



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto:

ENRICO MANZON

Presidente

TRIBUTI - II.DD. -
IVA - Accertamento
analitico-induttivo -
Variazione aliquota
- Rettificabilità ex
art. 26 T.U. IVA

LU N ELLA CARADONNA

Consigliere

TANIA HMELJAK

Consigliere

FRANCESCO FEDERICI

Consigliere

SALVATORE SAIJA

Consigliere - Rel.

Ud. 24/11/2022 CC

Cron.

R.G.N. 17074/2014

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso N. 17074/2014 R.G. proposto da:

**AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa per legge dall'Avvocatura dello Stato, presso i cui uffici
in Roma, Via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata**

- ricorrente -

contro

(omissis) **., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
elettivamente domiciliata in (omissis) presso lo studio dell'avv.
(omissis) che la rappresenta e difende, come da procura a margine del
controricorso**

- controricorrente -

**avverso la sentenza n. 83/2013 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
della PUGLIA, sezione staccata di Taranto, depositata il 16.5.2013;**



udita la relazione della causa svolta nella adunanza camerale non partecipata
del 24.11.2022 dal Consigliere relatore dr. Salvatore Saija.

FATTI DI CAUSA

L'Ufficio di Taranto 1 - a seguito di una verifica fiscale culminata nel p.v.c. del 27.9.2007 - notificò a (omissis) (omissis) avviso di accertamento in

relazione all'anno d'imposta 2005. In particolare, l'Ufficio contestò alla società:

a) l'occultamento di costi reali per assenza dei prospetti ex art. 93, comma 6,

TUIR; b) la sottofatturazione delle compravendite immobiliari dell'anno; c) la

sottostima di tali valori già nell'ambito degli atti di compravendita, giacché essi

erano inferiori non solo ai valori O.M.I., ma anche all'importo dei mutui erogati

agli acquirenti; d) l'emissione di note di credito a storno degli acconti degli

acquirenti, in misura asseritamente assai vicina a quella dei ricavi non dichiarati;

e) l'omessa contabilizzazione di ricavi per € 8.700,00. Si procedette quindi alla

rideterminazione dell'IRES, dell'IRAP e dell'IVA dovute, irrogando le relative

sanzioni. Impugnato l'avviso dalla società, la C.T.P. di Taranto accolse il ricorso

con sentenza n. 148/5/10. Con successiva sentenza n. 83/13 del 16.5.2013, la

C.T.R. rigettò l'appello proposto dall'Ufficio, confermando la prima decisione. Il

giudice d'appello rilevò infatti un generale *deficit* probatorio in cui era incorso

l'Ufficio a sostegno della ripresa; in particolare, la C.T.R. ritenne che la ripresa

stessa fosse fondata, quanto agli elementi presuntivi, sui soli valori O.M.I. e sulle

note di credito emesse, e solo in via residuale sugli altri dati disponibili (valori

Fiaip, mutui, documentazione extracontabile e sottofatturazione dei

corrispettivi); accertò, quanto alle note di credito, che esse corrispondevano

esattamente alla riduzione dell'aliquota IVA dapprima applicata dalla società



contribuente, a seguito dell'adesione della venditrice al condono, cne
 la trasformazione della destinazione degli immobili venduti (benché ad uso abitativo: la costruzione ricadeva in parte su terreno dapprima destinato ad uffici), così dovendo escludersi che le stesse note costituissero un artificio contabile per abbattere i ricavi; chiosò, infine, rilevando che tale convincimento era ulteriormente confermato dalle dichiarazioni scritte rese dagli acquirenti e fornite, seppur in piccola parte, dalla società.

L' Agenzia delle Entrate ricorre ora per cassazione, sulla base di cinque motivi, cui resiste con controricorso (omissis) (omissis)

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 - Con il primo motivo si denuncia violazione dell'art. 112 c.p.c. per extrapetizione ed omessa pronuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. La ricorrente si duole della decisione perché la C.T.R. ha annullato interamente l'avviso impugnato benché in nessuna parte del ricorso di primo grado la società avesse censurato la ripresa in relazione alla contestata mancata redazione dei prospetti di cui all'art. 93, comma 6, TUIR, il che imporrebbe - secondo l'Agenzia - il recupero quantomeno dell'indimostrata variazione in diminuzione. Inoltre, la stessa C.T.R. avrebbe del tutto omesso di pronunciare sulla questione dell'assenza degli stessi prospetti, valutata in senso favorevole dal giudice di primo grado con statuizione "minimizzante" e specifico oggetto del primo motivo d'appello; si tratta di questione decisiva perché l'impossibilità di determinare il valore delle giacenze (conseguente alla mancata esibizione dei detti prospetti) giustifica ampiamente il ricorso all'accertamento induttivo, stante l'inattendibilità complessiva della contabilità. Infine, la ricorrente



**evidenzia che la C.T.R. s'è limitata ad esaminare la sola qu
emissione delle note di credito, obliterando del tutto l'esame di aspetti
preliminari posti dall'accertamento, ossia l'inattendibilità della contabilità, in
assenza dei ripetuti prospetti, l'inferiorità *ab initio* dei valori di vendita, la solo
parziale contabilizzazione dei valori contrattuali, ed infine mancando pure di
pronunciare sulla contestata omessa contabilizzazione di ricavi per € 8.700,00.**

**1.2 — Con il secondo motivo si lamenta la violazione degli artt. 32 d.P.R. n.
600/1973, 2700 c.c. e 109 TUIR, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.,
perché la C.T.R. non avrebbe comunque potuto utilizzare la documentazione e
in generale ogni nuovo argomento addotto dalla società in relazione alle note di
credito in contestazione; infatti, la parte privata, nel corso dell'accesso, non
aveva dato seguito alla richiesta di esibizione formulata dai funzionari fiscali.**

**1.3 — Con il terzo motivo, in subordine, si denuncia violazione dell'art. 26 d.P.R.
n. 633/1972, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., per aver la C.T.R.
erroneamente ritenuto che l'emissione delle note di credito in questione
costituisca il legittimo "rimedio naturale" per rettificare fatture già emesse con
aliquota superiore. Infatti, prosegue la ricorrente, le previsioni dell'art. 26 d.P.R.
n. 633/1972 sono tassative e tra le ipotesi previste non si riscontra quella della
sopravvenuta riduzione dell'aliquota applicata, nella specie dovuta ad iniziativa
del cedente, che aveva ottenuto il provvedimento di condono, così determinando
la modifica qualitativa della natura degli immobili ceduti. In tale evenienza, la
società avrebbe potuto semmai richiedere il rimborso all'Ufficio per la differenza
di aliquote, ma non già emettere la nota di credito.**



1.4 — Con il quarto motivo si lamenta violazione degli artt. 2697, 2709 e 2727 ss. c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. Osserva la ricorrente che la procedura ex art. 26 d.P.R. n. 633/1972 presuppone che la società avesse ottenuto dagli acquirenti un *quid pluris*, che però avrebbe dovuto essere provato dalla stessa, tanto più che nulla risulta dalla sua contabilità circa la restituzione di alcunché agli stessi acquirenti; anzi, assumeva valore confessorio la dichiarazione della società per cui essa s'era accollata il *surplus* di IVA, ciò significando proprio che gli acquirenti non avevano versato detto *surplus* alla società e non v'era ragione di restituire nulla.

1.5 — Con il quinto motivo, infine, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 36, comma 2, n. 4, d.lgs. n. 546/1992, dell'art. 39, comma 1, lett. d), e 2, d.P.R. n. 600/1973, degli artt. 2697, 2709 e 2727 ss. c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3 e 4, c.p.c., per aver la C.T.R. ritenuto che l'Agenzia non avesse fornito la prova occorrente, tanto più che non risponde al vero che la ripresa fosse basata principalmente sui valori O.M.I., così essendosi svalutati tutti gli altri elementi indiziari offerti da essa Agenzia. Pertanto, alla luce dell'intero corredo probatorio, sarebbe spettato alla società offrire gli elementi di segno contrario, idonei ad escludere l'univoco significato degli indizi acquisiti.

2.1 — Preliminarmente, va disattesa l'eccezione di generale inammissibilità del ricorso per preteso difetto di autosufficienza, per aver la ricorrente riprodotto solo una parte della motivazione della sentenza impugnata. Nessuna norma impone un tale onere, ed è sufficiente che l'esposizione dei fatti processuali (compresa, dunque, la sintesi della motivazione della decisione impugnata) sia idonea a far comprendere il senso delle censure mosse. Infatti, è ben noto che



il requisito prescritto dall'art. 366, comma 1, n. 3, c.p.c., ha lo scopo di consentire alla Corte di cassazione di "percepire con una certa immediatezza il fatto sostanziale e lo svolgimento del fatto processuale e, quindi, acquisire l'indispensabile conoscenza, sia pure sommaria, del processo, in modo da poter procedere alla lettura dei motivi di ricorso in maniera da comprenderne il senso" (così, esattamente, Cass. n. 593/2013, in motivazione).

Altra cosa è che detta esposizione sia strumentalmente incompleta [in effetti, l'Agenzia, nel trascrivere il contenuto della sentenza impugnata, che pure addita affetta da vizi, omette di riportare il contenuto di ben cinque pagine di motivazione, facendo seguire il "P.Q.M." ad una frase contenuta a pag. 6, senza però esporre il classico segno di cesura "(...)"]: la questione si sposta infatti sul piano della verifica della fondatezza delle doglianze, ma non determina di per sé l'inammissibilità dell'intero ricorso.

3.1 — Ciò posto, va anche rigettata la specifica eccezione di inammissibilità inerente al primo motivo.

Infatti, per quanto in modo non estremamente lineare, l'Agenzia argomenta in modo sufficientemente analitico le censure mosse alla decisione impugnata, e comunque in guisa tale da consentire alla Corte di individuare sia le censure stesse, sia quelle parti della sentenza che ne costituiscono oggetto, come meglio si dirà subito appresso.

3.2 — Ciò posto, il primo motivo è solo in parte fondato.

In relazione alla mancata allegazione alla dichiarazione dei redditi dei prospetti delle opere di durata ultrannuale, ex art. 93, comma 6, del TUIR (nel testo vigente *ratione temporis*), nonché alla loro mancata esibizione ai funzionari



fiscali, può anzitutto escludersi che ciò solo giustifichi il recupero dell'indimostrata variazione in diminuzione, come pretenderebbe l'Agenzia ricorrente: si tratta di un rilievo non oggetto dell'avviso di accertamento impugnato.

Né può profilarsi alcuna omessa pronuncia al riguardo, perché a ben vedere la questione della detta irregolarità è sostanzialmente data per presupposta dal giudice d'appello, quale elemento che giustifica l'accertamento analitico-induttivo (la violazione in discorso, in pratica, risulta perfino incontestata dalla società contribuente): la C.T.R. ha infatti esaminato (uno per uno) gli elementi presuntivi addotti dall'Agenzia a sostegno della ripresa e - alla luce della contestazioni mosse dall'Ufficio nell'avviso impugnato - non aveva alcuna necessità di specificamente pronunciare sulla mancanza dei prospetti, benché l'avesse fatto il primo giudice. Il tema in parola ha dunque costituito il presupposto implicito dell'accertamento operato dal giudice di merito.

Non risponde poi al vero (e qui si torna al tema della incompleta esposizione circa il contenuto della motivazione della decisione impugnata) che la C.T.R. si sia limitata a prendere in considerazione la sola questione delle note di credito, perché - come già evidenziato - essa ha in realtà esaminato tutti gli elementi presuntivi addotti dall'Agenzia, per giungere ad una finale valutazione di *deficit* probatorio da parte della stessa. Il giudice d'appello ha infatti preso in considerazione la questione dei valori O.M.I., dei mutui, dell'errore aritmetico commesso dall'Agenzia sullo scorporo IVA (su cui l'Agenzia stessa nulla ha osservato), della documentazione extracontabile rinvenuta (ritenuta non rilevante perché relativa al 2003), e così via.



3.3 — Il motivo è però fondato con riguardo alla ripresa ^{Data} ^{per} ^{manca}
contabilizzazione di ricavi per € 8.700,00.

Vero è che nell'appello non vi era una analitica censura sul punto, ma in effetti non risulta che la C.T.P. si fosse specificamente occupata della questione, mentre al contrario risulta che col gravame (interamente riprodotto in controricorso) l'Agenzia aveva chiesto confermarsi l'intera ripresa fiscale, richiamando tutte le contestazioni dell'avviso anche se non esaminate specificamente dalla C.T.P. Tanto basta, dunque, per configurare, da un lato, la devoluzione della suddetta questione al giudice d'appello, e dall'altro l'omessa pronuncia in cui questo è incorso, sul punto.

4.1 — Il secondo motivo è inammissibile per novità della censura.

La questione dell'inutilizzabilità dei documenti ex art. 32 d.P.R. n. 600/1973, infatti, è stata proposta per la prima volta solo nel giudizio di legittimità, non essendovene cenno nel corpo del gravame erariale (come detto, interamente riprodotto in controricorso), sicché essa non può essere vagliata dalla Corte.

5.1 — Il terzo motivo è fondato.

Sul tema è stato affermato che *"le variazioni dell'imponibile o dell'imposta contemplate dall'art. 26 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, alle quali si ricollega l'obbligo di emettere la fattura e procedere alle relative annotazioni, qualora si tratti di variazioni in aumento, ovvero la facoltà di portare in detrazione l'imposta e registrare tale operazione, qualora si tratti di variazioni in diminuzione, sono configurabili soltanto quando, per eventi successivi all'emissione della fattura o per inesattezze, vengano modificati gli estremi di una determinata operazione imponibile, ovverosia di un rapporto di cessione di beni o prestazione di servizi*



singolarmente considerato, e non già quando venga a mutare per causa il quadro complessivo dei rapporti tra i soggetti interessati" (Cass. n. 715/2007). Va soggiunto che, qualora il mutamento delle condizioni sia riferibile ad accordo tra le parti, come è sostanzialmente nella specie, la possibilità di emettere la nota di variazione non è esercitabile indefinitamente, ciò potendo effettuarsi solo entro l'anno dall'emissione della fattura, ex art. 26, comma 3, d.P.R. cit. (v. Cass. n. 20843/2020; Cass. n. 24603/2022); qualora, in tali evenienze, le condizioni mutino invece in epoca successiva, l'emittente può solo chiedere il rimborso dell'eventuale eccedenza, il che peraltro gli è sempre consentito (Cass. n. 14239/2017).

Pertanto, premesso che la vicenda del successivo accoglimento della domanda di sanatoria ben poteva giustificare l'emissione delle note di credito anche in relazione alla minor aliquota applicabile, ha comunque errato la C.T.R. nel non verificare se le note di variazione fossero state emesse entro l'anno dall'emissione delle fatture di vendita, sicché si rende necessario il rinvio affinché si proceda all'accertamento omesso.

6.1 — Il quarto motivo resta conseguentemente assorbito.

7.1 — Il quinto motivo è inammissibile.

Infatti, il passaggio della motivazione in cui si dichiara l'illegittimità dell'accertamento perché l'Agenzia l'avrebbe principalmente basato sui valori O.M.I. è sostanzialmente innocuo, perché, subito appresso, la C.T.R. è poi passata al vaglio di pressoché tutti gli elementi indiziari utilizzati dall'Ufficio. Pertanto, è evidente che la doglianza con cui si censura l'affermazione della C.T.R. per cui l'Agenzia non avrebbe fornito la prova della ripresa si rivela



inammissibile, risolvendosi il mezzo in una richiesta di rivisitazione delle valutazioni degli elementi istruttori, riservata al giudice del merito.

8.1 — In definitiva, sono accolti il primo motivo, per quanto di ragione, nonché il terzo, mentre il secondo e il quinto sono inammissibili e il quarto rimane assorbito. La sentenza impugnata è dunque cassata in relazione, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Puglia, sezione staccata di Taranto, in diversa composizione, che procederà all'esame del motivo pretermesso e si atterrà ai superiori principi, provvedendo anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

la Corte accoglie il primo motivo, per quanto di ragione, nonché il terzo, dichiara inammissibili il secondo e il quinto motivo e assorbito il quarto. Cassa in relazione, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Puglia, sezione staccata di Taranto, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di cassazione, il giorno 24.11.2022.

**Il Presidente
Enrico Manzon**

