

Civile Ord. Sez. 5 Num. 19212 Anno 2021

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: CASTORINA ROSARIA MARIA

Data pubblicazione: 07/07/2021

Ordinanza

2306
/2021

sul ricorso iscritto al n. 14532/2014 R.G. proposto da

Sorice Concetta rappresentata e difesa dall'avv. Pasquale Tarricone
elettivamente domiciliata in Roma, via Emilio Dè Cavalieri n.11
presso lo studio dell'avv. Anton Giulio Lana per procura speciale in
calce al controricorso.

- ricorrente -

Contro



RGN 14532/14

•
•
Agenzia delle Entrate rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura generale dello Stato presso i cui uffici in Roma, alla via dei Portoghesi, n.12, è domiciliata

– controricorrente –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n.412/32/15, depositata il 2.12.2013.

Udita la relazione svolta alla udienza camerale del 25.3.2021 dal Consigliere Rosaria Maria Castorina.

Osserva

L'Agenzia delle Entrate emetteva, per l'anno di imposta 2006, un avviso di accertamento nei confronti di Concetta Sorice, esercente una attività di bar e caffè oltre alla vendita di tabacchi e lotterie varie, con cui veniva contestato il conseguimento di maggiori ricavi dalle vendite a fronte dell'applicazione di una percentuale di ricarico negativa del tutto incongruente anche rispetto alla media del settore.

La contribuente impugnava l'avviso e la CTP di Benevento accoglieva il ricorso.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello e la Commissione regionale della Campania, con sentenza n. 412/32/2013, depositata il 2.12.2013, lo rigettava sul presupposto della correttezza del metodo di accertamento dei ricavi effettuato dall'ufficio idoneo a provare l'antieconomicità dell'attività, mentre la contribuente non aveva fornito adeguata prova contraria.

Avverso la sentenza Concetta Sorice propone ricorso, affidandosi a tre motivi.

Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.



RGN 14532/14

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso la contribuente deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti rappresentato dalla chiusura dell'attività per lavori di ristrutturazione nel periodo luglio 2006 - maggio 2007.

La censura è fondata.

La giurisprudenza di questa Corte ha chiarito come l'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., riformulato dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, abbia introdotto nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'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). Pertanto, 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. U, 07/04/2014, n. 8053). Costituisce, pertanto, un "fatto", agli effetti dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., non una "questione" o un "punto", ma un vero e proprio "fatto", in senso storico e normativo, un preciso accadimento ovvero una precisa circostanza naturalistica, un dato materiale, un episodio fenomenico rilevante (Cass. Sez. 1, 04/04/2014, n. 7983; Cass. Sez. 1, 08/09/2016, n. 17761; Cass. Sez. 5, 13/12/2017, n. 29883; Cass. Sez. 5, 08/10/2014, n. 21152; Cass. Sez. U., 23/03/2015, n. 5745; Cass. Sez. 1, 05/03/2014, n. 5133). Non costituiscono, viceversa, "fatti", il cui omesso esame



RGN 14532/14

possa cagionare il vizio ex art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.: le argomentazioni o deduzioni difensive (Cass. Sez. 2, 14/06/2017, n. 14802; Cass. Sez. 5, 08/10/2014, n. 21152), gli elementi istruttori, una moltitudine di fatti e circostanze, o il "vario insieme dei materiali di causa" (Cass. Sez. L, 21/10/2015, n. 21439).

Nella specie la ricorrente fa riferimento specifico a un vero e proprio fatto storico di cui è stato omesso l'esame, cioè la chiusura dell'attività per lavori di ristrutturazione nel periodo luglio 2006 - maggio 2007, circostanza che astrattamente esaminata potrebbe essere idonea a giustificare la riduzione della redditività aziendale.

2. Con il secondo motivo la contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 39 comma 1 del DPR 600/73 e 54 del DPR 633/72.

Evidenza che in tema di IVA, per escludere il diritto alla detrazione dell'imposta - in ragione di costi antieconomici sostenuti dal contribuente l'Amministrazione finanziaria deve dimostrare l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione, come tale esulante dal normale margine di errore di valutazione economica, che assume rilievo quale indizio di non verità della fattura, e, dunque, di non verità dell'operazione stessa o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad IVA.

La censura è fondata.

In condizioni normali non è consentito all'amministrazione di rideterminare il valore delle prestazioni e dei servizi acquistati dall'imprenditore escludendo il diritto a detrazione per le ipotesi in cui il valore dei beni e servizi sia ritenuto antieconomico e dunque



RGN 14532/14

diverso da quello da considerare normale o comunque sia tale da produrre un risultato antieconomico. Tale verifica l'amministrazione potrà solamente fare allorché la riscontrata antieconomicità rilevi quale indizio di non verità della fattura, nel senso di non verità dell'operazione, oppure di non verità del prezzo o, ancora, di non esistenza dell'inerenza e cioè della destinazione del bene o del servizio acquistati ad essere utilizzati per operazioni assoggettate ad IVA.

In materia di I.V.A., ai fini della valutazione dell'inerenza, il giudizio di congruità ha una diversa incidenza, di per sé non idonea ad escludere il diritto a detrazione, salvo che l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione sia «tale da assumere rilievo indiziario di non verità della fattura o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad I.V.A.» (Corte di Giustizia, 20 gennaio 2005, C-412/03, Hotel Scandic Gasaback, per cui «la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante»; Corte di Giustizia, 26 aprile 2012, C-621/10 e C-129/11, Balkan; Corte di Giustizia, 9 giugno 2011, C - 285/10, Campsa Estaciones de Servicios, Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, in C.263/15, Lajvér; Cass. n. 2875 del 3/2/2017; Cass. n. 2240 del 30/1/2018).

Con riguardo all'I.V.A., pertanto, il giudizio di congruità non investe il giudizio di inerenza, ma la contestazione dell'Ufficio e, in particolare, i contenuti della prova posta a suo carico, che non può essere soddisfatta adducendo la mera antieconomicità dell'operazione, di per sé priva di rilievo. Ciò significa che, in materia di I.V.A., «l'inerenza del costo non può essere esclusa in base ad un giudizio di congruità della spesa, salvo che l'Amministrazione



RGN 14532/14

finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo e l'attività d'impresa» (Cass. 18904/2018; Cass. 16010/2019).

Nella specie la CTR si è limitata ad accertare l'antieconomicità dell'operazione contestata.

3. Con il terzo motivo deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 12 commi 2, 4 e 7 della legge 212/2000 in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c.

Lamenta che la sentenza della CTR era viziata per violazione dello statuto del contribuente in quanto non aveva rilevato che la contribuente non era stata informata delle ragioni che giustificavano la verifica, nel corso del primo giorno delle operazioni ispettive, della facoltà di farsi assistere da un professionista e della violazione del contraddittorio preventivo, per essere stato emesso l'avviso di accertamento senza il rispetto del termine dei sessanta giorni dalla chiusura della attività di indagine.

La censura è fondata nei limiti che si vanno a precisare.

L'obbligo di informazione della facoltà di farsi assistere da un difensore è prevista solo in ipotesi di accesso presso i locali aziendali.

Secondo il radicato indirizzo della Corte, che il Collegio condivide: «In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente), nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione "ex ante" in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso "ante tempus". Laddove la normativa interna non preveda



RGN 14532/14

l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (ad es., di accertamenti cd. a tavolino), nell'ipotesi di tributi "armonizzati", deve essere effettuata la prova di "resistenza", cioè il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione "ex post" sul rispetto del contraddittorio» (Cass.15/01/2019, n. 701); in questo caso, la violazione dell'obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale comporta l'invalidità dell'atto solo nel caso in cui il contribuente assolva all'onere di enunciare, in concreto, le ragioni che avrebbe potuto far valere (Cass. sez. un. 09/12/2015, n. 24823, menzionata, in motivazione, da Cass.17/10/2019, n. 26365, in materia di tributi doganali).

Ciò premesso in punto di diritto, nel caso in esame è dato rilevare che la CTR ha omesso di verificare se vi fosse stato accesso presso i locali dell'impresa o, se trattandosi di cd. "accertamento a tavolino" il contribuente avesse o meno fornito, per i tributi armonizzati, la c.d. prova di resistenza, indicando le giustificazioni che avrebbe potuto contrapporre, in fase amministrativa, alla pretesa erariale. A tanto provvederà il giudice di rinvio.

Il ricorso va dunque accolto e la sentenza cassata con rinvio alla CTR della Campania anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Campania anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso nella Camera di Consiglio del 25.3.2021

Il Presidente
Enrico Manzon

Depositato in Cancelleria
il 7 MAR 2021
IL CANCELLIERE
FRANCESCO MONTI

7