Civile Ord. Sez. 5 Num. 27612 Anno 2018
Presidente: CRUCITTI ROBERTA
Relatore: D'ORAZIO LUIGI
Data pubblicazione: 30/10/2018

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 21651/2011 R.G. proposto da

Albergo Rudy di Betta Luca & C s.a.s., in persona del legale rappresentante pro tempore, nonché Luca Betta, Giovanni Betta e Enrica Malacarne, rappresentati e difesi dall'Avv. Massimiliano Versini e dall'Avv. Francesco Vannicelli, come da procura speciale a margine del ricorso, elettivamente domiciliati presso lo studio del secondo in Roma, Via Varrone n. 127;

– ricorrenti –

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante pro tempre,

rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12

-controricorrente –

avverso la sentenza della Commissione tributaria di II grado di Trento, n. 32/1/2010, depositata il 7 giugno 2010.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 18 settembre 2018 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RITENUTO IN FATTO

1.L'Agenzia delle entrate emetteva, con l'utilizzo del metodo induttivo di cui al comma 1 dell'art. 39, d.p.r. 600/1973, avvisi di accertamento, con riferimento all'anno 2003, ai fini irap, iva ed irpef nei confronti della società Albergo Rudy di Betta Luca s.a.s. e dei soci Betta Luca, Betta Giovanni e Malacarne Enrica, in relazione all'attività di bar, ristorazione ed alberghiera, gestita all'interno dello stesso immobile in tre distinti comparti.

2.Proponevano ricorso la società ed i soci dinanzi alla Commissione tributaria provinciale che, dopo la loro riunione, li rigettava.

3.L'appello dei contribuenti veniva rigettato dalla Commissione tributaria regionale.

4.Avverso tale sentenza proponevano ricorso per cassazione la società ed i soci.

5.Resisteva con controricorso l'Agenzia delle entrate.

6.La Procura Generale depositava conclusioni scritte per l'inammissibilità del ricorso.

7.La società depositava memoria scritta.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

1.Con il primo motivo di impugnazione i ricorrenti deducono "con riferimento alla ricostruzione induttiva del ricavo relativo al comparto bar: art. 360 n. 5 c.p.c.: contraddittorietà ed illogicità o comunque insufficiente motivazione della sentenza". In particolare, secondo i ricorrenti, dalle fatture di acquisto delle singole merci (acqua, vino, birra ed altro) si determina il numero di porzioni somministrate. Tuttavia, tale metodo deve tenere conto del fatto che, nella specie, la medesima società esercita attività di bar, ristorazione ed alberghiera. Pertanto, la quantità di prodotti acquistata può essere venduta separatamente in ciascuno dei singoli comparti. I ricorrenti evidenziando che la Commissione regionale, invece, pur avendo constatato che i medesimi prodotti (caffè, birra ed altro), sono stati venduti, non in un solo comparto, ma in più comparti (i caffè o le birre vengono spesso addebitate sul conto della camera di albergo), hanno ritenuto, contraddittoriamente, che tale errore non incidesse sull'accertamento effettuato.

1.1.Tale motivo è fondato.

Invero, la Commissione regionale, pur avendo rilevato l'errore degli accertatori nel non considerare che alcuni prodotti erano stati venduti in comparti diversi (quindi sia nel bar, sia nel ristorante, sia nell'albergo), hanno però svalutato tale errore a mera "imprecisione formale" , che non aveva avuto alcuna ricaduta sui risultati dell'accertamento ("Infatti, dopo aver esaminato con la dovuta diligenza tutta la corposa documentazione depositata dagli appellanti...è emerso che i calcoli effettuati dall'Ufficio (anche se talvolta i proventi di un comparto di attività sono stati attribuiti ad altro comparto compiendo soltanto una imprecisione formale ma non sostanziale) sono da ritenere corretti...").

In realtà, la motivazione risulta contraddittoria, in quanto se effettivamente gli organi accertatori hanno errato nell'attribuire ad un comparto i proventi relativi ad un diverso comparto, da ciò non può non conseguire un errato calcolo dei proventi relativi all'attività di bar.

In particolare, una volta che non è contestata la quantità complessiva di caffè acquistata dall'albergo nel suo insieme, dopo che i ricorrenti hanno dimostrato

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

che parte del caffè è stata venduta, oltre che nel comparto bar, anche nei comparti alberghiero e ristorante, con la produzione in giudizio di tutte le relative fatture, non è possibile ritenere che parte del caffè (cioè quella venduta dal ristorante o addebitata alla camera di albergo) sia stata ceduta "in nero", senza fatturazione.

In questo casi non v'è stata solo una imprecisione formale, ma un errore che incide sulla "sostanza" dei risultati dell'accertamento, in presenza della prova della fatturazione del prodotto da parte degli altri due comparti (ristorante ed albergo).

Nè la motivazione della sentenza "sana" la contraddittorietà della precedente affermazione laddove aggiunge, a rafforzare il proprio convincimento, che "ciò è dimostrato dal fatto che , a fronte delle 84.300 porzioni di caffè (sul cui numero parte appellante concorda) l'Ufficio ne ha contemplato soltanto la metà (all'albergo) ritenendo che l'altra metà venisse servita al ristorante o al bar con separata fatturazione", essendo state prodotte in atti le specifiche fatture dell'albergo e del ristorante con l'indicazione del consumo del caffè, anche in tali comparti.

Nè la motivazione supera la contraddizione iniziale quando precisa che "le separate fatturazioni (documentate con insistenza dagli appellanti) sono state "abbuonate" dall'Ufficio perchè il calcolo dell'imponibile relativo all'albergo vede conteggiati soltanto i pernottamenti (senza extra) come pure per il ristorante sono stati conteggiati i pasti ad un prezzo onnicomprensivo di € 10,33".

In tal modo, per la Commissione regionale, l'Ufficio, con riferimento all'accertamento induttivo dei ricavi da attività alberghiera, con il computo di presenze da aggiungere a quelle risultanti dalle fatture, ha calcolato l'imponibile senza tenere conto di quanto l'ospite (che si assume non dichiarato) ha pagato per i consumi extra.

Di nuovo la motivazione risulta contraddittoria, in quanto seguendo tale ragionamento si avrebbe una duplicazione dei "consumi". Tali consumi risultano, infatti, già fatturati tutti dall'attività di bar, sicchè non se ne può tenere conto anche per calcolare l'imponibile del comparto alberghiero o del

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

comparto ristorante.

2.Con il secondo motivo di impugnazione i ricorrenti deducono "in subordine rispetto al primo motivo di ricorso e sempre con riferimento alla ricostruzione induttiva del ricavo relativo al comparto bar: art. 360 n. 5 c.p.c. per omessa motivazione", in assenza di una approfondita disamina logica e giuridica della fattispecie.

2.1.Tale motivo è assorbito, in quanto proposto solo in via subordinata, in caso di mancato accoglimento del primo motivo di ricorso.

3.Con il terzo motivo di impugnazione i ricorrenti si dolgono "ancora con riferimento al comparto bar: art. 360 n. 3: violazione dell'art. 2697 c.c. e del principio dell'onere probatorio", in quanto i dati forniti dai ricorrenti sono documentali.

3.1.Tale motivo è assorbito, in conseguenza dell'accoglimento del primo motivo.

4.Con il quarto motivo di impugnazione i ricorrenti deducono "con riferimento al comparto alberghiero: nullità della sentenza e del procedimento ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c. per violazione dell'art. 112 c.p.c. e del principio che impone la corrispondenza fra il chiesto ed il pronunciato. In ogni caso nullità della sentenza ex art. 360 n. 5 per omessa motivazione", in quanto i ricavi sono stati ricostruiti con il metodo induttivo in base alle fatture emesse dalla Italcom per i lavaggi delle federe (n. 9.789 lavaggi), dalle dichiarazioni del titolare dell'Albergo, Luca Betta ("il lavaggio delle federe avviene al più tardi ogni tre giorni"), con un numero di lavaggi effettivi pari a 8.023, con uno sconto dell'11 %. La motivazione della sentenza, però, non ha tenuto conto che i lavaggi potevano avvenire anche prima dei tre giorni, soprattutto per la presenza di operai in regime di convenzione, che vi sono stati errori di calcolo nelle presenze, che era incompleto l'allegato 5 del processo verbale di constatazione, con molte caselle in bianco, che non sono state valutate le presenze del dicembre 2003, fatturate nel gennaio 2004. Non vi è stata pronuncia, dunque, su tali doglianze.

5.Con il quinto motivo di impugnazione i ricorrenti deducono "ancora con

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

riferimento al comparto alberghiero: art. 360 n. 3 : violazione dell'art. 2697 c.c. e del principio probatorio", avendo essi fornito le prove dell'erroneità del metodo utilizzato dall'ufficio, non avendo tenuto conto l'Agenzia delle entrate dell'utilizzo di camere matrimoniali da parte di singole persone e del lavaggio dei cuscini di cortesia.

5.1.I motivo quarto e quinto, che vanno decisi contestualmente per ragioni di connessione, sono inammissibili.

Invero, da un lato, si rileva che non v'è stata omessa pronuncia da parte della Commissione regionale, né violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, in quanto la Commissione ha espressamente deciso e compiutamente motivato in ordine alla ricostruzione dei ricavi relativi al comparto alberghiero ("anche per il calcolo delle presenze in albergo sulla base del conteggio dei lavaggi delle federe dei cuscini...che ha portato alla contestazione di n. 689 maggiori presenze...l'ufficio ha effettuato un calcolo prudenziale abbattendo dell'11 % i lavaggi effettuati (cuscini di cortesia, del custode ecc.) facendo corrispondere ad ogni lavaggio solo una presenza per notte").

La differenza fra l'*omessa pronuncia* ai sensi dell'art. 112 cod. proc. civ. e l'*omessa motivazione* su un punto decisivo della controversia di cui al n. 5 dell'art. 360 cod. proc. civ. consiste nel fatto che, nel primo caso, *l'omesso esame concerne direttamente una domanda od un'eccezione* introdotta in causa, autonomamente apprezzabile, ritualmente ed inequivocabilmente formulata, mentre nel secondo, l'*omessa trattazione riguarda una circostanza di fatto* che, ove valutata, avrebbe comportato una diversa decisione (Cass.Civ., 22 gennaio 2018, n. 1539).

Inoltre, dall'altro, si evidenzia che il difetto di motivazione, nel senso di sua insufficienza, legittimante la prospettazione con il ricorso per cassazione del motivo previsto dall'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., è configurabile soltanto quando dall'esame del ragionamento svolto dal giudice del merito e quale risulta dalla sentenza stessa impugnata emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ovvero quando è evincibile l'obiettiva deficienza, nel complesso della sentenza medesima, del procedimento logico che ha indotto il predetto giudice, sulla scorta degli elementi acquisiti, al suo convincimento, ma *non già, invece, quando vi sia difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato attribuiti dal giudice di merito agli elementi delibati*, poiché, in quest'ultimo caso, il motivo di ricorso si risolverebbe in *un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e dei convincimenti dello stesso giudice di merito* che tenderebbe all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, sicuramente estranea alla natura e alle finalità del giudizio di cassazione. In ogni caso, per poter considerare la motivazione adottata dal giudice di merito adeguata e sufficiente, *non è necessario che nella stessa vengano prese in esame (al fine di confutarle o condividerle) tutte le argomentazioni svolte dalle parti*, ma è sufficiente che il giudice indichi (come accaduto nella specie) le ragioni del proprio convincimento, *dovendosi in tal caso ritenere implicitamente disattese tutte le argomentazioni logicamente incompatibili* con esse (Cass.Civ., 2 febbraio 2007, n. 2272).

Tra l'altro, viene censurata solo la "omessa motivazione" e non la insufficiente motivazione, mentre, come rilevato, la motivazione della decisione sul punto , non solo è presente, ma è anche congrua e coerente.

6.Con il sesto motivo i ricorrenti si dolgono "con riferimento al comparto ristorante: nullità della sentenza e del procedimento ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c. per violazione dell'art. 112 c.p.c. e del principio di corrispondenza fra il chiesto ed il pronunciato. In ogni caso nullità della sentenza ex art. 360 n. 5 per omessa motivazione", non avendo tenuto conto la Commissione regionale dello scarto del 10 % relativo alla pasta "precotta" e di quello relativo alle bistecche di grosse dimensioni.

6.1.Tale motivo è inammissibile.

Invero, sia perchè la Commissione ha deciso in ordine al computo dei ricavi nel comparto ristorante, sì che la sentenza non può essere impugnata per omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c. o per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, sia perchè i ricorrenti propongono censure attinenti al

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

merito della controversia ed alla valutazione degli elementi probatori, non consentite in sede di legittimità.

Tra l'altro, i ricorrenti si dolgono della "omessa motivazione" e non della insufficiente motivazione, mentre la Commissione regionale ha motivato con coerenza sul punto, evidenziando che "anche per quanto riguarda il ristorante l'Ufficio, nel calcolo delle porzioni ha considerato il dosaggio più elevato previsto e, dopo aver decurtato gli "sfridi" di merce nell'ordine del 30-45 %, ha computato come numero dei pasti serviti il minore fra i primi (51.291) e secondi (47.665)".

7.Con il settimo motivo i ricorrenti deducono "violazione di legge errata interpretazione ed applicazione dell'art. 39 comma 2 d.p.r. 600/1973. Art. 360 n. 5: omessa motivazione. Art. 360 n. 4: nullità della sentenza e del procedimento per violazione dell'art. 112 c.p.c. e del principio che impone la corrispondenza tra chiesto e pronunciato", in quanto, da un lato, non sussistono le presunzioni gravi, precise e concordanti, di cui all'art. 39 comma 1 d.p.r. 600/1973, e dall'altro, l'ufficio ha rettificato l'intera contabilità ai sensi dell0art. 39 comma 2 d.p.r. 600/1973, pur in assenza dei relativi presupposti (gravi, numerose e ripetute omissioni tali da rendere inattendibili le scritture obbligatorie).

8.Con l'ottavo motivo i ricorrenti si dolgono per "art. 360 n. 3 c.p.c.: violazione di legge errata interpretazione ed applicazione dell'art. 39 comma 1. Insussistenza degli elementi indiziari richiesti per legge", non sussistendo i presupposti per applicare l'accertamento induttivo di cui al comma 1 dell'art. 39 d.p.r. 600/1973. Il lavaggio delle federe, peraltro, da solo, non può integrare gli indizi gravi, precisi e concordanti ed è smentito da varie circostanze di segno contrario (utilizzo delle camere matrimoniali da parte di singole persone, lavaggio dei cuscini di cortesia, lavaggi dovuti per esigenze del custode).

9.Con il nono motivo di impugnazione i ricorrenti deducono "art. 360 n. 4: nullità della sentenza e del procedimento per violazione dell'art. 112 c.p.c. e del principio che impone la corrispondenza fra il chiesto ed il pronunciato. Art.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

360 n. 5 c.p.c. per difetto assoluto di motivazione; art. 360 n. 3 violazione del principio dell'onere probatorio", in quanto gli stessi hanno fornito la prova dell'insussistenza dei ricavi induttivi occulti relativi al settore albergo.

9.1.I motivi settimo, ottavo e nono, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono infondati.

Invero, la Commissione regionale ha pronunciato in modo espresso sulla doglianza dei ricorrenti, in ordine alle modalità dell'accertamento "induttivo" espletato, chiarendo che trattasi di accertamento analitico-induttivo di cui al comma 1 dell'art. 39 del d.p.r. 600/1973 ("...si può affermare che, pur adottando un criterio induttivo-analitico (diverso dal criterio utilizzato dagli appellanti-analitico contabile) l'Ufficio ha comunque quantificato gli imponibili in modo legittimo e sostanzialmente corretto").

Pertanto, la Commissione non è incorsa né nel vizio di omessa pronuncia e di violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato ai sensi dell'art. 112 c.p.c., né in quello di "omessa motivazione".

Inoltre, l'accertamento induttivo di cui all'art. 39 comma 1 d.p.r. 600/1973 può fondarsi anche su un solo elemento (il lavaggio delle federe), purchè grave e preciso, dovendosi il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più elementi presuntivi (Cass.Civ., 17 giugno 2016, n. 12562; Cass.Civ., 6 agosto 2009, n. 18021; in relazione ai tovaglioli nel settore della ristorazione cfr. Cass.Civ., 23 maggio 2018, n. 12694).

Le circostanze di segno contrario, addotte dai ricorrenti, non possono poi consentire un ulteriore accertamenti di fatto, già compiutamente espletato da parte del giudice di merito.

10.Con il decimo motivo i ricorrenti deducono "art. 360 n. 5: insufficiente motivazione"

11.Con il motivo n. 11 i ricorrenti si dolgono della "motivazione", in quanto l'accertamento è stato compiuto nel 2005, mentre l'anno di imposta era il 2003.

11.1.I motivi decimo e undicesimo, stante la loro stretta connessione, vanno esaminati congiuntamente e sono infondati.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Invero, la Commissione, sia pure con stringata, ma chiara, motivazione, ha evidenziato che "l'applicazione dei prezzi, contestata dagli appellanti, è stata corretta perchè nel pvc sono stati utilizzati i prezzi desunti dal prospetto delle rimanenze finali al 31-12-2003".

12.Con il dodicesimo motivo i ricorrenti si dolgono per "art. 360 n. 3: errata applicazione di legge e dei principi di diritto nella parte in cui si ritiene che i valori accertati ai fini dell'imposizione diretta abbiano rilevanza anche ai fini delle imposte indirette", in quanto l'accertamento del reddito determinato dall'ufficio finanziario per le imposte dirette non assume automaticamente rilievo anche ai fini Iva. Le rettifiche Iva, invece, nel caso in esame si basano sugli stessi accertamenti eseguiti ai fini delle imposte dirette.

12.1.Tale motivo è infondato.

Invero, come correttamente rilevato anche dalla Commissione regionale, i valori accertati dall'Agenzia sono stati utilizzati sia ai fini delle imposte dirette che ai fini Iva, in quanto l'art. 39 comma 1 d.p.r. 600/1970 (imposte dirette) e l'art. 54 comma 2 d.p.r. 633/1972 (intema di Iva) contengono disposizioni analoghe che prevedono i medesimi presupposti (presunzioni gravi, precise e concordanti) che consentono di giungere ai medesimi risultati.

Inoltre, i maggiori ricavi ricostruiti per l'attività di albergo, bar e ristorante costituiscono il corrispettivo di cessioni di beni e prestazioni di servizi, quindi operazioni imponibili ai fini Iva ai sensi dell'art. 1 d.p.r. 633/1972.

13.La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata solo con riferimento al primo motivo, relativo all'attività del comparto bar, con rinvio alla Commissione regionale del Trentino, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

In accoglimento del primo motivo, assorbiti il secondo ed il terzo, dichiarati inammissibili il quarto, quinto e sesto, rigettati il settimo, l'ottavo, il nono, il decimo, l'undicesimo ed il dodicesimo, cassa la sentenza impugnata, limitatamente al primo motivo, con rinvio alla Commissione tributaria di II grado di Trento, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 18 settembre 2018

Il Presidente

Roberta Crucitti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale