Sentenza del 09/07/2020 n. 14566 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1.La (XXXXX) s.p.a. ha impugnato, dinnanzi la Commissione Tributaria Provinciale di Roma, l'avviso d'accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate, relativamente all'anno d'imposta 2002, ha rettificato - ai fini Irpeg, Irap ed Iva- il suo reddito imponibile, e le maggiori imposte dovute in conseguenza, oltre agli interessi ed alle sanzioni, a seguito del verbale di constatazione della Guardia di Finanza, che ha verificato, utilizzando dati tratti dall'archivio informatico tenuto, per fini interni, dalla (XXXXX) s.r.l. (incorporata dalla (XXXXX) s.r.l.), discrasie nel calcolo delle rimanenze di merce, desumendone la vendita di merce non fatturata.

Sosteneva infatti la contribuente che i verificatori avessero illegittimamente rilevato le rimanenze non tramite la constatazione della loro consistenza fisica, ma solo in base alle registrazioni della stessa verificata nell'archivio informatico in questione, che rappresentava una mera scrittura contabile non obbligatoria, destinata solo a fini interni alla medesima societa'.

Inoltre, secondo la stessa contribuente, la percentuale di ricarico applicata dall'Ufficio al fine di determinare i maggiori ricavi sarebbe stata eccessiva rispetto al periodo preso in considerazione.

2. L'adita C.T.P. ha accolto il ricorso.

L'Ufficio ha quindi impugnato la sentenza di primo grado e l'adita Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con la sentenza n. 133/01/2012, depositata il 21 marzo 2012, ha accolto l'appello.

3. La contribuente ha allora proposto ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della predetta sentenza d'appello.

4. L'Agenzia delle Entrate si e' costituita con controricorso.

5. La ricorrente ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo, composito motivo, la ricorrente contribuente denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 (vigente ratione temporis in relazione alla data della sentenza impugnata):

a) la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441, articolo 4, e dell'articolo 2729 c.c., per avere il giudice a quo erroneamente applicato la presunzione legale di cessione e di acquisto di beni, la quale presuppone che, a differenza di quanto accaduto nel caso di specie, gli ammanchi siano riscontrati a seguito di un inventario fisico dei beni o di un confronto basato su documentazione contabile obbligatoria, non essendo sufficiente che essi risultino da una mera scrittura contabile non obbligatoria e destinata solo a fini interni alla contribuente;

b) l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo della controversia, rappresentato dalla disomogeneita' dei dati riportati dal predetto archivio informatico ed utilizzati dai verificatori e dall'Ufficio per rettificare l'inventario fiscale e presumere ammanchi di rimanenze che fossero rivelatori della vendita di merci non fatturate dalla contribuente, atteso che le relative registrazioni annotavano non la consistenza fisica numerica delle merci, ma il costo medio di queste ultime.

1.1. Il motivo e' infondato, nella parte in cui imputa alla C.T.R. una violazione di legge.

Infatti, come questa Corte ha gia' avuto occasione di chiarire, " In tema di accertamento dell'IVA e delle imposte sui redditi, il rilievo di ammanchi di beni sulla base di scritture contabili non obbligatorie esclude l'applicabilita' della disciplina dettata dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 441 del 1997, in materia di presunzioni di cessione e di acquisto di beni, la quale presuppone che gli ammanchi siano riscontrati a seguito di un inventario fisico dei beni o di un confronto basato su documentazione contabile obbligatoria. Non sono tuttavia inapplicabili le disposizioni generali che consentono la rettifica delle dichiarazioni fiscali anche sulla base di presunzioni semplici dotate dei requisiti di cui all'articolo 2729 c.c., in quanto queste possono essere desunte anche da documentazione contabile non obbligatoria tenuta dal contribuente e rinvenuta dai verificatori o spontaneamente esibita." (Cass. 18/05/2018, n. 12245). Nel caso di specie, come emerge dalla motivazione della sentenza impugnata, il giudice d'appello non ha affermato l'applicabilita' della presunzione legale della quale si lamenta la ricorrente, ma ha invece apprezzato la fondatezza dell'accertamento sulla base del valore indiziario attribuito alle risultanze dell'archivio informatico in questione (costituente documentazione contabile non obbligatoria, ma proveniente dalla stessa contribuente), del quale ha valutato in fatto (con giudizio non sindacabile in questa sede) la rilevanza inferenziale, basata su natura e funzioni del software. Ne' osta, alla ricostruzione della ratio decidendi della sentenza d'appello come fondata su presunzioni semplici, la circostanza, pure dedotta dalla ricorrente, che la ricorrenza di queste ultime non sarebbe stata accertata dalla C.T.R., ne' invocata dall'Ufficio.

Infatti, l'attribuzione della rilevanza di cui all'articolo 2729 c.c. alle risultanze dell'archivio informatico della stessa contribuente non presuppone necessariamente l'esplicita menzione di tale ultima norma o l'espressa etichettatura del medesimo elemento istruttorio come presunzione semplice, laddove sia comunque inequivoco, come nella motivazione della sentenza impugnata, che il convincimento del giudice di merito circa l'accertamento del maggior imponibile si fonda su un ragionamento inferenziale, del quale sono evincibili le circostanze, la loro valutazione e l'iter logico che ha condotto alla relativa conclusione. Quanto poi all'esposizione della presunzione semplice in questione nello stesso avviso d'accertamento,

l'ipotetica censura si tradurrebbe nella denuncia di un'eventuale violazione delle norme relative alla motivazione dell'atto impositivo, che nel caso di specie non e' stata denunciata (e che sarebbe comunque inammissibile, in difetto sia della trascrizione, almeno in parte qua, della parte motiva dell'avviso; sia della menzione del grado e della fase del giudizio di merito nel quale lo stesso atto sia stato prodotto, come necessario ex articolo 366 c.p.c., comma 1, n. 6,).

1.2. Il primo motivo e' inoltre inammissibile relativamente alla censura rivolta alla motivazione della sentenza impugnata, laddove essa non avrebbe considerato la pretesa disomogeneita' dei dati riportati dal predetto archivio informatico della contribuente ed utilizzati dai verificatori e dall'Ufficio per la rettifica fiscale.

Infatti, " Nel processo tributario di cassazione il ricorrente, pur non essendo tenuto a produrre nuovamente i documenti, in ragione dell'indisponibilita' del fascicolo di parte che resta acquisito, ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 25, comma 2, al fascicolo d'ufficio del giudizio svoltosi dinanzi alla Commissione Tributaria - del quale e' sufficiente la richiesta di trasmissione ex articolo 369 c.p.c., comma 3, deve rispettare, a pena d'inammissibilita' del ricorso, il diverso onere di cui all'articolo 366 c.p.c., comma 1, n. 6, di specifica indicazione degli atti processuali e dei documenti sui quali il ricorso si fonda, nonche' dei dati necessari all'individuazione della loro collocazione quanto al momento della produzione nei gradi dei giudizi di merito." (Cass. 15/01/2019, n. 777; conformi Cass. 18/11/2015, n. 23575 e Cass., Sez. U., 03/11/2011, n. 22726).

Nel caso di specie, parte ricorrente non ha assolto tale onere, ne' ha trascritto nel ricorso, in tutto o in parte, il contenuto dell'archivio in questione, non mettendo pertanto questa Corte in condizione di valutare la pretesa disomogeneita' dei dati e la sua rilevanza decisiva ai fini della decisione.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza impugnata circa la determinazione della percentuale di ricarico imputata alla contribuente rispetto alle vendite non fatturate ed oggetto della rettifica in questione.

Assume infatti la ricorrente che erroneamente il giudice a quo ha ritenuto che fosse sufficiente, per giustificare la percentuale applicata dall'Ufficio, la circostanza che quest'ultima si "discostava in misura minima da quella proposta dalla stessa (XXXXX) in sede di tentativo di accertamento con adesione.".

Il motivo e' fondato.

Infatti, come questa Corte ha gia' avuto modo di chiarire, "in caso di mancata adesione, contribuente e Amministrazione finanziaria semplicemente non hanno concordato nella determinazione della pretesa tributaria alla luce dei complessivi elementi emersi nel contraddittorio" (Cass. 16/11/2018, n. 29529, in motivazione) e la redazione del verbale dal quale risulta che le parti concordano nel concludere con esito negativo il procedimento di adesione si risolve in una mera presa d'atto del mancato raggiungimento dell'accordo tra il contribuente e l'ufficio tributario (Cass. 24/02/2012, n. 2857), dal quale non puo' trarsi alcun convincimento della

fondatezza, o meno, delle ragioni del contribuente e dell'amministrazione finanziaria, senza una disamina degli elementi probatori addotti da quest'ultima e di quelli complessi emersi nel contraddittorio.

Pertanto, nell'ipotesi di mancata adesione, cosi' come la formulazione, da parte dell'Ufficio, di una proposta avente un contenuto ridotto rispetto alla pretesa impositiva originaria, non determina ne' la rinuncia alla stessa, ne' il disconoscimento della consistenza probatoria degli atti istruttori che la sostengono (Cass. 16/11/2018, n. 29529; Cass. 31/05/2018, n. 13907, ex plurimis), lo stesso deve dirsi con riferimento alla mera proposta del contribuente, dalla quale non puo' dedursi sic et simpliciter il riconoscimento della fondatezza, anche parziale, della pretesa impositiva erariale o di parte dei suoi presupposti.

Pertanto, la motivazione della sentenza impugnata, nella parte in cui, in ordine alle contestazioni relative alla percentuale di ricarico, si limita a ritenerne la congruita' per il "minimo distacco" da quella posta a base dell'accertamento controverso, incorre nella censura della ricorrente, che e' fondata e va accolta, con conseguente cassazione, sul punto, della sentenza impugnata e rinvio al giudice a quo.

P.Q.M.

Rigetta il primo motivo ed accoglie il secondo;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza