Sentenza del 18/04/2019 n. 10884 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La C. s.r.l. in liquidazione ha proposto ricorso avverso la sentenza n. 132/29/2012, depositata il 26.06.2012 dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania, che, in riforma della sentenza emessa nel giudizio di primo grado, aveva rigettato integralmente il ricorso introdotto dalla contribuente avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate, contestando maggiori ricavi e minori costi deducibili relativamente all'anno d'imposta 2005, aveva rideterminato l'Iva e l'irap della società.

Con il contenzioso instaurato avverso l'atto impositivo la ricorrente contestava le risultanze dell'accertamento analitico-induttivo, sostenendo che a fronte della regolarità delle scritture contabili la rideterminazione dell'imponibile della attività commerciale esercitata, fondata su indizi privi dei requisiti della gravità, precisione e concordanza, fosse illegittima.

La Commissione Tributaria Provinciale di Napoli con sentenza n. 541/39/2010 aveva accolto il ricorso limitatamente al preteso accertamento di maggiori ricavi, rigettandolo con riguardo al recupero dei costi indeducibili. La sentenza, appellata dall'Ufficio, era riformata dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania, con la pronuncia ora oggetto di impugnazione.

La ricorrente censura la sentenza con tre motivi:

con il primo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), nonchè dell'art. 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., per erronea applicazione delle regole di governo delle prove presuntive;

con il secondo per omesso esame circa un fatto decisivo del giudizio oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver omesso di valutare, ai fini dello scostamento della percentuale di ricarico tra quanto dichiarato e quanto attribuito in sede di verifica, l'insignificante frazione temporale esaminata (due mesi) a fronte dell'intero anno;

con il terzo per nullità della sentenza per violazione delle regole sulla valutazione delle prove, ex art. 116 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per l'erronea valutazione del fatto relativo al riscontrato "finanziamento dei soci" nei riguardi della società.

Ha pertanto chiesto la cassazione della sentenza, con decisione nel merito o rimessione al giudice di merito.

Si è costituita l'Agenzia con controricorso, contestando i motivi di ricorso, del quale ha chiesto il rigetto.

All'udienza del 14 marzo 2019, dopo la discussione, il P.G. e la parte presente hanno concluso. La causa è stata trattenuta in decisione.

Motivi della decisione

Premesso che la controversia è circoscritta alle contestazioni mosse dalla contribuente al recupero ad imponibile di ricavi non dichiarati, il primo motivo di ricorso è infondato. Con esso la società si duole dell'erronea applicazione delle regole di valutazione della prova presuntiva, fondata sull'unico "fatto noto" di un finanziamento soci per Euro 180.000,00 rilevato contabilmente. Critica inoltre le ragioni per le quali si è ritenuto corretto l'accertamento basato su percentuali di ricarico, rideterminate in aumento nella misura dell'1,05% dalla Amministrazione, con la conseguente contestazione dei maggiori ricavi.

In ordine al corretto governo delle regole sulla prova presuntiva deve ribadirsi 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, qualora anche unica, può ritenersi sufficiente nel processo tributario a sostenere i fatti fiscalmente rilevanti, accertati 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 la ricorrente ritiene che gli elementi assunti dalla Amministrazione a fondamento dell'accertamento induttivo, e come tale riconosciuto anche dal giudice regionale, siano indizi insufficienti, privi dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, sicchè mancherebbe la prova presuntiva richiesta dall'art. 2729 c.c. e del 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 di 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; 3276/2018).

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

Nella sentenza si afferma che "....Per quanto concerne i ricavi....questa Commissione ritiene la metodologia seguita dall'Ufficio pienamente legittima e fondata. La rideterminazione dei ricavi effettuata dai verificatori è il risultato di un esame dettagliato e minuzioso che ha tenuto conto dei riscontri oggettivi e degli elementi dei dati ufficiali della società, dei valori e delle informazioni dalla stessa fornite in sede di verifica. Dopo, infatti, avere verificato la corretta percentuale di ricarico effettuata dalla società e pari al 17,54% e riscontrata in base ai dati di bilancio - sostanzialmente diversa da quella della società pari al 16,49%, i verificatori, a fronte delle irregolarità e delle anomalie hanno applicato tale percentuale al costo del venduto pervenendo ad una diversa quantificazione dei ricavi effettivamente conseguiti. Inoltre risulta evidente che la percentuale di ricarico del 17,54% risulti una certezza e non una presunzione, essendo stata la stessa calcolata in base ai dati di bilancio, dati oggettivi riscontrabili nella contabilità, quali le rimanenze iniziali, gli acquisti, le vendite, le rimanenze finali ed il costo del venduto. L'utilizzo da parte della società di una percentuale di ricarico diversa da quella riscontrabile dai dati esposti dalla stessa società, evidenzia l'irregolarità di tutto l'impianto contabile..... Tale ragionamento è risultato poi avvalorato dalla effettiva capacità reddituale dei soci che pur non dichiarando redditi che giustificano i finanziamenti effettuati, hanno finanziato la società per l'esercizio in esame per Euro 180.000,00. Il citato finanziamento non risulta affatto giustificato nè dalla società, nè dai redditi dei singoli soci e deve quindi intendersi quale ammontare di ricavi omessi che riemergono nello stato patrimoniale per finanziare l'attività della società. Tanto costituisce certamente ulteriore elemento grave preciso e concordante che fonda l'applicazione del metodo analitico-induttivo seguito dall'ufficio, in uno con la omessa contabilizzazione di ricavi e con l'indebita detrazione di costi non documentati.".

La motivazione, a differenza di quanto pretende la difesa della contribuente, è particolarmente certosina nella descrizione dei "fatti noti", costituiti non solo dal finanziamento dei soci, ma anche dal riscontro, evincibile dai medesimi dati contabili, e dunque oggettivo, di un diverso ricarico del costo del venduto, rilevato nella misura del 17,54% e dichiarato nella misura del 16,49%. La circostanza, che pur la contribuente pretende di denunciare, ossia il breve arco temporale (due mesi) in cui è stato rilevato la non corrispondenza tra il ricarico dichiarato e quello riscontrato, a fronte dell'intero anno accertato, non priva quel dato della sua oggettività, costituendo dunque un significativo elemento presuntivo. A tanto deve aggiungersi il secondo "fatto noto", ossia il finanziamento da parte dei soci per Euro 180.000,00, apprezzato non perchè derivante da un mutuo verbale, quanto perchè proveniente da soci le cui dichiarazioni dei redditi non giustificavano la disponibilità di quelle somme. Nè sono condivisibili le critiche della contribuente sul significato attribuibile a tale dato, sostenendosi che non sarebbe apprezzabile una valutazione di adeguatezza economica dei soci accertata solo per il triennio precedente

l'annualità sottoposta a verifica. Essa infatti, al contrario, è stata ritenuta significativa dal giudice di merito con valutazione in fatto. D'altronde nessuna giustificazione risulta addotta dai soci in ordine alla capacità di disporre di quelle somme.

La sentenza dunque ha valorizzato elementi obiettivi, ritenuti gravi, precisi e concordanti, in osservanza dei principi enucleati e relativi al corretto governo delle prove presuntive.

In conclusione alcun error in iudicando sulle regole desumibili dall'art. 2729 c.c. è dato riscontrare nella motivazione del giudice d'appello. Il motivo va pertanto rigettato perchè infondato.

Il rigetto del primo motivo assorbe il secondo e terzo, che nel denunciare vizi motivazionali della decisione, insiste nel tentativo del riesame nel merito degli elementi posti a base delle prove presuntive. Richiedendo infatti a questa Corte una rivalutazione dei dati emersi nel corso della verifica, sui quali si fonda l'atto impositivo, pretende un inammissibile giudizio di merito.

Il ricorso va dunque rigettato.

All'esito del giudizio segue la soccombenza della ricorrente anche nelle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano nella misura specificata in dispositivo. Sussistono peraltro i presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la società alla rifusione in favore della Agenzia delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in Euro 7.200,00 per competenze, oltre spese prenotate a debito e raddoppio del contributo unificato.

Così deciso in Roma, il 14 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 18 aprile 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza