Sentenza del 31/01/2019 n. 2849 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La C. s.r.l. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 299/04/2011, depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania, Sez. Staccata di Salerno, il 21.06.2011.

Ha rappresentato che con avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2005 l'Agenzia riprendeva a tassazione alcuni componenti negativi del reddito d'impresa della società, relativi a costi sostenuti per "omaggi" del valore di Euro 62.705,00 offerti alla società Mondo Snack s.r.l., ritenuti non inerenti, nonchè costi dell'importo di Euro 13.500,00 per servizi vari resi dalla medesima società alla odierna ricorrente, non riscontrabili. Per conseguenza, ritenendo che i suddetti costi occultassero dei ricavi, l'Agenzia notificava avviso di accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), rideterminando il reddito di impresa con conseguenti maggiori imposte ai fini Ires, Irap ed Iva, oltre sanzioni.

La società, che contestava gli esiti dell'accertamento, impugnava l'atto impositivo dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Salerno, che accoglieva il ricorso. L'Ufficio proponeva appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, che con la sentenza ora impugnata accoglieva il ricorso.

Avverso la pronuncia del giudice regionale la società formula due motivi di ricorso, censurando:

con il primo la violazione degli artt. 2727, 2729 e 2697 c.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) e art. 42, nonchè del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per erronea applicazione delle regole sulla prova presuntiva e sul riparto dell'onere probatorio;

con il secondo per omessa o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per l'erronea valutazione dei fatti e degli elementi acquisiti al giudizio.

Ha chiesto pertanto la cassazione della sentenza.

Si è costituita l'Agenzia, che contestando le avverse difese ha insistito per il rigetto del ricorso.

All'udienza pubblica del 15 ottobre 2018, dopo la discussione, il P.G. e la parte presente ha concluso. La causa è stata trattenuta in decisione.

Motivi della decisione

I motivi possono essere trattati unitariamente perchè con essi, sotto l'aspetto della violazione di legge e del vizio motivazionale, la contribuente censura il malgoverno delle prove presuntive e del riparto dell'onere probatorio, denunciando l'irrilevanza e incoerenza degli elementi valorizzati dalla Amministrazione, lamentando inoltre che questa non avrebbe contestato l'inerenza dei costi ma solo la presunta antieconomicità delle spese, criticando infine il ricorso all'accertamento analitico-induttivo nonostante la regolare tenuta della contabilità.

Il ricorso non trova accoglimento perchè infondato.

La sentenza ha così motivato la decisione: "Le argomentazioni giustificative dell'accoglimento del ricorso da parte dei primi giudici non possono essere condivise, risultando nella motivazione l'assenza di esame oggettivo dei rilievi portati dall'atto impositivo. L'Ufficio, con il proprio operato, ha evidenziato l'assenza di motivi giustificati degli omaggi resi alla Società Mondo Snack, in uno alla circostanza dell'allocazione dell'indicata società nella stessa sede della ricorrente e, quindi, all'oggettiva assenza di finalità di elargizione, ivi compreso quello promozionale. In merito al rilievo evidenziato dall'Ufficio, relativamente alle fatture pagate dalla società ricorrente alla Mondo Snack Srl, aventi ad oggetto avente fini promozionali e prestazioni di assistenza alla vendita, si rileva, negli indicati documenti fiscali, la mancanza degli elementi necessari stabiliti dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, quali natura, qualità e quantità dei servizi oggetto della prestazione, con impossibilità di poter individuare, in maniera chiara, la prestazioni effettivamente svolte e, quindi, il riscontro dei requisiti di certezza dell'oggetto.". La pronuncia conclude constatando che la contribuente non aveva proposto prove contrarie alle contestazioni dell'Ufficio, sicchè l'appello di questo andava accolto.

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), anche se in presenza di contabilità formalmente corretta, 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, di cui con il ricorso si denuncia sostanzialmente un malgoverno 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 accertati dalla amministrazione (Cass., sent. n. 1575/2007), quando manca tale convergenza qualificante è necessario disporre di ulteriori elementi per la costituzione della prova.

La giurisprudenza di legittimità ha comunque tracciato il corretto procedimento logico che il giudice di merito deve seguire 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. Per l'ipotesi dell'unico indizio poi, 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 precisa e grave (Sez. 5, ord. n. 30803 del 2017).

Quanto infine al vizio di motivazione, questa Corte sostiene che la sua deduzione non attribuisce al giudice di legittimità il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, ma la sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge. Ne consegue che il preteso vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorietà della medesima, nella vigenza della vecchia formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, può legittimamente dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione (Cfr. Cass., Sez 5, ord. n. 19547/2017; sent. n. 17477/2007).

Perimetrata l'area delle regole di valutazione, occorre verificare se la sentenza gravata abbia osservato i principi appena esposti.

Il giudice regionale: 1) ha avvertito i limiti della motivazione della pronuncia appellata, affermando che il giudice di prime cure non aveva adeguatamente esaminato i rilievi sollevati dall'Ufficio con l'avviso di accertamento; 2) ha affermato che la società contribuente non aveva

indicato motivi che giustificassero gli omaggi resi alla società Mondo Snack; a tal fine ha di contro valorizzato la circostanza che le due società avessero sede legale presso il medesimo indirizzo e che fossero ignote le finalità di elargizione, compresa quella promozionale; tali considerazioni vanno peraltro relazionate all'ulteriore elemento, pure riportato in sentenza nella parte espositiva dei fatti (pag. 2), secondo cui il legale rappresentante della Mondo Snack era anche socio della Cepal, il che avvalorava l'incomprensibilità della rilevante spesa di Euro 62.705,00 per omaggi conferiti alla Mondo Snack, consistenti, come la stessa contribuente riferisce (pag. 5 del ricorso), in "parasole, palloncini, birilli, portachiavi ecc."; 3) quanto alle fatture riportanti costi per Euro 13.500,00 per prestazioni promozionali e di assistenza alla vendita, il giudice regionale ha affermato che i documenti fiscali mancassero degli elementi prescritti dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, ai fini del riscontro dei requisiti della certezza dell'oggetto (natura, qualità, quantità dei servizi oggetto di prestazione, prescritti dalla lett. g della norma), il che costituisce un accertamento in fatto esente da salti logici o contraddizioni.

La motivazione, pur stringata, rivela una ponderata valutazione degli elementi a disposizione, forniti dalla Agenzia, a fronte dei quali -secondo i principi di distribuzione dell'onere probatorio - gravava sulla contribuente allegare fatti o atti costituenti prova contraria, idonei a giustificare i costi recuperati invece al reddito con l'atto impositivo.

Incomprensibile è infine la censura mossa dalla difesa della contribuente in riferimento alla circostanza che l'Ufficio avrebbe ripreso a tassazione i costi per gli omaggi, senza contestare l'inerenza delle attività promozionali o la loro esistenza, ma solo la presunta antieconomicità dei medesimi. A tal fine è appena il caso di rilevare che una valutazione di antieconomicità dei costi pone in discussione la stessa inerenza dei medesimi (cfr. Cass., sent. n. 14579/2018).

In conclusione il ricorso è infondato e va rigettato.

Le spese del giudizio seguono la soccombenza, nella misura specificata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la C. s.r.l. alla rifusione in favore della Agenzia delle Entrate delle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 2.200,00 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 15 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 31 gennaio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza