# Sentenza del 17/07/2018 n. 18916 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

M.A., con cinque motivi, ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 18/02/10, depositata il 18.03.2010 dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, Sez. Staccata di Messina. Ha rappresentato che il contenzioso traeva origine dall'avviso di accertamento n. (XXXXX) relativo all'anno d'imposta 1998, con il quale erano contestati maggiori ricavi pari a vecchie L. 338.213.000, non dichiarati nell'Unico 1999. I maggiori ricavi erano induttivamente accertati dall'Ufficio sulla base della differenza contabile, rilevata tra il bilancio di esercizio chiuso al dicembre 1997 e quello chiuso al dicembre 1998, risultante alla voce "c/titolare", che registrava nel primo anno l'importo di Lire 622.929.102, e nel secondo anno l'importo di Lire 961.141.802. Tale differenza, formalmente rispondente a finanziamenti provenienti dal titolare dell'impresa, a detta della Amministrazione mascherava corrispettivi di vendite non contabilizzate.

Il ricorso del contribuente era accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Messina con sentenza depositata il 20.05.2005, ma la Commissione Tributaria Regionale adita dalla Agenzia, con la sentenza ora impugnata, accoglieva l'appello confermando l'accertamentrò fiscale.

Il M. ha censurato la sentenza:

con il primo motivo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) per difetto dei presupposti normativi in tema di accertamento cd. analitico-induttivo;

con il secondo motivo per omessa o contraddittoria motivazione per difetto assoluto di prova, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5;

con il terzo motivo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 55, comma 4, per avere l'Ufficio finanziario assoggettato a tassazione come ricavi sopravvenienze attive costituenti solo mere anticipazioni finanziarie del titolare;

con il quarto motivo per violazione degli artt. 2909 c.c., art. 324 c.p.c., per non avere la sentenza preso atto del giudicato esterno formatosi in altro giudizio ai fini Iva in riferimento alla medesima annualità d'imposta;

con il quinto motivo per omessa pronuncia sulla eccezione relativa alla applicabilità del giudicato esterno favorevole prodottosi con riferimento alla annualità 1998.

In conclusione ha chiesto la cassazione della sentenza.

Si è costituita l'Agenzia, insistendo nella correttezza dell'accertamento e chiedendo il rigetto del ricorso.

Alla pubblica udienza del 14 marzo 2018, dopo la discussione, il P.G e le parti hanno concluso e la causa è stata trattenuta in decisione.

Motivi della decisione

Deve preliminarmente avvertirsi che il ricorso è privo per ciascuno dei motivi - ad esclusione del secondo - del riferimento al vizio di legittimità che si ritiene di denunciare, ossia del riferimento a quale delle ipotesi indicate nell'art. 360 c.p.c. vada ricondotta la doglianza. Nel giudizio di legittimità è infatti richiesto, da un lato, per ogni motivo di ricorso, la rubrica di esso, con la puntuale indicazione delle ragioni per cui il motivo medesimo, tra quelli espressamente previsti dall'art. 360 c.p.c., è proposto; dall'altro si esige l'illustrazione del singolo motivo, contenente l'esposizione degli argomenti invocati a sostegno della decisione assunta con la sentenza impugnata, e l'analitica precisazione delle considerazioni che, in relazione al motivo come espressamente indicato nella rubrica, giustificano la cassazione della sentenza (cfr. Cass., Sez. 3, sent. n. 18421 del 2009). Tuttavia, atteso che dal contenuto ed illustrazione dei motivi articolati dal ricorrente è possibile identificare il vizio di legittimità denunciato, il motivo di inammissibilità può ritenersi comunque superato.

Esaminando nel merito i motivi di ricorso, il primo ed il secondo possono essere trattati unitariamente, perchè con entrambi si critica la sentenza per aver ritenuto fondate le ragioni della Amministrazione sulla ripresa a tassazione di importi riportati in bilancio a titolo di finanziamenti anticipati dal titolare della impresa e ritenuti invece ricavi non contabilizzati.

A fronte della statuizione del giudice regionale il ricorrente lamenta il difetto assoluto dei presupposti normativi dettati in tema di accertamento analitico-induttivo, nonchè la carenza di un corredo probatorio adeguato. In particolare contesta il convincimento basato sul solo elemento della mera differenza contabile tra i dati del bilancio 1997 e quelli del bilancio 1998, in rapporto alla voce "c/titolare", ossia ad anticipazioni del titolare, che nasconderebbe l'esistenza di ricavi occultati, senza altri indizi ed in presenza di una contabilità per il resto del tutto regolare. Reputa pertanto assenti i requisiti che assistono la prova presuntiva.

Dal suo canto la controricorrente difende il proprio operato rammentando: che il reddito d'impresa è stato rettificato da Lire O a Lire. 338.213.000 mediante quel recupero a tassazione, che il contribuente non ha mai detto nulla sull'origine delle somme date a finanziamento dell'impresa, che diversamente sarebbe evidenziabile una antieconomicità della conduzione dell'attività d'impresa.

Nella sentenza (dalla terza pagina non numerata) il giudice regionale, dopo aver avvertito che l'accertamento ex art. 39, comma 1, lett. d) può basarsi su presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, e dopo aver considerato che il contribuente era soggetto obbligato alla tenuta delle scritture contabili in regime ordinario, ha riferito che "essendo emersa, dall'esame e

dal raffronto dei suddetti documenti, una differenza nel conto prelevamenti, nel corso dei due anni presi in considerazione, di Lire 338.213.000, la stessa è stata ritenuta dall'Ufficio riconducibile a ricavi e non a finanziamenti, come sostenuto dal contribuente. Tale risultato è scaturito, quindi, dall'analisi delle singole poste indicate nelle scritture contabili.... Più chiaramente l'Ufficio ha fondato il proprio convincimento sul fatto noto, costituito dal notevole divario contabile, ritenendolo idoneo a provare il fatto ignoto costituito dai ricavi omessi.". E ancora, nel prosieguo della motivazione, afferma che "...trattasi di un accertamento analitico che ha consentito una determinazione induttiva del reddito sulla base di presunzioni semplici (gravi, precise e concordanti....). Tale presunzione semplice, nella fattispecie, è dotata del requisito della gravità, per la ragionevole certezza che la somma in contestazione è compatibile (data la dimensione dell'attività esercitata risultante dalle stesse scritture contabili) con la quantificazione dei ricavi effettuata dall'Ufficio". La decisione quindi ritiene motivata la pretesa impositiva dell'Ufficio, non senza avvertire che il contribuente, cui a questo punto incombeva l'onere della prova contraria, non ha fornito alcunchè, in sede amministrativa e processuale, al fine di contrastare l'accertamento erariale.

Ebbene, la giurisprudenza ha ripetutamente affermato che l'accertamento con metodo analitico-induttivo, con cui il fisco procede alla rettifica di singoli componenti reddituali, ancorchè di rilevante importo, è consentito, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), pure in presenza di contabilità formalmente tenuta, giacchè la disposizione presuppone scritture regolarmente tenute e tuttavia contestabili in forza di valutazioni condotte sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che facciano seriamente dubitare della completezza e fedeltà della contabilità esaminata, con conseguente spostamento dell'onere della prova contraria, tesa a dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni, a carico del contribuente (Cass., Sez. 5, sent. n. 20060 del 2014; sent. 23550 del 2014; in materia di Iva, cfr. Sez. 6-5, ord. n. 26036 del 2015).

Quanto alle concrete modalità di utilizzo e valorizzazione delle prove indiziarie, che con il ricorso il contribuente critica, denunciando sostanzialmente un malgoverno delle regole su cui si fonda la prova presuntiva anche in riferimento alla distribuzione dell'onere della prova, deve premettersi che compete alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione nomofilattica, il controllo della corretta applicazione dei principi contenuti nell'art. 2729 c.c. alla fattispecie concreta, poichè se è devoluto al giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili dagli artt. 2727 e 2729 c.c., per valorizzare gli elementi di fatto quale fonte di presunzione, tale giudizio è soggetto al controllo di legittimità se risulti che, nel violare i criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, il giudice non abbia fatto buon uso del materiale indiziario disponibile, negando o attribuendo valore a singoli elementi, senza una valutazione di sintesi (cfr. Cass., ord. n. 10973/2017, Cass., sent. n. 1715/2007).

Peraltro, ai fini dell'utilizzo degli indizi, mentre la gravità, precisione e concordanza degli stessi permette di acquisire una prova presuntiva, che, anche sola, è sufficiente nel processo tributario a sostenere i fatti fiscalmente rilevanti accertarti dalla amministrazione (Cass., sent. n. 1575/2007), quando manca tale convergenza qualificante è necessario disporre di ulteriori elementi per la costituzione della prova. Nel caso di specie il ricorrente ritiene che l'unico elemento assunto dalla Amministrazione a fondamento dell'accertamento induttivo, e come tale

riconosciuto anche dal giudice regionale, sia un indizio irrilevante, privo dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, sicchè mancherebbe la prova presuntiva richiesta dall'art. 2729 c.c. e dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d).

La giurisprudenza di legittimità ha tracciato il corretto procedimento logico del giudice di merito nella valutazione degli indizi, in particolare affermando che la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno ricavati dal loro complessivo esame, in un giudizio globale e non atomistico di essi (ciascuno dei quali può essere insufficiente), ancorchè preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perchè è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza e ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento (tra le più recenti cfr. Cass., sent. n. 12002/2017; Cass., ord. n. 5374/2017). Ciò che rileva, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità, non necessariamente certe, è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, salvo l'ampio diritto del contribuente a fornire la prova contraria. Quanto alla ipotesi dell'unico indizio, anche di recente si è affermato che in tema di accertamento induttivo del reddito di impresa, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), il convincimento del giudice in ordine alla sussistenza di maggiori ricavi non dichiarati da un'impresa commerciale può fondarsi anche su una sola presunzione semplice, purchè grave e precisa (Sez. 5, ord. n. 30803 del 2017).

Occorre allora verificare se nella sentenza gravata sia stato fatto buon governo dei principi appena esposti.

Il giudice regionale tributario ha motivato la decisione ritenendo specifico il rilievo mosso dalla Amministrazione; ha apprezzato che il risultato sia scaturito dall'analisi delle singole poste indicate nelle scritture contabili; ha valutato notevole l'ammontare della divergenza, pur in presenza di una contabilità regolare; ha considerato che (l'unica) presunzione semplice, nella fattispecie, fosse dotata del requisiti della gravità, perchè con ragionevole certezza la somma era compatibile - in relazione alla dimensione dell'attività esercitata - con la quantificazione dei ricavi effettuata dall'ufficio; ha sottolineato come nessuna prova diversa e contraria fosse stata fornita dal contribuente.

Il ragionamento della sentenza appare logico e privo di contraddizioni, consapevole dell'esistenza di un unico indizio, cui però attribuisce quella gravità e - in rapporto alle divergenze dei risultati contabili tra i due anni presi in esame nonchè in rapporto alla dimensione della impresa - precisione, requisiti che insieme restituiscono valenza probatoria sufficiente anche al singolo indizio in materia impositiva.

In conclusione la motivazione della sentenza è coerente con i principi della corretta valutazione della prova presuntiva. A fronte di ciò una diversa valutazione, più consona a quanto reclama il contribuente, è inibita in questa sede perchè, rispettate le regole del buongoverno del materiale indiziario, la valutazione dei fatti spetta al giudice del merito e non a quello di legittimità.

E' infondato anche il terzo motivo, con il quale il contribuente si duole che l'Ufficio abbia assoggettato a tassazione come ricavi somme non costituenti altro che mere anticipazioni finanziarie del titolare. A parte i profili di inammissibilità del motivo perchè riferito

all'accertamento dell'Ufficio e non alla sentenza impugnata, solo quest'ultima possibile oggetto di esame da parte del giudice di legittimità, quand'anche il riferimento all'attività accertativa della Amministrazione fosse stato un mero lapsus, per voler invece censurare la sentenza, il motivo non coglie nel segno. La pronuncia non colloca tra i ricavi le anticipazioni finanziarie contabilizzate nel bilancio 1998, ma semplicemente afferma che sia stata raggiunta la prova presuntiva del mascheramento di ricavi sotto forma di incremento delle anticipazioni finanziarie tra il bilancio 1997 e quello 1998.

Infondato è anche il quarto motivo. Con esso il ricorrente lamenta che il giudice d'appello non abbia tenuto conto, benchè espressamente edotto, che nelle more del giudizio era divenuta definitiva la sentenza n. 119/9/05 del 3.02.2005, emessa in altro giudizio per il precedente anno d'imposta, ma relativamente all'avviso di rettifica Iva. Sostiene il contribuente che quella sentenza avrebbe efficacia di giudicato esterno anche per la definizione del presente contenzioso.

A parte i profili di inammissibilità del motivo per difetto di autosufficienza, l'assunto difensivo è del, tutto infondato. Reiteratamente la giurisprudenza di legittimità ha affermato che nel processo tributario l'efficacia espansiva del giudicato esterno non ricorre quando i separati giudizi riguardino tributi diversi (nella specie, IVA ed IRPEG - ILOR), stante la diversità strutturale delle suddette imposte, oggettivamente differenti, ancorchè la pretesa impositiva sia fondata sui medesimi presupposti di fatto (Cass., Sez. 5, sent. n. 235 del 2014; sent. n. 25200 del 2009).

Il quinto motivo, con cui il ricorrente denuncia l'omessa pronuncia sulla rilevanza del giudicato esterno, coglie invece un effettivo vizio processuale della sentenza, non potendo dirsi superata dalla formula generica, con la quale il giudice regionale ha dichiarato assorbite tutte le ulteriori contestazioni sollevate dal contribuente ritenendole evidentemente prive di ogni capacità di incidenza sulla sorte della controversia -, perchè si tratterebbe in ogni caso di una motivazione apparente.

E tuttavia esso, alla luce di quanto già chiarito con riferimento al quarto motivo, è privo di interesse ed utilità, dovendo ribadirsi che la sentenza invocata dal contribuente non ha effetti espansivi sulla presente controversia.

A tal fine pertanto viene meno la necessità di cassare la sentenza, poichè soccorre il principio, reiteratamente ribadito da questa Corte, secondo cui la mancanza di motivazione su questione di diritto e non di fatto è irrilevante, ai fini della cassazione della sentenza, qualora il giudice del merito sia comunque pervenuto ad un'esatta soluzione del problema giuridico sottoposto al suo esame. In tal caso, la Corte di cassazione, in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata dall'ordinamento, nonchè dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111 Cost., comma 2, ha il potere, in una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 384 c.p.c., di correggere la motivazione anche a fronte di un "error in procedendo", quale la motivazione omessa, mediante l'enunciazione delle ragioni che giustificano in diritto la decisione assunta, anche quando si tratti dell'implicito rigetto della domanda perchè erroneamente ritenuta assorbita, sempre che si tratti di questione che non richieda ulteriori accertamenti in fatto (Sez. U, sent. n. 2731 del 2017; Sez. 1, sent. n. 28663 del 2013).

Il ricorso va pertanto rigettato.

All'esito del giudizio segue la soccombenza del M. nelle spese di giudizio, che si liquidano in favore della Agenzia nella misura specificata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente alla rifusione in favore della Agenzia delle spese di giudizio, che si liquidano in Euro 7.200,00 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 14 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 17 luglio 2018

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza