

I.G. Not. MFG

18890 - 21



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

V SEZIONE CIVILE

Oggetto: Tributi  
Ires, Irap e Iva 2004  
  
Art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n.  
600/73- antieconomicità

Composta da:

- |                            |                        |                   |
|----------------------------|------------------------|-------------------|
| Ernestino Luigi Bruschetta | - Presidente -         | Oggetto           |
| Enrico Manzoni             | - Consigliere -        | R.G.N. 26417/2015 |
| Giacomo Maria Nonno        | - Consigliere -        | Cron. 18890       |
| Roberto Succio             | - Consigliere -        | cc 24/marzo/2021  |
| Maria Giulia Putaturo      | - Consigliere relatore |                   |
| Donati Viscido di Nocera   |                        |                   |

2239  
2021

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

Sul ricorso iscritto al numero 26417 del ruolo generale dell'anno 2015,  
proposto

Da

**Agenzia delle entrate**, in persona del Direttore *pro tempore*,  
domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura  
Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

-ricorrente-

Contro

*am*

(omissis) **s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore**, rappresentata e difesa, giusta procura speciale a margine del controricorso, dall'Avv.to (omissis), elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv.to (omissis), in (omissis)

(omissis);

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione distaccata di Lecce, n. 790/23/15, depositata in data 13 aprile 2015, non notificata;

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 24 marzo 2021 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera;

### **Rilevato che**

-con sentenza n. 790/23/15, depositata in data 13 aprile 2015, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione distaccata di Lecce, previa riunione, rigettava gli appelli proposti dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, nei confronti di (omissis) s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, avverso le sentenze n. 607/02/11 e n. 608/2/11 della Commissione tributaria provinciale di Lecce che avevano accolto i ricorsi proposti dalla contribuente avverso gli avvisi di accertamento n.

(omissis) e n. (omissis) con i quali l'Ufficio aveva contestato nei confronti dell'allora "l (omissis) s.a.s. di (omissis)", esercente attività di costruzione di edifici e gestioni immobiliari, un maggiore reddito di impresa, rispettivamente il primo, ai fini Ires, Irap e il secondo, ai fini Iva, per l'anno di imposta 2004, stante la incongruenza tra ricavi dichiarati e costi sostenuti, per materie prime e personale dipendente, in rapporto all'incidenza dei costi sui ricavi dichiarati nell'anno precedente;

-la CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che:1) a fronte degli atti impositivi in questione con i quali - in difetto tanto

più della fondamentale fase del contraddittorio in sede pre-contenziosa con la contribuente - l'Ufficio aveva contestato un maggior reddito imponibile, in presenza di una incongruenza tra ricavi dichiarati e costi sostenuti, tenuto conto dell'incidenza dei costi sui ricavi dell'anno precedente, la società contribuente aveva documentato in atti (come da fatture di acquisto) che, nel 2004, erano stati sopportati maggiori costi (per l'acquisto delle materie prime e il pagamento dei salari agli operai) rispetto all'anno precedente in quanto, nel corso del 2004, era stata realizzata la costruzione effettiva dell'opificio del tipo prefabbricato (fornito dalla (omissis) s.r.l. e commissionato dalla (omissis) s.r.l. per il compenso di euro 570.000,00, oltre Iva) mentre, nel 2003, erano stati sostenuti costi di gran lunga inferiori, essendo stati eseguiti lavori di natura preliminare e preparatoria, pure a fronte di un primo acconto da parte della committenza di euro 25.000,00 e di un secondo di euro 150.000,00; 2) la disomogeneità tra i dati fattuali e contabili non consentiva operazioni di comparazione tra anni di imposta autonomi e diversi e, quindi, di applicare, come avvenuto nella specie, un tasso di incidenza dei costi sui ricavi comune ai due anni considerati, ricostruendo induttivamente maggiori ricavi in palese violazione del principio di autonomia dei singoli periodi di imposta, senza, peraltro, supportare la rilevata incongruenza con altri elementi probatori convergenti (quali indagini bancarie, eventuali corrispettivi non fatturati); 3) andava anche considerata la crisi del settore delle costruzioni edilizie, che, notoriamente, in periodi di forte compressione della domanda, non consentiva margini rilevanti di utile;

-avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a due motivi cui resiste, con controricorso, la (omissis) s.r.l.;

-il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1-bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

**Considerato che**

3. *CA*

-in via preliminare, va rilevato come, nella fattispecie in esame, sussista un'ipotesi di litisconsorzio necessario originario, in quanto, benché la controversia involga l'impugnativa di due avvisi, di cui uno emesso ai fini dell'Ires e dell'Irap, e l'altro ai fini Iva, l'accertamento fiscale effettuato nei confronti dell'allora " (omissis) s.a.s. di (omissis) .", per l'anno 2004, risulta fondato sugli stessi fatti (v. pag. 3 della sentenza di appello), con conseguente inscindibilità delle situazioni (v. Cass. n. 26071 del 30/12/2015); tuttavia, questo Collegio ritiene di non dovere dichiarare la nullità dei giudizi di merito per essere stati celebrati, in violazione del principio del contraddittorio, senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci), in quanto per orientamento consolidato di questa Corte, cui si ritiene di dare continuità, occorre evitare un inutile dispendio di attività processuali e formalità superflue, non giustificate dalla struttura dialettica del processo e, in particolare, dal rispetto effettivo del principio del contraddittorio onde apprestare reali garanzie di difesa e del diritto alla partecipazione al processo in condizioni di parità ai soli soggetti nella cui sfera giuridica l'atto finale è destinato a produrre i suoi effetti: essendo, infatti, il ricorso per cassazione, come vedremo, *prima facie* infondato, appare superfluo, pur potendone sussistere i presupposti, dichiarare la nullità dei giudizi di merito e rimettere gli atti alla CTP affinché provveda a un nuovo giudizio, previa integrazione del contraddittorio, atteso che ciò si tradurrebbe, oltre che in un aggravio di spese, in un allungamento dei termini per la definizione del giudizio senza comportare alcun beneficio per la garanzia dell'effettività dei diritti processuali delle parti (così in particolare, Cass., Sez.2 , 10/05/2018, n. 11287; anche Cass. Sez. Un. 22 marzo 2010 n. 6826; Cass. 17 giugno 2013 n. 15106). D'altro canto, ai sensi dell'art. 1306, comma 1, cod. civ., ai litisconsorti pretermessi dalla pronuncia relativa al presente ricorso non deriva alcun danno (in questo senso v. anche Cass. n. 16950/2019); ne deriva l'enunciazione del seguente principio di diritto: **<<Nel processo di cassazione, in presenza di un accertamento di maggiore imponibile a carico di una società di**

***persone ai fini delle imposte dirette, Irap e Iva, fondato sugli stessi fatti o su elementi comuni, la nullità dei giudizi di merito per essere stati celebrati, in violazione del principio del contraddittorio, senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci), non va dichiarata qualora il ricorso per cassazione dell'Amministrazione risulti inammissibile o "prima facie" infondato atteso che, in tal caso, non derivando ai litisconsorti pretermessi alcun danno dalla detta pronuncia, disporre la rimessione al giudice di primo grado contrasterebbe con i principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, che hanno fondamento nell'art. 111, comma 2, Cost e nell'art. 6, par. 1, della CEDU>>;***

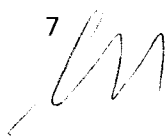
-con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600/73, 2729, 2697 c.c. e 115, comma 1, c.p.c., per avere la CTR ritenuto, da un lato, che gli elementi presuntivi posti dall'Ufficio a sostegno della pretesa tributaria - quali le gravi incongruenze tra ricavi dichiarati e costi sostenuti per materie prime e lavoro dipendente, denotanti una condotta antieconomica della società nel 2004 (anno nel quale, in considerazione della trasformazione della società di persone in società di capitali, quest'ultima si sarebbe dovuta trovare in una fase di "espansione dell'attività") rispetto a quella tenuta nel 2003 - non fossero da soli sufficienti a fondare l'accertamento, e dall'altro, che le fatture di acquisto del 2004, peraltro genericamente richiamate, costituissero valida giustificazione dei maggiori costi occorsi per la realizzazione del prefabbricato, ancorché i fatti di gestione dell'attività di impresa nel 2004 fossero analoghi a quelli dell'annualità 2003, da cui era stato tratto il tasso di incidenza dei costi sui ricavi;

- il motivo è inammissibile:

- premesso che *"in tema di imposte sui redditi, la tenuta della contabilità in maniera formalmente regolare non è di ostacolo alla*

*rettifica delle dichiarazioni fiscali e, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l' accertamento su base presuntiva, ed il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie ( da ultimo, Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 22185 del 14/10/2020); "In materia di IVA, l'Amministrazione finanziaria, in presenza di contabilità formalmente regolare ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere in via induttiva, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incombendo su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni" (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 26036 del 30/12/2015); "Nel giudizio tributario, una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità di una operazione posta in essere dal contribuente che sia imprenditore commerciale, perché basata su contabilità complessivamente inattendibile in quanto contrastante con i criteri di ragionevolezza, diviene onere del contribuente stesso dimostrare la liceità fiscale della suddetta operazione ed il giudice tributario non può, al riguardo, limitarsi a constatare la regolarità della documentazione cartacea. Infatti, è consentito al fisco dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere minori costi, utilizzando presunzioni semplici e obiettivi parametri di riferimento, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente, che deve dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate a fronte della contestata antieconomicità (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 25257 del 25/10/2017; Cass. n. 14941 del 14/6/2013); nella specie la censura,*

da un lato, non coglie la *ratio decidendi* e, dall'altro, pur denunciando la violazione degli artt. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600/73, 2729, 2697 c.c. e 115, comma 1, c.p.c., tende ad una inammissibile rivisitazione di valutazioni di merito del giudice di appello che - a fronte della contestazione dell'Ufficio di un maggiore reddito di impresa, *basata unicamente sulla riscontrata grave incongruenza tra i ricavi dichiarati e i costi sostenuti per materie prime e per il personale dipendente nel 2004, prendendo come riferimento l'incidenza dei costi sui ricavi dichiarati nel 2003* - lungi dal considerare tali elementi presuntivi inidonei di per sé a supportare la pretesa tributaria, ha ritenuto - con un accertamento in fatto non sindacabile in sede di legittimità - sostanzialmente giustificata tale condotta antieconomica alla luce della comprovata diversità tra le due annualità messe a confronto (2004-2003) sotto il profilo della tipologia dei lavori svolti e dei costi sostenuti, avendo la società contribuente documentato in atti, con le fatture di acquisto (che se redatte, come non contestato, in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dall'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, fanno presumere la veridicità di quanto in esse rappresentato e le rendono idonee a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione del costo relativo), maggiori costi (per le materie prime e la manodopera) sopportati nel 2004 per la effettiva costruzione, nel corso di tale annualità, dell'opificio oggetto del contratto di appalto, rispetto a quelli di gran lunga inferiori sostenuti nel 2003 (anche a fronte di acconti da parte della committenza pari a complessivi euro 175.000,00), nel corso del quale erano stati eseguiti soltanto lavori di natura preliminare e preparatoria; da qui, stante la accertata disomogeneità dei dati fattuali e contabili tra l'annualità del 2004 e quella del 2003 presa a riferimento, la inapplicabilità, ai fini della ricostruzione del maggiore reddito, di un tasso di incidenza dei costi sui ricavi comune ad entrambe le annualità, avuto riguardo al principio di autonomia dei singoli periodi di imposta; peraltro, ad avviso del giudice di appello, un ulteriore, non trascurabile, elemento giustificativo della condotta in perdita nel 2004

7  


era da ravvisare nella *"crisi del settore delle costruzioni edilizie"* che, nei periodi di forte compressione della domanda, non poteva consentire margini rilevanti di utile, venendo detta attività svolta essenzialmente in funzione del mantenimento dei livelli occupazionali; pertanto, nella specie, la CTR ha specificato, con argomenti validi, le ragioni per le quali l'antieconomicità del comportamento della contribuente non era sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie; va, al riguardo, ribadito l'orientamento di questa Corte secondo cui *"È inammissibile il ricorso per cassazione con cui si deduca, apparentemente, una violazione di norme di legge mirando, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito"* (Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 8758 del 04/04/2017; Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 18721 del 13/07/2018; Cass., sez. 5, 26 novembre 2020, n. 26961);

- inoltre, va ricordato che la violazione del precetto di cui all'art. 2697 c.c. si configura soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne è gravata secondo le regole dettate da quella norma, e non anche quando, a seguito di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, il giudice abbia errato nel ritenere che la parte onerata abbia assolto tale onere, poiché in questo caso vi è soltanto un erroneo apprezzamento sull'esito della prova, sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all'art. 360 n. 5 cod. proc. civ. (tra le altre, Cass. n. 571 del 2017; n. 19064 del 2006, n. 15107 del 2013). Nella specie, invece, proprio un'indebita valutazione la ricorrente intende sostenere senza che, tuttavia, per quanto appena ricordato, possa ritenersi violato l'art. 2697 c.c.;

- peraltro, per dedurre la violazione dell'art. 115 c.p.c., *«è necessario denunciare che il giudice non abbia posto a fondamento della decisione le prove dedotte dalle parti, cioè abbia giudicato in contraddizione con la prescrizione della norma»* ossia che abbia *«giudicato o*



*contraddicendo espressamente la regola, dichiarando di non doverla osservare, o contraddicendola implicitamente, cioè giudicando sulla base di prove non introdotte dalle parti e disposte invece di sua iniziativa al di fuori dei casi in cui gli sia riconosciuto un potere officioso di disposizione del mezzo probatorio»,* mentre «*detta violazione non si può ravvisare nella mera circostanza che il giudice abbia valutato le prove proposte dalle parti attribuendo maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre»,* trattandosi di attività consentita dall'art. 116 c.p.c. (v. Cass. n. 11892 del 10/06/2016). Orbene, appare evidente che la CTR, in realtà, ha valutato gli elementi probatori introdotti in giudizio dalle parti, in ispecie con riguardo alla documentazione prodotta in atti dalla contribuente (fatture di acquisto) ritenendo provati i maggiori costi sostenuti nel 2004 per la realizzazione dell'opificio rispetto a quelli sopportati nel 2003, traendo le proprie conclusioni, sicché la questione si pone, eventualmente, in termini di adeguatezza della motivazione (non più censurabile) e non di violazione dell'art. 115 c.p.c.;

- con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso per non avere la CTR considerato- nel ritenere illegittimi gli avvisi di accertamento – che, nell'anno 2004, i costi sostenuti per materie prime, per il personale dipendente e per i servizi superavano il compenso dichiarato per l'appalto pari a euro 570.000,00 (mentre nell'anno 2003, l'anticipo corrisposto dalla committente per l'inizio dei lavori dell'opificio di euro 150.000,00 era del tutto congruo in relazione ai costi sopportati);

- il motivo è inammissibile;

- va ribadito che il vizio specifico denunciabile per cassazione in base alla nuova formulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. (come modificato dal decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, applicabile *ratione temporis* nella specie, per essere stata la sentenza di appello depositata in data 13 aprile

2015) concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 366, comma 1, n. 6, c.p.c. e dell'art. 369, comma 2, n. 4, c.p.c. il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., sez. un., n. 8053 e n. 8054 del 2014; Cass. n. 14324 del 2015); nella specie, la ricorrente non ha assolto il suddetto onere, essendo stato, peraltro, dedotto l'omesso esame non già di un "fatto storico", ma bensì di profili attinenti alle risultanze probatorie - quanto alla ritenuta idoneità della documentazione versata in atti dalla società (comprovante la diversità di lavori eseguiti e di costi sostenuti nel 2004 rispetto al 2003) a superare la presunzione di una maggiore redditività nel 2004 in base alla riscontrata condotta antieconomica - la rivalutazione delle quali è preclusa a questa Corte;

- in conclusione, il ricorso va rigettato;

- le spese del giudizio di legittimità vengono liquidate secondo il principio della soccombenza come in dispositivo;

### **Per questi motivi**

**la Corte:** rigetta il ricorso; condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di

legittimità che si liquidano in complessive euro 5.600,00, oltre euro 200 per esborsi e il 15% per spese generali ed accessori di legge.

CA

Così deciso in Roma il 24 marzo 2021

Il Presidente

*Antonio Benvenuto*

*[Handwritten Signature]*  
Il Funzionario Giudiziario  
Francesco CATANIA

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, **3 LUG 2021**

Il Funzionario Giudiziario  
Francesco CATANIA