Sentenza del 24/08/2018 n. 21060 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A seguito di processo verbale di constatazione l'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento nei confronti della Mobili V. s.r.l. con riferimento all'anno 2003, rilevando l'esistenza di indizi gravi, precisi e concordanti di evasione fiscale, con il conseguimento di somme relative alla vendita di merce per Euro 2.680.477,46, per un importo non contabilizzato di Euro 111.258,46, con indebita deduzione di costi per Euro 4.572,98.

2. Avverso tale accertamento la società presentava ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

3. La Commissione tributaria provinciale di Pavia accoglieva il ricorso.

4. La Commissione tributaria regionale accoglieva l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate, rilevando che le scritture contabili erano inattendibili, che le rimanenze finali erano descritte con voci generiche, che i due soci ed amministratori non percepivano remunerazione per il lavoro svolto, che vi era in cassa disponibilità liquida per Euro 112.900,00, che nelle fatture il prezzo delle merci era indicato al netto dell'Iva, mentre solo dopo gli sconti vi era l'assoggettamento ad Iva, che i costi non erano inerenti.

5. Avverso tale sentenza proponeva ricorso per Cassazione la società.

6. L'Agenzia delle Entrate non articolava controricorso.

7. La società depositava memoria scritta ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso per cassazione la società deduce "violazione o falsa applicazione di norme di diritto (art. 350 c.p.c., comma 1, n. 3)", per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 52, comma 2, nel testo applicabile ratione temporis, in quanto l'Agenzia delle entrate, quando ha proposto appello, si è limitata a dichiarare che "...il presente appello è stato autorizzato dalla Direzione regionale della Lombardia - Ufficio Contenzioso con Nota Prot. n. 40656 del 13-3-2009....", senza che fosse allegata la suddetta autorizzazione.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "nullità della sentenza, o del procedimento (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4)", "ancora una volta, a causa dell'intervenuta violazione di una norma - quella appunto, contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 52, comma 2".

2.1. Tali motivi, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di connessione, sono inammissibili perchè nuovi, in quanto la società in sede di giudizio di appello non ha mosso alcuna contestazione sul punto al gravame proposto dalla Agenzia delle entrate.

2.2. Peraltro, tali motivi sono infondati anche nel merito.

Invero, per la Suprema Corte, a Sezioni Unite, nel processo tributario, la disposizione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 52, comma 2, secondo la quale gli uffici periferici del dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze e gli uffici del territorio devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale, rispettivamente, dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione generale delle entrate e dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione compartimentale del territorio, non è più suscettibile di applicazione una volta divenuta operativa - in forza del D.M. dell'economia 28 dicembre 2000 - la disciplina recata dal D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 57 che ha istituito le agenzie fiscali, attribuendo ad esse la gestione della generalità delle funzioni in precedenza esercitate dai dipartimenti e dagli uffici del Ministero delle finanze, e trasferendo alle medesime i relativi rapporti giuridici, poteri e competenze, da esercitarsi secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna agenzia. A seguito della soppressione di tutti gli uffici ed organi ministeriali ai quali fa riferimento il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 52, comma 2, infatti, da tale norma non possono farsi discendere condizionamenti al diritto delle agenzie (nella specie, l'Agenzia del demanio) di appellare le sentenze ad esse sfavorevoli delle commissioni tributarie provinciali (Cass. Civ., Sez. Un., 14 gennaio 2005, n. 604; Cass. Civ., 16 maggio 2014, n. 10736; Cass. Civ., 4 gennaio 2016, n. 22).

Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 52, comma 2 è stato, poi, abrogato, dal D.L. n. 40 del 2010, art. 3, comma 1, ma solo per gli appelli notificati dopo il 26-3-2010. Il legislatore, quindi, ha tenuto conto dell'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale formatosi sul punto.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente evidenzia la "omessa, o insufficiente, o contraddittoria motivazione circa i fatti controversi e decisivi per il giudizio (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5). Secondo la ricorrente le argomentazioni della sentenza della Commissione tributaria regionale "non contengono alcuna motivazione (che possa definirsi tale)...si limitano semplicemente ad estrapolare, facendole proprie, e dunque riproponendole, senza peraltro nulla aggiungere, alcune frasi, che risultano già utilizzate dall'Agenzia delle entrate...nel proprio ricorso in appello". Inoltre, la società rileva di avere correttamente adempiuto agli obblighi previsti in materia di redazione dell'inventario, producendo anche il libro inventari relativo all'anno 2003. Peraltro, secondo la ricorrente è insufficiente ed illogica la motivazione della sentenza laddove rileva che gli amministratori percepivano dividendi di importo inferiore agli stipendi dei loro dipendenti (pagina 212 del ricorso per Cassazione).

Altre critiche alla motivazione della sentenza di secondo grado si riferiscono alle giacenze di cassa considerevoli (pagina 216 del ricorso), alla contabilizzazione dei ricavi avvenuta tenendo conto delle fatture emesse dai fornitori al netto di Iva e non al lordo (pagina 227), all'esame delle forniture del cliente Cover s.r.l. (pagina 244), ai listini delle forniture (pagina 249), all'utilizzo delle presunzioni per determinare le percentuali di ricarico (pagina 270), alla ritenuta indeducibilità dei costi (pagina 274), alla irrogazione delle sanzioni (pagina 276).

3.1. Il terzo motivo è infondato.

Invero, la motivazione della sentenza della Commissione tributaria regionale si sofferma su tutti i punti decisivi e controversi della vicenda, fornendo una completa disamina degli stessi, e giungendo a conclusioni ragionevoli e logiche, supportate da un sostrato argomentativo "diffuso" e convincente.

Infatti, in motivazione si dà conto della inattendibilità delle scritture contabili, del mancato raggruppamento delle merci di magazzino in categorie omogenee per natura e valore, della mera elencazione dei mobili qualificati sotto la generica dizione di "cucine", "salotti" "sale soggiorni", e della voce anodina M.N.A.C., della assenza di remunerazione del lavoro dei due soci amministratori, delle rilevanti giacenze di cassa, della certosina analisi delle fatture di acquisto, della determinazione delle percentuali di ricarico, proprio in ragione delle fatture riscontrate, dei prezzi unitari indicati nelle fatture di acquisto al netto Iva, mentre dopo gli sconti il prezzo veniva assoggettato ad Iva, della circostanza che la società si è sottratta alla richiesta di esibire i listini ed i preventivi delle vendite effettuate nel 2003, della allegazione di listini relativi agli anni successivi al 2003, della non inerenza dei costi relativi alla riparazione di autoveicoli ed alle prestazioni di V.L., che non risultava essere dipendente, dell'acquisto di attrezzature per giardinaggio, e della deduzione di costi presunti.

In particolare, in motivazione si è chiarito che "l'Agenzia non ha rilevato costi fittizi di cui non ha tenuto conto nella determinazione del reddito, nè tali supposti costi, di cui si dovrebbe tener conto secondo la tesi della società contribuente, sono stati da questa evidenziati in sede di verifica e neppure in questa sede giurisdizionale, in correlazione con i maggiori ricavi presuntiva mente determinati".

La sentenza della Commissione regionale si è soffermata anche sulla determinazione in concreto della misura della sanzioni, con applicazione da parte della Agenzia delle entrate della misura minima più favorevole tra quelle previste e del cumulo giuridico, più favorevole di quello materiale.

4. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "nullità della sentenza, o del procedimento (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4)", in quanto la Commissione regionale non ha tenuto conto delle argomentazioni della società laddove ha applicato, nella determinazione della percentuale di ricarico, le medie aritmetiche semplici e non quelle ponderate (pagina 279 del ricorso per Cassazione), circostanza che era stata già dedotta sia in primo grado che in grado di appello.

4.1. Il quarto motivo è inammissibile.

Invero, la ricorrente censura la sentenza della Commissione regionale in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, quindi per un preteso error in procedendo, in violazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia su una specifica domanda, ma in realtà si duole della insufficiente motivazione perchè la Commissione, nella valutazione delle percentuali di ricarico ha applicato le medie aritmetiche e non, come richiesto dalla contribuente, le medie ponderate. In tal modo il vizio effettivamente dedotto è quello di insufficiente motivazione e non di omessa pronuncia.

Per la Suprema Corte, infatti, la differenza fra l'omessa pronuncia ai sensi dell'art. 112 c.p.c. e l'omessa motivazione su un punto decisivo della controversia di cui all'art. 360 c.p.c., n. 4 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., 4 dicembre 2014, n. 25714).

Del resto, nel giudizio di legittimità, va tenuta distinta l'ipotesi in cui si lamenti l'omesso esame di una domanda da quella in cui si censuri l'interpretazione che ne ha dato il giudice del merito. Nel primo caso, si verte in tema di violazione dell'art. 112 c.p.c. e si pone un problema di natura processuale per la soluzione del quale la Corte di cassazione ha il potere-dovere di procedere all'esame diretto degli atti, onde acquisire gli elementi di giudizio necessari ai fini della pronuncia richiesta. Nel secondo caso, invece, poichè l'interpretazione della domanda e l'individuazione del suo contenuto integrano un tipico accertamento di fatto riservato, come tale, al giudice del merito, in sede di legittimità va solo effettuato il controllo della correttezza della motivazione che sorregge sul punto la decisione impugnata (Cass. Civ., 18 maggio 2012, n. 7932) 5. Con il quinto motivo di impugnazione si censura la sentenza per "violazione, o falsa applicazione, di norme di diritto (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)", in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57. Secondo la ricorrente l'Agenzia delle entrate nelle controdeduzioni di primo grado ha ammesso la fondatezza del ricorso limitatamente al rilievo n. 6 dell'avviso di accertamento, concludendo per "...accogliere parzialmente il ricorso limitatamente alla parte del motivo di ricorso n. 4 relativo al rilievo n. 6 dell'avviso di accertamento" e " respingere in toto i restanti motivi". Con l'appello, però, l'Agenzia delle entrate ha chiesto dichiararsi la legittimità dell'avviso di accertamento nella sua interezza. Pertanto, vi sarebbe stata una mutatio libelli non consentita in sede di appello.

6. Con il sesto motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "nullità della sentenza, o del procedimento (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4)", in quanto "la sentenza n. 69/06/10...sempre per quello che riguarda il rilievo n. 6 dell'avviso di accertamento, è anche il portato di un procedimento viziato", sempre a causa della intervenuta violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 e dell'art. 345 c.p.c., comma 1.

7. Con il settimo motivo la contribuente censura la decisione per "nullità della sentenza, o del procedimento (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4)" perchè "è stata emessa in violazione pure dell'art. 112 c.p.c.", sempre con riferimento al rilievo n. 6, per il quale ha sempre chiesto l'annullamento dell'avviso di accertamento, con omessa pronuncia sulla domanda da parte della Commissione regionale.

8.Con l'ottavo motivo la società deduce "omessa, o insufficiente o contraddittoria motivazione, circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5)", sempre in relazione al rilievo n. 6 dell'avviso di accertamento.

8.1. Tali motivi (quinto, sesto, settimo e ottavo), che vanno trattati congiuntamente per ragioni di connessione, sono infondati.

Invero, l'Agenzia delle entrate ha ammesso espressamente nelle controdeduzioni di primo grado la fondatezza del ricorso della società limitatamente al rilievo n. 6 dell'avviso di accertamento (cfr. controdeduzioni di primo grado dell'Agenzia delle entrate "per il rilievo sub 6, l'Ufficio concorda con controparte sull'erroneità del rilievo, avendo già accolto la richiesta di annullamento dello stesso in sede di procedimento con accertamento per adesione"). Tanto che l'Agenzia conclude chiedendo di "accogliere parzialmente il ricorso limitatamente alla parte del motivo di ricorso n. 4 relativo al rilievo n. 6 dell'avviso di accertamento e respingere in toto i restanti motivi". La Commissione provinciale ha, poi, accolto per intero il ricorso della contribuente annullando l'avviso di accertamento.

Tuttavia, sul rilievo di cui al punto 6 dell'avviso di accertamento si è formato il giudicato interno.

Infatti, con l'appello l'Agenzia delle entrate si duole solo dei rilievi dal n. 1 al n. 5 dell'avviso di accertamento, senza toccare in alcun modo il rilievo sub 6, sul quale vi era stato completo accordo delle parti in sede di accertamento per adesione.

La Commissione tributaria regionale, di conseguenza, non si è pronunciata sul costo sub 6 dell'avviso di accertamento.

9. Con il nono motivo la società deduce "violazione, o falsa applicazione, di norme di diritto (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)", per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 e dell'art. 342 c.p.c., in quanto l'Agenzia delle entrate non ha formulato specifici motivi di appello con riferimento alla decisione della Commissione provinciale in ordine ai rilievi nn. 1, 2, 3, 4 e 5 dell'avviso di accertamento, limitandosi a riprodurre le medesime argomentazioni già presentate in primo grado.

10. Con il decimo motivo la società deduce anche, sempre per la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, la "nullità della sentenza, o del procedimento (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4)" con riferimento ai rilievi da n. 1 a n. 5 dell'avviso di accertamento, in quanto la sentenza della Commissione regionale è "il portato di un procedimento viziato".

11. Con l'undicesimo motivo si deduca la "omessa, o insufficiente, o contraddittoria motivazione circa i fatti controversi e decisivi per il giudizio (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), sempre in relazione ai rilievi dal n. 1 al n. 5 dell'avviso di accertamento.

11.1. I motivi nono, decimo ed undicesimo, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di connessione, sono infondati.

Invero, i motivi di appello della Agenzia delle entrate, per come riportati nel ricorso per Cassazione dalla ricorrente, seppure nella prima parte del ricorso fino a pagina 169 (solo da pag. 169 sono enunciati i motivi di ricorso per Cassazione) risultano dotati del requisito della specificità e sono incentrati proprio sulla ratio decidendi della decisione della commissione tributaria provinciale.

Inoltre, la ricorrente pretende, a fronte di una motivazione congrua, esaustiva, convincente della motivazione della decisione della Commissione regionale che si è soffermata con attenzione su

ogni singolo aspetto della vicenda, che il giudice di legittimità proceda ad una diversa valutazione dei documenti in atti, valutazione che è preclusa in questa sede.

La Commissione regionale ha, infatti, affermato, con riferimento ai costi di riparazione degli autoveicoli, che dalle fatture non emerge "l'identificazione dei veicoli sui quali è stata operata la prestazione", nè la parola,"Euro Cargo", che si trova sulle fatture, è idonea ad identificare il veicolo.

Inoltre, le prestazioni di cui alla fattura n. (---) è stata effettuata in favore di V.L. che non è una dipendente della società. Era interesse dell'Arch. V., secondo la Commissione regionale, aggiornarsi sulle tecniche per svolgere al meglio l'incarico ricevuto.

Nè è inerente la spesa per acquisto di attrezzature da giardinaggio, in quanto i lavori dovevano essere svolti, non certo da dipendenti, ma da "artigiani preparati e con attrezzature adeguate allo scopo".

Le valutazioni della Commissione regionale per come riportate sono, dunque, ragionevoli e persuasive, ed impingono in valutazioni di merito che non sono sindacabili in sede di legittimità.

12. Non si provvede sulle spese di giudizio in quanto l'Agenzia delle entrate non ha predisposto il controricorso.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 14 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 24 agosto 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza