIRENZE, depositata il 04/11/2008;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 05/10/2017 dal Consigliere Dott. DE MASI ORONZO.

Svolgimento del processo

che l'Agenzia delle Entrate notificò, per l'anno 1999, avviso di accertamento in rettifica delle dichiarazioni Irpeg, Irap ed Iva, a carico della Cantiere Nautico Ottantatre s.r.l. (ora C.S. Immobiliare s.r.l.), a seguito di p.v.c. del 5/6/2002, da cui era emersa l'inattendibilità delle scritture contabili, avendo l'Ufficio proceduto alla rideterminazione, con metodo analitico - induttivo, *D.P.R. n. 600 del 1973*, ex art. 39, comma 2, lett. d), e *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55*, del volume d'affari della società, con emersione di ricavi non contabilizzati, risultanti dall'analisi dei costi aziendali, relativi a personale dipendente, materie prime ed energia;

che il ricorso proposto dalla contribuente in primo grado fu respinto, ma la decisione è stata riformata dalla C.T.R. che, in accoglimento dell' appello, ha annullato l'avviso impugnato rilevando che per ritenere inattendibili le scritture contabili nessun elemento certo ha offerto dall'Ufficio, il quale si è limitato a valutare, relativamente ad uno soltanto dei tre anni oggetto di verifica, le riscontrate incongruenze di cassa, senza procedere ad ulteriori accertamenti, ed ha concluso per la mancanza dei presupposti dell'accertamento analitico - induttivo;

che l'Agenzia ricorre per la cassazione delle sentenze d'appello con due motivi, cui la contribuente resiste con controricorso;

che, con il primo motivo di impugnazione la ricorrente deduce, in relazione *all'art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del *D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d)*, *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, comma 2, n. 3*, e art. 2729 c.c., giacchè la C.T.R. non ha considerato che la sussistenza della negatività del conto cassa, e la sua mancata corrispondenza con gli estratti conto bancari, sono dati pacifici, e che l'anomala tenuta della contabilità legittima il ricorso allo strumento accertativo adottato, in quanto diretto a far emergere per via induttiva la materia imponible, essendo stato accertato nel corso della operazioni di verifica, e riportato nel p.v.c., che la società registrava versamenti in cassa in data diversa da quella di esecuzione delle relative operazioni, allo scopo di coprire saldi passivi del "conto cassa", e che anche le scritturazioni dei conti "banca" risultavano non conformi agli estratti conto bancari, per cui le scritture contabili non possono ritenersi attendibili, e chiede alla Corte di Cassazione di dire se siano legittimi un avviso di accertamento in via induttiva, ai fini Irpeg, Irap ed Iva, fondato su indizi gravi, precisi e concordanti quali quelli in precedenza elencati, nonchè la rideterminazione del maggior reddito mediante calcolo induttivo dei ricavi, basato sui costi del personale e dell'energia, nonchè sul fatturato, a fronte di una sentenza del giudice tributario che si limiti a ritenere priva di rilevanza probatoria una ricostruzione del reddito fondata sugli indizi sopra indicati, nonchè privo di logica il calcolo del reddito, così come effettuato; che, con il secondo motivo deduce, in relazione *all'art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 5, motivazione insufficiente e contraddittoria circa un fatto controverso per il giudizio, giacchè la C.T.R. non spiega il perchè la riscontrata anomalia del conto cassa, laddove evidenzia ripetute negatività, nonchè la mancata corrispondenza delle scritture contabili con gli estratti conto bancari, costituirebbero mere irregolarità di tipo formale, e non sostanziale, inidonee a

consentire l'accertamento analitico - induttivo, e neppure perchè sarebbe privo di logica il calcolo del reddito così accertato, anche se ricostruito sulla base di dati certi, quali i maggiori costi societari ed il fatturato.

Motivi della decisione

che la censura svolta nel primo motivo di ricorso è fondata e merita accoglimento;
che la questione posta dalla ricorrente trova agevole soluzione nella univoca giurisprudenza di questa Corte secondo la quale "In tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa ai fini Irpeg e Iva, ai sensi del *D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39*, e del *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54*, la sussistenza di un saldo negativo di cassa, implicando che le voci di spesa sono di entità superiore a quella degli introiti registrati, oltre a costituire un'anomalia contabile, fa presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati in misura almeno pari al disavanzo." (Cass. n. 11988/2011);
che nella sopra richiamata sentenza è stato evidenziato che "La dottrina ragionieristica e, con essa, la giurisprudenza di questa Corte hanno chiarito che, siccome la chiusura "in rosso" di un conto di cassa significa, senza possibilità di dubbio, che le voci di spesa sono di entità superiore a quella degli introiti registrati, non si può fare a meno di ravvisare, senza alcuna forzatura logica, l'esistenza di altri ricavi, non registrati, in misura almeno pari al disavanzo. Si deve conseguentemente ritenere che una chiusura di cassa con segno negativo oltre a rappresentare, sotto il profilo formale, un'anomalia contabile, denota sostanzialmente l'omessa contabilizzazione di un'attività (almeno) equivalente al disavanzo (Cass. n. 27585/2008 e n. 24509/2009)";
che la C.T.R. ha accolto la tesi della contribuente e ritenuto che il recupero operato del saldo negativo di cassa, come "importi non contabilizzati", fosse privo di logica, in quanto i rilievi inerenti la movimentazione del conto cassa, in cui venivano registrati versamenti in data diversa da quella di esecuzione della relativa operazione, allo scopo - in tesi - di coprire saldi passivi, anche mediante il finanziamento "con assegni prima anticipati dall'amministratore (nonchè socio) e poi dallo stesso presentati in banca per la riscossione", non avevano alcun riflesso sulla determinazione dei ricavi, così come le discordanze riscontrate tra scritturazioni dei conti banca ed estratti conto bancari, e che l'Ufficio avrebbe dovuto comunque provare il rapporto tra la movimentazione del conto cassa e gli ulteriori ricavi accertati, "in quanto la erroneità del mastro cassa doveva essere riscontrato (anche) da) altri elementi";
che la sentenza d'appello appare censurabile sul punto perchè, pur riconoscendo sussistente, quantomeno sul piano della regolarità formale, l'anomalia concernente la tenuta della contabilità, considera poi ingiustificata la conclusione circa l'occultamento di ricavi ed, in contrasto col riparto degli oneri probatori regolato dal regime di presunzioni del *D.P.R. n. 633, art. 54, comma 2*, e del *D.P.R. n. 600, art. 39, comma 2*, poichè "I verificatori si sono limitati alle incongruenze di cassa senza ulteriori accertamenti, e così l'Ufficio che si è limitato ad operare riportandosi semplicemente al p.v.c.", in tal modo sollevando la società contribuente da qualsivoglia onere della prova al riguardo;
che, in conclusione, "un "conto cassa" rientra sicuramente tra le scritture contabili, ancorchè non obbligatorie, astrattamente idonee ad essere utilizzate dall'ufficio ai fini dell'accertamento, quale "documento relativo all'impresa", il suo controllo, con esito negativo, può fondare un legittimo accertamento in rettifica (Cass. n. 6166/2001), ed è senza dubbio "legittima l'utilizzazione, da parte dell'erario, dei movimenti bancari" ai fini dell'accertamento della base imponibile (Cass. n. 446/2013, nella specie, imposta sul valore aggiunto);
che, per dette ragioni, in accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbito il secondo (proposto in via subordinata), e previa cassazione della sentenza impugnata, la causa deve essere rinviata alla Commissione tributaria regionale competente, in diversa composizione, la quale rinoverà il giudizio uniformandosi ai principi di cui sopra, e provvederà alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo motivo di ricorso e, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 5 ottobre 2017.

Depositato in Cancelleria il 25 ottobre 2017