

29057/2021



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dai Sigg.ri Magistrati

- Ernestino Lugi Bruschetta - Presidente -
- Giuseppe Fuochi Tinarelli - Consigliere-
- Giacomo Maria Nonno - Consigliere -
- Roberto Succio - Consigliere -
- Rosaria Maria Castorina - Consigliere -

R.G.N.

17851/2015

Cron. 29052

Ud 23/06/2021

ha pronunciato la seguente

Ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 17851/2015 R.G. proposto da  
Agenzia delle Entrate rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura  
generale dello Stato presso i cui uffici è domiciliata in Roma, alla via  
dei Portoghesi, n.12.

- ricorrente -

Contro

(omissis) liquidazione e in concordato preventivo,  
persona del liquidatore societario e del liquidatore giudiziale,  
rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) con domicilio eletto

4281  
2022

presso lo studio dell'Avv. (omissis)  
, per procura speciale a margine al controricorso

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia n.1794/16/15, depositata il 29.4.2015 e notificata il 5.5.2015. Ucita la relazione svolta alla udienza camerale del 23.6.2021 dal Consigliere Rosaria Maria Castorina.

#### Ritenuto in fatto

Con sentenza n.1794/16/15, depositata il 29.4.2015, la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia rigettava l'appello dell'Agenzia delle Entrate nei confronti di (omissis) avverso la sentenza della CTP di Siracusa che aveva accolto il ricorso della contribuente di impugnazione di un avviso di accertamento con il quale l'ufficio rideterminava, per l'anno di imposta 2006, i ricavi della società e accertava maggiori Irpeg, Irap e Iva, oltre sanzioni.

Il reddito veniva determinato ai sensi dell'art. 41 bis del DPR 600/1973 e dell'art.54 del DPR 633/1972, sulla base del processo verbale di constatazione redatto dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate i quali avevano rilevato che dall'esame delle dichiarazioni presentate dalla società emergeva una gestione antieconomica, soprattutto nel cantiere della (omissis).

La CTR riteneva che la contribuente avesse giustificato il risultato negativo della gestione antieconomica della società in quanto, sin dal 2010, aveva promosso un giudizio arbitrare nei confronti della (omissis) chiedendo il pagamento di svariate somme di cui la (omissis) era rimasta creditrice alla ultimazione dei lavori.

Avverso la decisione l'Agencia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

La contribuente resiste con controricorso

### Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo l'Ufficio deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 c.c.; dell'art. art. 39 comma 1 lett. d) del DPR 600/1973 e dell'art. 54 del DPR 633/72 in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c.
2. Con il secondo motivo deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo per la causa, oggetto di discussione tra le parti, in riferimento all'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c.

Lamenta che la CTR, erroneamente, non aveva ritenuto sussistente l'antieconomicità perché le perdite conseguite dall'azienda nel cantiere relativo al contratto di appalto stipulato con la (omissis) | (omissis) erano state assorbite dai risultati positivi conseguiti con altri cantieri e per l'esistenza di una controversia legale tra la società contribuente e l'appaltante senza prendere in considerazione la decisiva circostanza del legame familiare esistente con gli esponenti delle società sub-appaltatrici; che la remunerazione dell'appalto determinava l'incidenza dei costi sui ricavi pari all'83 %; che i reciproci rapporti contrattuali rendevano inattendibili i ricavi dichiarati per i lavori di cui al cantiere (omissis) che l'applicazione dell'aliquota del 20% anziché del 10% nelle fatture emesse dalla (omissis) | non era il frutto di un mero errore quanto piuttosto circostanza strategicamente voluta.

Le censure sono suscettibili di trattazione congiunta. Esse sono fondate.

Questa Corte ha più volte affermato che «in tema di accertamento induttivo dei redditi d'impresa, consentito dall'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 sulla base del controllo delle scritture e delle registrazioni contabili, l'atto di rettifica, qualora l'ufficio abbia sufficientemente motivato, specificando gli indici di inattendibilità dei dati relativi ad alcune poste di bilancio e dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, è assistito da presunzione di legittimità circa l'operato degli accertatori, nel senso che null'altro l'ufficio è tenuto a provare, se non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse, senza che sia sufficiente invocare l'apparente regolarità delle annotazioni contabili, perché proprio una tale condotta è di regola alla base di documenti emessi per operazioni inesistenti o di valore di gran lunga eccedente quello effettivo» (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 27804 del 31/10/2018).

Con riferimento all'antieconomicità è stato, anche di recente ribadito, che 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., Ordinanza n. 25257 del 25/10/2017).

La CTR senza esaminare i numerosi elementi indiziari rinvenibili nell'avviso di accertamento, riprodotto in ossequio al principio di autosufficienza, ha giustificato la antieconomicità del contratto di appalto stipulato con la (omissis) osservando che le perdite erano state assorbite dai risultati positivi conseguiti in altri cantieri e che nel 2010 la contribuente aveva promosso un giudizio arbitrale nei confronti della (omissis) La CTR non ha mostrato di avere valutato le singole circostanze offerte, unitariamente considerate nello stesso accertamento, senza apprezzare globalmente le plurime anomalie che avevano caratterizzato la vicenda dell'appalto (omissis) e in particolare che la maggior parte dei costi relativi al cantiere riguardavano un contratto di subappalto stipulato, in data addirittura antecedente lo stesso contratto di appalto, con la società (omissis) li proprietà della famiglia proprietaria della società verificata, in assenza di una contabilità dei lavori eseguiti attraverso i SAL. Inoltre la contribuente aveva emesso fattura con l'applicazione dell'aliquota IVA del 10%, mentre la subappaltatrice (omissis) aveva invece emesso fatture con applicazione dell'aliquota Iva al 20%, consentendo alla società ITA una maggiore detrazione di imposta. Analoga situazione si era verificata con riguardo all'altra subappaltatrice del cantiere (omissis)

(omissis) , anch'essa società di proprietà della stessa famiglia della società verificata. Entrambe le subappaltatrici erano state messe in liquidazione e non avevano corrisposto l'Iva.

Gli elementi offerti, idonei a rendere la presunzione semplice "munita dei requisiti di gravità precisione e concordanza", pur potendo, in sé, trovare anche altri percorsi inferenziali, avrebbe dovuto essere oggetto di valutazione insieme agli altri elementi istruttori. Occorre evidenziare, difatti, che nella valutazione degli elementi presuntivi, il giudice è tenuto ad una duplice operazione logico- valutativa: deve prendere in esame gli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria. È poi censurabile in sede di legittimità, per violazione di legge, la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento (Cass. n. 27410 del 25/10/2019; Cass.n. 9059 del 12/04/2018; specificamente in materia tributaria v. Cass. n. 10973 del 05/05/2017 e Cass. n. 5374 del 02/03/2017; in precedenza v. Cass. n. 9108 del 06/06/2012). In definitiva, pertanto, i requisiti della gravità, della precisione e della concordanza richiesti dalla legge (art. 2729 c.c.) andavano ricercati, per ciascuna circostanza di fatto, in relazione al complesso degli indizi ed in base ad una valutazione complessiva già al fine di selezionare quelli utilizzabili ai fini della prova presuntiva, per poi procedere, quindi, ad una valutazione globale e non meramente atomistica di tutti gli elementi presuntivi selezionati per accertare se essi fossero concordanti e se la loro combinazione fossero in grado di dimostrare la contestata evasione. Sussiste quindi il vizio denunciato, dovendosi escludere che la violazione investa il merito della lite, riguardando, per contro, il non corretto utilizzo del metodo di valutazione della prova, che è profilo indubbiamente

scrutinabile in sede di legittimità (Sez. U, n. 8053 del 07/04/2014; Cass. n. 27410 del 25/10/2019).

Fondato è anche il secondo motivo.

La CTR, infatti, nell'esprimere il proprio giudizio ha del tutto ommesso di esaminare la circostanza del legame familiare esistente con gli esponenti delle società subappaltatrici, la remunerazione dei cui appalti determinava l'incidenza dei costi sui ricavi nella misura dell'83%.

Si tratta di circostanza di fatto sicuramente rilevante e decisiva poiché idonea ad integrare le condizioni prefigurate dalla stessa CTR per la valutazione dell'antieconomicità, quantomeno sotto il profilo della "incompatibilità delle sue scelte sotto il profilo della economicità e della ragionevolezza", e ciò, tanto più, tenuto conto che la detta omissione - oltre ad inserirsi in una errata applicazione delle regole di formazione della prova critica - si salda con la mancata considerazione dell'ulteriore fatto costituito dall'intera gestione del cantiere (omissis) Si osserva, peraltro che il giudizio arbitrale è stato proposto nel 2010, in data successiva alla verifica presso la società.

È appena il caso di sottolineare che non si pone una questione di non condivisibilità delle scelte di politica aziendale per la loro apparente distanza dai canoni di normalità del mercato; sussiste, invece, l'esigenza di valutare, in base ad elementi anche solamente indiziari, una situazione obiettivamente anomala, che, certamente, non può essere giustificata con la mera generica invocazione della libertà delle scelte imprenditoriali.

Il ricorso deve essere, pertanto accolto, con assorbimento della trattazione del terzo motivo con il quale si deduce la nullità della

sentenza per non avere esaminato tutte le censure mosse alla pronuncia di primo grado e la sentenza cassata, con rinvio alla CTR della Sicilia in diversa composizione anche per la liquidazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte accoglie i primi due motivi di ricorso, assorbito il terzo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Sicilia, in diversa composizione anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso nella Camera di consiglio del 23.6.2021

Il Presidente

Ernestino Bruschetta



IL CANCELLIERE ESPERTO  
Simona Torrini  


DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
12/06/2021  
oggi  
IL CANCELLIERE ESPERTO  
Simona Torrini  
  
