Sentenza del 30/01/2019 n. 2561 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con ricorso tempestivamente notificato la G.A s.r.l. ha proposto ricorso per cassazione della sentenza n. 54/27/11 depositata il 29.04.2011 dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia che, confermando la sentenza di primo grado, aveva rigettato l'appello della contribuente, in relazione all'avviso di accertamento n. (---), con il quale era stata rettificata la dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2004, rideterminando l'imponibile IRES in Euro 150.011,00 (a fronte della perdita dichiarata), ed il valore della produzione netta ai fini Irap in Euro 160.984,00; ne conseguiva l'accertamento di maggiori imposte ai fini IRES, IRAP ed IVA, con applicazione di interessi e sanzioni.

La società ha censurato la sentenza con otto motivi:

con il primo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d9, nonchè dell'art. 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per il malgoverno dei principi della prova presuntiva;

con il secondo per omessa o insufficiente motivazione in merito a circostanze di fatto ritenute decisive ai fini della decisione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non aver tenuto conto di elementi probatori addotti dalla società a dimostrazione della finalità dei versamenti infruttiferi eseguiti dai soci;

con il terzo per violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente invertito l'onere della prova, ponendola a carico della contribuente;

con il quarto per contraddittorietà della motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver qualificato i versamenti eseguiti dai soci ad un tempo come versamenti infruttiferi e come ricavi occulti;

con il quinto per violazione dell'art. 112 c.p.c. per omesso esame di un motivo di impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per la mancata pronuncia sulle difese della società, riproposte anche in sede di gravame, relative alla contestata sopravvenienza attiva tassabile dell'importo di Euro 39.800,00 (c'è quanto meno un difetto di autosufficienza e comunque non è dimostrato che la voce contestata sia stata riproposta specificatamente come motivo d'appello dalla società);

con il sesto motivo per insufficiente od omessa motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in subordine al quinto motivo, relativamente alla carente indicazione delle prove fondanti la contestata sopravvenienza attiva (idem);

con il settimo per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 8 e della L. n. 146 del 1998, art. 10, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, per aver erroneamente ritenuto che la società si trovasse nell'anno 2004 in condizioni di "normalità economica";

con l'ottavo per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per la genericità della motivazione dedicata alle contestazioni mosse dalla contribuente alla sentenza di primo grado.

Ha chiesto pertanto la cassazione della sentenza, con ogni conseguente decisione. Si è costituita l'Agenzia, contestando i motivi di ricorso, ritenuti infondati, e pertanto chiedendone il rigetto.

Fissata l'udienza pubblica del 14.06.2018, la contribuente ha inoltrato istanza di rinvio motivato dalla parziale adesione alla definizione agevolata disciplinata dal D.L. n. 193 del 2016, art. 6, conv. con modificazioni in L. n. 225 del 2016. Nella medesima memoria, in merito alle sanzioni, ha invocato comunque la normativa sopravvenuta migliorativa del calcolo delle sanzioni ai fini del cumulo giuridico (D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15).

Disposto il rinvio, fissata la nuova udienza pubblica, la società ha provveduto a depositare documentazione attestante il pagamento dell'ultima rata prevista dalla disciplina già invocata ai fini della declaratoria della cessazione della materia del contendere per le sole imposte Irap ed Iva.

All'udienza pubblica dell'11.12.2018, dopo la discussione, le parti presenti e il P.G. hanno concluso e la causa è stata riservata per la decisione.

Motivi della decisione

Preliminarmente questo Collegio ritiene sussistenti i presupposti per la declaratoria di estinzione parziale del giudizio per rinuncia al ricorso. In particolare, con riguardo all'accertamento delle maggiori imposte per Iva e Irap ed in riferimento alla cartella di pagamento n. (---), relativa proprio alle suddette maggiori imposte accertate con l'atto impositivo oggetto del presente contenzioso (richiamato infatti nella cartella esattoriale come da documentazione allegata dalla società ricorrente), risulta eseguito l'ultimo versamento in data 25.09.2018. Risulta anche allegata la dichiarazione di rinuncia della G. srl al giudizio pendente dinanzi a questa Corte, limitatamente ai carichi tributari contenuti nella suddetta cartella, a seguito della adesione alla dichiarazione agevolata presentata in data 22.03.2017 ai sensi del D.L. n. 193 del 2016 cit., ex art. 6.

Ne consegue l'estinzione del giudizio relativamente alla maggiore Iva ed Irap contestata alla contribuente con l'atto d'accertamento.

Proseguendo invece la controversia relativamente alla maggiore Ires accertata dalla Agenzia, e così nuovamente perimetrato l'ambito del giudizio, i primi due motivi, che possono essere

trattati unitariamente perchè connessi, sono infondati.

Con essi in sintesi, sotto il profilo dell'error in iudicando e del vizio motivazionale, la contribuente si duole che non vi sia mai stato accertamento sui conti bancari del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 32 e che l'unico indizio valorizzato, a fronte della riconosciuta regolare tenuta della contabilità, sia stato il versamento in contanti di Euro 130.000,00 da parte dei soci -riscontrabile nella contabilità - di denaro senza interessi - sotto la causale di finanziamenti infruttiferi -, circostanza ritenuta dalla Amministrazione e dalla sentenza indice di ricavi occulti (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). Nel ricorso si evidenzia che la società era in difficoltà, non avendo liquidità, e voleva preservare il capitale proseguendo l'attività. In particolare si sostiene che fosse da valorizzare la circostanza che l'immobile principale, dal quale la società immobiliare traeva i maggiori ricavi, era in ristrutturazione sino a tutto settembre 2004 e che tensioni finanziarie, dovute ai pagamenti richiesti dai creditori, avevano indotto la società a fruire dei suddetti prestiti erogati dai medesimi soci.

Ebbene, premessa l'irrilevanza della lamentata carenza di accertamenti bancari ex art. 32 cit., così come della constatata regolare tenuta della contabilità (ex multis cfr. Cass., 9084/2017; 20060/2014), in tema di prova presuntiva è pacifico che competa 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). Quanto all'utilizzo degli indizi, 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). Nel caso di specie la ricorrente ritiene che ci si trovi dinanzi ad indizi privi di precisione e concordanza, sicchè mancherebbe la prova presuntiva richiesta dall'art. 2729 c.c. e dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 3.

La giurisprudenza di legittimità ha tuttavia tracciato il corretto procedimento logico del giudice di merito nella valutazione degli indizi, affermando anche come 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.

Ciò chiarito, il giudice d'appello, con motivazione ampia ed esaustiva, sotto il profilo fattuale, e con riferimenti a specifici e pertinenti principi giuridici (sulla prova presuntiva, sulla irrilevanza della regolarità contabile quando confliggente con elementi sospetti emersi nel corso delle verifiche, sui presupposti dell'accertamento induttivo nei confronti della società, sulla presunzione della spettanza di interessi per le somme date a mutuo, sulle conseguenze, ai fini dell'accertamento, dei ripetuti prestiti in contanti resi dai soci alla società), ha ritenuto che "l'apporto di contanti da parte dei soci per ripianare il conto cassa rappresenta un chiaro indizio

di occultamento di utili da parte della società." (pag. 6 della sentenza). Trattasi di una valutazione priva di incongruenze logiche, fondata su una valutazione degli indizi, ancorchè riconducibili prevalentemente se non in modo esclusivo all'unico indizio -il versamento di denaro in contante-, ritenuto evidentemente grave e preciso, sufficiente dunque ai fini della formazione della prova presuntiva ex art. 2697 c.c.. La sentenza dunque è esente da errores in iudicando, e questo Collegio non può certo intervenire nel merito della controversia, altrimenti invadendo il potere riservato al giudice di merito in ordine all'accertamento in fatto. Nè la contribuente ha speso anche un solo rigo del pur ampio ricorso per chiarire chi abbia provveduto ai versamenti in contanti e quale provenienza avessero le somme versate alla società.

Per quanto appena chiarito è altrettanto infondato il terzo motivo, con cui la contribuente si duole dell'errore a suo avviso commesso dal giudice d'appello per aver invertito l'onere della prova ponendolo a carico della società. Infatti, a fronte dalla valorizzazione dell'indizio costituito dal versamento ripetuto di denaro in contante alla società, spettava a questa la prova che quel denaro avesse una provenienza diversa dalla presuntiva derivazione da utili occultati.

Irrilevante quando non incomprensibile è poi la supposta contraddittorietà della motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver qualificato i versamenti eseguiti dai soci ad un tempo come versamenti infruttiferi e come ricavi occulti.

Trattasi infatti non di un ragionamento contraddittorio, ma della considerazione, attraverso un accertamento in fatto non opinabile in questa sede, che dietro i versamenti infruttiferi si celassero ricavi occulti. Anche questo motivo va pertanto rigettato.

E' infondata anche la quinta doglianza, con la quale si lamenta la violazione dell'art. 112 c.p.c. per omesso esame di un motivo di impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c, comma 1, n. 4, per la mancata pronuncia sulle difese della società, riproposte anche in sede di gravame, relative alla contestata sopravvenienza attiva tassabile dell'importo di Euro 39.800,00. A parte una formulazione del motivo che sfiora il difetto di autosufficienza, la contribuente, a fronte delle eccezioni già sollevate in grado d'appello dalla Agenzia sulla non riproposizione in quel grado di specifiche domande, tenta di riproporre la questione della ripresa a tassazione di quell'importo, ritenuto in sede di accertamento una sopravvenienza, mescolando le ragioni a sostegno della diversa natura del versamento in contanti di 130.000,00 Euro con quelle che dovevano contraddire la sentenza del giudice regionale in ordine all'importo di Euro 39.800,00. In realtà non vi è un solo rigo da cui con chiarezza possa dimostrarsi che su quella voce la società avesse formulato un specifico motivo d'appello.

Per le medesime ragioni risulta infondato anche il sesto motivo.

Infondato è anche il settimo motivo, con il quale si sostiene che la sentenza sarebbe affetta da error in iudicando e da error in procedendo per aver erroneamente ritenuto che la società si trovasse nell'anno 2004 in condizioni di "normalità economica" ai fini dell'applicazione della sanzione amministrativa prevista dall'art. 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997, e della L. n. 146 del 1998, art. 10. Il giudice regionale ha deciso con accertamento in fatto, del tutto estraneo pertanto ai motivi giuridici e processuali di doglianza.

Infondato infine è anche l'ottavo motivo, con il quale si lamenta la genericità della motivazione dedicata alle contestazioni mosse dalla contribuente alla sentenza di primo grado. A differenza di quanto afferma la ricorrente la pronuncia impugnata dinanzi a questa Corte è motivata in modo esaustivo e specifico, con dettagliata valutazione dei motivi d'appello, come dimostra l'attenta lettura dell'intero documento.

Con la memoria datata 6.06.2018 la ricorrente, in merito alle sanzioni, ha invocato l'applicazione della normativa sopravvenuta, migliorativa del calcolo delle sanzioni amministrative ai fini del cumulo giuridico (D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15).

Costituisce un dato sopravvenuto con il D.Lgs. n. 158 del 2015 che la misura minima delle sanzioni previste dal D.Lgs. n. 471 del 1997 sia stata ridotta dal 100% al 90% - art. 15, comma 1, lett. a) ed e) n. 3 -, sicchè il D.Lgs. n. 471, art. 5, comma 5, in combinato disposto con il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, commi 1 e 2, impone ai fini del cumulo giuridico delle sanzioni una base di calcolo a partire dal 90% della sanzione più grave. Poichè al momento dell'irrogazione delle sanzioni applicate al caso di specie la base di calcolo corrispondeva al 100% della violazione più grave, l'attuale modifica costituisce ius superveniens che va applicato al caso odierno. Risulta fondata pertanto la richiesta di ricalcolo del cumulo giuridico delle sanzioni a partire dalla nuova sanzione applicabile sulla violazione più grave (90%), quale base di calcolo più favorevole al contribuente.

A tal fine la sentenza va cassata e rinviata alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che provvederà anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte dichiara l'estinzione del giudizio, per rinuncia al ricorso, riguardo all'Iva e all'Ires. Rigetta il ricorso riguardo all'Ires. Accoglie la richiesta di ricalcolo della sanzione e limitatamente ad essa cassa la sentenza e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 11 dicembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 30 gennaio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza