Ordinanza del 16/10/2020 n. 22507 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRES - Accertamento - Verbale di constatazione ricavi non dichiarati - Prova - Documentazione extracontabile - Buoni di consegna della merce - Assenza di corrispondenza nella contabilità ufficiale.

Massima:

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la "contabilità in nero", costituita da appunti personali dell'imprenditore o comunque da documenti non transitati nella contabilità ufficiale, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, prescritti dall'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

Con sentenza n. 448/8/2011 la Commissione Tributaria Provinciale di Caserta accolse parzialmente il ricorso proposto dalla Srl C. contro l'avviso di accertamento di IRES, IRAP ed IVA per l'anno di imposta 2004 emesso, ai sensi dell'art. 39, comma 1, del DPR n. 600 del 1973, dalla Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Caserta a seguito di processo verbale di constatazione che aveva recuperato maggiori ricavi pari ad euro 73.430,00 sulla base del rinvenimento di documentazione extracontabile "in nero", costituita da buoni di consegna contenenti il nome del cliente, la data di consegna, l'importo della cessione e la dicitura a penna "scaricato", che però non avevano trovato corrispondenza nella contabilità ufficiale in scontrini o fatture.

La ricorrente aveva lamentato con il ricorso introduttivo la nullità dell'accertamento e la inesistenza dei maggiori ricavi accertati, ma la CTP ritenne nel complesso legittimo l'operato dell'Ufficio, peraltro ridusse i maggiori ricavi di euro 1.491,80 in conseguenza della produzione, da parte della contribuente, di scontrini giustificativi di ricavi regolarmente contabilizzati per tale importo.

Investita dall'appello della contribuente, che aveva riproposto gli iniziali motivi di nullità dell'accertamento, la Commissione Tributaria Regionale della Campania, con sentenza n. 511/1/2012, depositata in data 5 novembre 2012, rigettò l'appello e compensò fra le parti le spese del giudizio. La Commissione Tributaria Regionale, aderendo espressamente e completamente alla motivazione della sentenza di primo grado, ritenuta approfondita e dettagliata, oltre che del tutto condivisibile e condivisa, rilevò in primo luogo che non vi era stata alcuna violazione del diritto di difesa della contribuente, la quale era stata posta a conoscenza delle violazioni contestate e delle prove emerse a suo carico, così da consentirle un pieno diritto di difesa e che peraltro le tesi difensive proposte dalla contribuente non avevano dedotto alcun elemento concreto idoneo a disattendere le conclusioni cui erano pervenuti i verificatori ed in particolare non avevano portato alcuna prova contraria, risolvendosi in "mere affermazioni di principio avulse dalla proposizione di concrete e particolari posizioni soggettive che avrebbero potuto portare al riesame giustificativo della non congruità dei ricavi accertati".

Contro la sentenza di appello, non notificata, ha proposto ricorso per cassazione la contribuente, con atto notificato in data 30 aprile 2013, affidato a due motivi, cui resiste con controricorso la Agenzia delle Entrate.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente lamenta, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., omessa motivazione circa più fatti controversi e decisivi per il giudizio con riguardo alle eccezioni contenute nell'atto di appello - relative alla violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, alla omessa indicazione del tipo di accertamento di cui si discuteva, che faceva riferimento solo all'art. 39, comma 1, del DPR n. 600 del 1973 ed alla avvenuta produzione, da parte della contribuente, di documenti dimostrativi della inesistenza dei pretesi maggiori ricavi accertati - alle quali la sentenza d'appello aveva risposto che "restava assorbita ogni ulteriore deduzione, eccezione e richiesta", pur imponendosi, a fronte delle eccezioni della ricorrente, con particolare riguardo alla questione dei buoni di consegna, su cui era imperniato l'intero giudizio, che i buoni fossero verificati nel giudizio alla luce di prospetti riconciliativi che la contribuente aveva prodotto in causa.

2. Con il secondo motivo deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., violazione degli artt. 112, 115 e 116 c.p.c. e 2697 c.c., per avere la sentenza impugnata omesso di porre a proprio fondamento le prove dedotte dalla società contribuente, che, se fossero state esaminate e valutate dai giudici, avrebbero portato ad una diversa soluzione, mentre la sentenza impugnata si era basata esclusivamente sui "buoni di consegna" non verificati nel giudizio e quindi su una prova inesistente, pur spettando all'Ufficio fornire la prova dei recuperi operati, essendo la Amministrazione Finanziaria attrice nel processo tributario.

3. Preliminarmente occorre rilevare che il ricorso presenta ampi profili di inammissibilità per difetto di specificità e di autosufficienza, poiché, in tema di ricorso per cassazione, l'esercizio del potere di esame diretto degli atti del giudizio di merito, riconosciuto alla Corte di Cassazione, anche laddove sia denunciato un "error in procedendo", presuppone l'ammissibilità del motivo, ossia che la parte riporti in ricorso, nel rispetto del principio di autosufficienza, gli elementi ed i riferimenti che consentono di individuare, nei suoi termini esatti e non genericamente, il vizio

suddetto, così da consentire alla Corte di effettuare il controllo sul corretto svolgimento dell'iter" processuale senza compiere generali verifiche degli atti (v., per tutte, Cass. Sez. 6-1, Ordinanza n. 23834 del 25/09/2019 Rv. 655419 - 01); il che nella specie non è avvenuto poiché la ricorrente si è limitata a sostenere che l'atto di appello avrebbe proposto tre eccezioni non prese in esame dalla sentenza impugnata, senza però trascrivere quale sarebbe stato il contenuto della sentenza impugnata e quali gli specifici motivi di appello e senza neppure allegare l'atto di appello, limitandosi ad una mera sintesi di quelli che sarebbero stati i motivi di appello (con mero riferimento alle disposizioni di legge ritenute violate), il che non consente di comprendere neppure quali questioni concretamente fossero state proposte e quindi di verificare se vi fosse stata risposta o meno da parte del giudice di appello. Il ricorso è comunque pure infondato.

4. Quanto al primo motivo, viene dedotta, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., "omessa motivazione della sentenza impugnata" con riguardo a tre pretesi vizi dell'accertamento riproposti con l'atto di appello ed in particolare con riguardo alla insussistenza della prova dei maggiori ricavi, pur se la disposizione normativa invocata, nella formulazione posteriore alla riforma di cui al D.L. n. 83 del 2012, convertito in legge n. 134 del 2012, applicabile nella specie ratione temporis (poiché la sentenza di appello è stata pubblicata in data 5.11.2012 e quindi dopo la entrata in vigore dell'anzidetta legge di conversione), ha consentito la deduzione del vizio di cui all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. soltanto per "omesso esame di un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione fra le parti"; il che comporta che la omessa motivazione, di per sé, non può più essere dedotta alla luce della nuova formulazione della disposizione che è stata interpretata dalla giurisprudenza di questa Corte nel senso che il cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove non legali da parte del giudice di merito non è denunciabile con il ricorso per cassazione, non essendo più inquadrabile nel paradigma dell'art. 360, n. 5 c.p.c., né in quello del precedente n. 4 (v. Cass. n. 11892 del 2016). Pertanto, il vizio previsto dalla vigente disposizione sussiste qualora il giudice di appello abbia esaminato la questione oggetto di doglianza, ma abbia totalmente pretermesso uno specifico fatto storico, oppure ricorrano una "mancanza assoluta dei motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", una "motivazione apparente", un "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" o una "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", a nulla rilevando il semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. n. 21257 del 2014; da ultimo, v. Sez. 2 -, Ordinanza n. 20721 del 13/08/2018 Rv. 650018-02).

4.1. Orbene, nel caso in esame, parte ricorrente contesta la mancata risposta da parte del giudice di appello su tre eccezioni che assume di avere proposto in appello ed in particolare per avere trascurato un fatto che avrebbe potuto - a suo dire - essere decisivo e cioè la dimostrazione che le cessioni ritenute "in nero" erano state invece ritualmente contabilizzate, però occorre rilevare che non si tratta di un "fatto storico", bensì di una "ipotesi" formulata dalla contribuente che cozza contro la affermazione della sentenza impugnata per cui era stato accertato che quei "buoni" non trovavano riscontro nella contabilità attraverso la emissione di fatture o di scontrini, oltre che con il principio di diritto, applicabile ratione temporis, secondo il quale la riformulazione di questa norma dev'essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto

attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass., sez. un., 7 aprile 2014, n. 8053 e 8054 nonché, tra varie, ord. 9 giugno 2014, n. 12928 e sez. un. 19881 del 2014); il che si deve escludere nel caso in esame in cui la sentenza impugnata, pur dichiarando alla fine assorbite le ulteriori deduzioni, eccezioni e richieste, ha risposto ai motivi di appello, non solo richiamando la motivazione di primo grado, alla quale ha offerto piena adesione, ritenendola corretta e condivisibile e non contrastata dalle argomentazioni di appello, ma ha anche aggiunto, specificatamente, che la tesi difensiva della contribuente era infondata poiché "oltre a non fornire alcuna valida prova contraria, non propone, in gravame, alcun altro elemento atto a disattendere le conclusioni cui erano pervenuti gli accecatori e ancora che "le eccezioni proposte risultano generiche e ripetitive, limitate a mere affermazioni di principio, avulse dalla proposizione di concrete e particolari situazioni soggettive che, sole, avrebbero potuto portare al riesame giustificativo della non congruità dei ricavi accertati. E, trattandosi di sentenza completamente confermativa di quella di primo grado, la cui motivazione, anche per relationem, andava a saldarsi con quella di primo grado, sarebbe spettato alla contribuente, al fine ritenere assolto l'onere ex art. 366, n. 6, c.p.c., che la censura identificasse il tenore della motivazione del primo giudice specificamente condivisa dal giudice di appello, nonché le critiche ad essa mosse con l'atto di gravame, elementi, questi, necessari per evidenziare che, con la resa motivazione, il giudice di secondo grado aveva, in realtà, eluso i suoi doveri motivazionali (v. Cass. Sez. U -, Sentenza n. 7074 del 20/03/2017 Rv. 643334 - 01).

5. Quanto al secondo motivo, con cui si deduce, sotto il profilo della violazione di legge, la violazione dell'onere della prova per non avere la sentenza impugnata valutato le prove prodotte dal contribuente e per avere comunque omesso di considerare che la prova dei maggiori ricavi doveva essere offerta dall'Ufficio quale attore del processo tributario, in proposito la ricorrente invoca l'applicazione di erronei principi giuridici poiché, al contrario di quanto sostenuto dalla stessa, in presenza del recepimento di documenti extracontabili dimostrativi di attività "in nero", correttamente era stata ritenuta la sussistenza di ricavi con contabilizzati sulla base di una presunzione in presenza della quale spettava al contribuente fornire la prova contraria.

5.1. La giurisprudenza consolidata di questa Corte è infatti nel senso che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la "contabilità in nero", costituita da appunti personali dell'imprenditore o comunque da documenti non transitati nella contabilità ufficiale, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, prescritti dall'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, perché nella nozione di scritture contabili, disciplinate dagli artt. 2709 e ss. c.c., devono ricomprendersi tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta (v. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 27622 del 30/10/2018 Rv. 651078 - 02; Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 12680 del 23/05/2018 Rv. 648775-01).

5.2. Con riguardo alla pretesa violazione dell'onere della prova, la sentenza impugnata, laddove ha specificamente rilevato che la contribuente non aveva fornito alcuna valida prova contraria alle conclusioni cui erano pervenuti i verificatori, limitandosi a generiche affermazioni prive di qualsiasi concretezza, ha perciò correttamente applicato il principio consolidato, affermato

proprio con riferimento al recepimento della "contabilità in nero", per cui essa, costituendo, anche da sola, un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, comporta l'inversione dell'onere della prova, incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 4080 del 27/02/2015 Rv. 634980 - 01; Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 27622 del 30/10/2018 Rv. 651078 - 02; Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 12680 del 23/05/2018 Rv. 648775 - 01).

5.3. Ciò posto, non vi è stata nel caso in esame alcuna violazione di legge, che consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e quindi implica necessariamente un problema interpretativo della stessa (v., per tutte, Cass. Sez. 6-2, Ordinanza n. 24054 del 12/10/2017 Rv. 646811 - 01; Sez. L, Sentenza n. 16698 del 16/07/2010 Rv. 614588 - 01), mentre nella specie non si pone una questione di erronea ricognizione della fattispecie normativa astratta, e della interpretazione della regola che ne disciplina la prova, bensì della valutazione della prova operata dalla sentenza di merito, nell'ambito della fattispecie concreta, che spetta esclusivamente al giudice di merito in relazione alla mediazione derivante dalla valutazione delle risultanze di causa.

5.4. E' vero che il vizio di violazione di legge può essere posto anche con riguardo alla violazione dell'art. 2697 c.c., che si configura nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella su cui esso avrebbe dovuto gravare secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni (v., da ultimo, Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 26769 del 23/10/2018 Rv. 650892 - 01 ; Sez. 3 -, Sentenza n. 13395 del 29/05/2018 Rv. 649038 - 01), però la regola iuris, nel caso in esame, è quella correttamente applicata dalla sentenza impugnata, per cui la contabilità "in nero" costituisce una presunzione utilizzabile al fine di ritenere l'esistenza di entrate "in nero", il che determina che l'onere della prova di dimostrare che le entrate "in nero" non vi sono state spetta al contribuente. La sentenza impugnata, al contrario di quanto sostenuto dalla ricorrente, ha quindi fatto corretto uso di tale regola iuris, in effetti applicabile nel caso nel esame, ritenendo che la regola iuris ammettesse la prova contraria, ma che la prova contraria non fosse stata offerta dalla contribuente la quale si era limitata a mere asserzioni non comprovate da elementi concreti.

5.5. Non vi è stata quindi la violazione di legge dedotta dalla ricorrente con riguardo al secondo motivo di ricorso, con cui si chiede sostanzialmente una diversa valutazione della prova, che però costituisce compito esclusivo del giudice di merito.

6. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato e - ferma restando la compensazione delle spese del giudizio di merito già motivatamente disposta dal giudice di appello - la ricorrente deve essere condannata alla rifusione delle spese del presente giudizio liquidate come in dispositivo in favore dell'Agenzia delle Entrate. Sussistono i presupposti per il cd. raddoppio del contributo unificato a norma del comma 1 bis dell'art. 13 comma 1 quater d.PR n. 115/2002, essendo stato il ricorso notificato il 4 giugno 2013.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese del presente giudizio in favore della Agenzia delle Entrate che liquida in euro 4.100,00, oltre spese prenotate a debito. Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. 115 del 2002, da atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza