Sentenza del 18/09/2020 n. 19493 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 258/29/2013, pronunciata il 16.1.2013 e depositata il 31.7.2013, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio rigetto' (per quanto ancora interessa) l'appello proposto dalla Sas (---) (---), in persona del legale rappresentante, nonche' dai soci (---) e (---) contro la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Viterbo n. 73/1/2011, che aveva confermato nel merito l'avviso di irrogazione delle sanzioni n. (---), relativo ad IVA per gli anni 2005 e 2006, per avere la societa' ricorrente omesso di annotare nell'anno di imposta 2005 operazioni imponibili effettuate con le societa' (---) Srl, (---) Srl e (---) Srl, appartenenti allo stesso gruppo familiare, ritenute dalla Agenzia delle Entrate di natura economica anche perche' annotate contabilmente in corso d'anno nel conto clienti, in assenza di qualsiasi prova della pretesa natura finanziaria dei movimenti addotta dai ricorrenti e della esistenza di precedenti situazioni debitorie.

La sentenza di appello e' stato oggetto di impugnazione per revocazione ordinaria ai sensi dell'articolo 395 c.p.c., n. 3, e del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 64, iscritta con il n. RGA 6562 del 2013 davanti alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, definita con sentenza n. 7874/6/2014 che ha accolto il ricorso, impugnata per cassazione dalla Agenzia delle Entrate con il ricorso n. 16315/2015, nonche' del presente ricorso (RGN 6983/2014), proposto dalla societa' e dai soci, notificato alla Agenzia delle Entrate in data 12 marzo 2014, affidato a tre motivi, cui resiste la Agenzia delle Entrate con controricorso e successiva memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Occorre premettere che, in caso di contemporanea pendenza, come nella fattispecie in esame, del ricorso per cassazione contro la sentenza di appello che ha pronunciato sul merito della causa e contro la sentenza di appello che ha deciso sulla istanza di revocazione della predetta sentenza di merito, a norma dell'articolo 398 c.p.c., va esaminato prima il ricorso contro la sentenza che ha deciso sulla revocazione, attesa la pregiudizialita' (anche giuridica, oltre che logica) sancita, in via di principio, dalla citata norma (v. Cass., Sez. 1, Sentenza n. 2021 del 26/06/1971 Rv. 352661 - 01; Cass. sez. 5 n. 8615 del 2011), per cui il processo di legittimita' potrebbe essere sospeso (se venga delibata la fondatezza della relativa domanda) per la pendenza ed in attesa della definizione di quello per la revocazione della sentenza. La questione pregiudiziale e' peraltro ormai superata poiche' alla odierna udienza e' stato deciso, separatamente, il ricorso RGN 16315/2015 proposto contro la sentenza n. 7874/6/2014 che aveva disposto la revocazione della sentenza n. 258/29/2013, con l'annullamento della sentenza di revocazione e la decisione nel merito nel senso del rigetto del ricorso per revocazione

proposto dai contribuenti. Ne consegue che, essendo stato ormai definitivamente respinta la istanza di revocazione, e' venuta meno qualsiasi pregiudizialita'.

2. Cio' posto, passando all'esame del ricorso per cassazione proposto dalla societa' (---) e dai soci contro la sentenza di appello che ha pronunciato sul merito della causa, con il primo motivo i ricorrenti lamentano omessa pronuncia, ai sensi dell'articolo 112 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la sentenza impugnata omesso di decidere sulla eccezione della violazione dell'onere di dimostrare i fatti costitutivi della pretesa, incombente all'ente impositore, proposta dai contribuenti con l'appello.

3. Con il secondo motivo si dolgono di violazione e falsa applicazione dell'articolo 2697 c.c., del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, articoli 3, 24, 53 e 97 Cost., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, poiche' la sentenza di appello - dopo avere riconosciuto che la tesi degli appellanti, per cui si sarebbe trattato di liquidita' messa a disposizione da societa' collegate per fare fronte a momentanee difficolta' di cassa era plausibile e che l'imprenditore puo' anche commettere un errore contabile - aveva poi apoditticamente ed erroneamente posto a carico dei contribuenti l'onere della prova della natura finanziaria dei movimenti, sostenendo che la tesi dei finanziamenti era sfornita di qualsiasi prova certa, tale non essendo il riassunto a fine esercizio della somma algebrica dei movimenti, in maniera svincolata dalla operazione materiale, trattandosi di una annotazione che non poteva dimostrare la natura finanziaria dei movimenti contabilizzati come commerciali nel conto debito a breve. Secondo i ricorrenti invece sarebbe spettato all'Ufficio offrire la prova dei fatti costitutivi della maggiore pretesa tributaria, il che non era avvenuto nel caso in esame. Ne' poteva condividersi che dovesse essere preferita una annotazione contabile infra annuale anziche' quella di rettifica operata a chiusura dell'esercizio e quindi rilevante ai fini del risultato.

4. Con il terzo motivo deducono infine violazione e falsa applicazione degli articoli 115 e 116 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n, 4, e violazione e falsa applicazione dell'articolo 2709 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per omessa pronuncia da parte della sentenza impugnata sul motivo di appello con cui i contribuenti avevano messo in evidenza che la sentenza di primo grado non aveva tenuto conto delle prove da loro prodotte a sostegno della tesi del finanziamento e non aveva considerato il fatto che la societa' (---), al termine dell'esercizio, aveva stornato contabilmente il saldo negativo delle rispettive partite di debito e credito al conto "debiti diversi" tra i "debiti a breve", cosi' come dimostrato con l'allegato n. 6 prodotto in prime cure. Erroneamente la CTR aveva ritenuto corretta la presunzione di maggior reddito applicata dall'Ufficio sulla sola base di irregolarita' formali, a fronte di una analitica ricostruzione della realta' storica dei fatti operata dalla societa', cosi' contravvenendo alla regola dell'onere della prova.

5. Il ricorso e' infondato.

6. Quanto al primo motivo, nella specie i ricorrenti hanno dedotto, nel titolo del motivo di ricorso, un vizio di omessa pronuncia sulla eccezione di violazione della regola dell'onere probatorio, che determina la nullita' della sentenza per "error in procedendo", il quale implica la completa omissione del provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto e si traduce in una violazione dell'articolo 112 c.p.c., da fare valere esclusivamente a norma

dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, ma poi hanno contraddittoriamente sostenuto, nella esplicitazione del motivo, che la sentenza impugnata, non gia' avrebbe omesso di pronunciare sul punto, bensi' avrebbe errato nel ritenere che il cambiamento della imputazione dei movimenti contabili a fine esercizio dovesse essere assistito da una prova certa che nella specie non vi sarebbe stata; il che potrebbe integrare un vizio di carente o insufficiente motivazione da fare valere, eventualmente, ed in presenza degli altri presupposti normativi, solo ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il quale implica l'esame della1 questione oggetto di doglianza da parte del giudice di merito, seppure se ne lamenti la soluzione senza adeguata giustificazione (v. Cass. Sez. L, Sentenza n. 13866 del 18/06/2014 Rv. 631333 - 01).

6.1. L'omessa pronunzia si sostanzia infatti nella totale carenza di considerazione della domanda e dell'eccezione sottoposta all'esame del giudicante, il quale manchi completamente perfino di adottare un qualsiasi provvedimento, quand'anche solo implicito, di accoglimento o di rigetto, invece indispensabile alla soluzione del caso concreto; al contrario, il vizio motivazionale previsto dal n. 5) dell'articolo 360 c.p.c., presuppone che un esame della questione oggetto di doglianza vi sia pur sempre stato da parte del giudice di merito, ma che esso sia affetto dalla totale pretermissione di uno specifico fatto storico, oppure che si sia tradotto nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa, invece, qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (v. Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 21257 del 08/10/2014 Rv. 632914 - 01).

6.2. Il primo motivo di ricorso, sotto tale aspetto, rivela quindi ampi profili di inammissibilita' poiche', a fronte del motivo di appello secondo cui l'Ufficio non avrebbe fornito alcuna prova della natura economica dei rapporti intervenuti fra la societa' (---) e le tre societa' collegate (esposto dalla sentenza impugnata a pagina 4), vi e' stata una precisa pronuncia da parte del giudice di appello, supportata da una motivazione articolata in piu' punti, in base alla quale "e' un dato di fatto che tali movimenti siano stati registrati nei conti clienti, nei quali devono essere esposti i pagamenti o gli incassi giustificati da un rapporto negoziale sottostante che determina un costo o un ricavo", per cui la imputazione dei pagamenti e degli incassi provenienti dalle societa' collegate ai conti relativi ai rapporti commerciali "costituiva, di per se', ai sensi dell'articolo 2709 c.c., prova contro l'imprenditore".....traducendosi n. nella ammissione, al momento dell'annotazione, che l'operazione dipendeva da un rapporto commerciale e non finanziario, altrimenti la stessa operazione avrebbe trovato posto nei conti finanziari"; tanto piu' che, "anche da un punto di vista economico, che i rapporti commerciali reciproci fra imprese chiudano con un saldo negativo per una di esse, non significa che i movimenti tra di esse siano stati necessariamente di natura finanziaria poiche' e' invece ragionevole ritenere che i conto economico dell'una sia positivo per motivi intrinseci all'impresa stessa e il conto economico dell'altra sia negativo e che comunque i flussi finanziari reciproci abbiano avuto natura commerciale". Non e' percio' vero che non vi sia stata risposta da parte della sentenza impugnata al motivo di appello, poiche' la sentenza ha ritenuto che l'Ufficio ha provato la natura economica dei flussi fra la (---) e le societa' collegate e che, per converso, la pretesa prova della natura finanziaria, addotta dalla societa' appellante, non e' sostenibile, considerato che "in sintesi e' corretta l'eccezione dell'Ufficio che vede proprio nella correzione finale il

completamento dell'operazione che ha inteso trasformare contabilmente flussi commerciali in flussi meramente finanziari".

7. Il secondo motivo e' ugualmente infondato. La sentenza impugnata ha specificamente ritenuto che l'Ufficio aveva dimostrato la natura economica dei rapporti fra le parti attraverso le registrazioni nei conti clienti degli incassi e dei pagamenti, il che costituiva piena prova contro l'imprenditore della loro natura, a norma dell'articolo 2709 c.c., mentre, per converso, la societa' contribuente non aveva provato la pretesa natura finanziaria di tali rapporti, stante la inconsistenza degli argomenti portati, i quali, anzi, corroboravano la tesi dell'Ufficio. Con tale motivazione la C.T.R. ha fatto corretto uso del principio per cui "il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimita' e fondatezza dell'atto impositivo, e' tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio (impugnabile in cassazione non per il merito, ma esclusivamente per inadeguatezza o incongruita' logica dei motivi che lo sorreggono) e solo in un secondo momento, ove ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravita, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne e' onerato ai sensi dell'articolo 2727 c.c. e ss., e articolo 2697 c.c., comma 2," (v., per tutte, Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 14237 del 07/06/2017 Rv. 644435 - 01).

7.1. Cio' posto, non vi e' stata nel caso in esame alcuna violazione di legge, che consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e quindi implica necessariamente un problema interpretativo della stessa (v., per tutte, Cass. Sez. 6 - 2, Ordinanza n. 24054 del 12/10/2017 Rv. 646811 - 01; Sez. L, Sentenza n. 16698 del 16/07/2010 Rv. 614588 - 01). Nella specie non si pone una questione di erronea ricognizione della fattispecie normativa astratta, e della interpretazione della regola che ne disciplina la prova, bensi' della valutazione della prova operata dalla sentenza di merito, nell'ambito della fattispecie concreta che spetta esclusivamente al giudice di merito in relazione alla mediazione derivante dalla valutazione delle risultanze di causa.

7.2. In realta', il vizio di violazione di legge puo' essere posto anche con riguardo alla violazione dell'articolo 2697 c.c., e si configura nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella su cui esso avrebbe dovuto gravare secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni (v., da ultimo, Cass. Sez. 6-3, Ordinanza n. 26769 del 23/10/2018 Rv. 650892 - 01; Sez. 3 -, Sentenza n. 13395 del 29/05/2018 Rv. 649038 - 01). Tuttavia la sentenza impugnata, al contrario di quanto sostenuto dai ricorrenti, ha fatto corretto uso di tale regola iuris, in effetti applicabile nel caso nel esame, ritenendo che la prova della natura commerciale dei rapporti spettasse all'Ufficio, il quale la aveva offerta sulla base degli elementi sopra indicati e che, per converso, pur ammettendo la regola iuris la prova contraria, questa non fosse stata offerta dalla contribuente per piu' ordini di ragioni ed, in particolare: poiche' la modifica della imputazione a fine esercizio era completamente svincolata dalla operazione materiale; la chiusura dei rapporti commerciali reciproci fra imprese con un saldo negativo per una di esse non significava che i movimenti tra di essi fossero stati necessariamente di natura finanziaria, essendo invece ragionevole ritenere

che il conto economico dell'una fosse positivo per motivi intrinseci all'impresa stessa; ed infine perche' era corretta la eccezione dell'Ufficio che vedeva proprio nella correzione finale il completamento della operazione che aveva inteso trasformare contabilmente flussi commerciali in flussi finanziari.

7.3. Non vi e' stata quindi la violazione di legge dedotta dai ricorrenti con riguardo al secondo motivo di ricorso, il quale, anche in tal caso, si duole sostanzialmente della valutazione della prova operata dalla sentenza impugnata e di una pretesa contraddittorieta' della motivazione, che resta peraltro irrilevante ai fini della violazione di legge, per avere riconosciuto che la tesi addotta dalla contribuente "poteva anche essere plausibile" e "che l'imprenditore poteva commettere un errore contabile e quindi correggerlo", senza pero' trame le dovute conseguenze.

7.4. In ogni caso non si ravvisa neppure, nella sostanza, alcuna contraddittorieta' della motivazione poiche' la sentenza impugnata ha doverosamente preso in esame gli argomenti addotti dalla contribuente ma li ha poi confutati con altri argomenti non illogici, quali quelli sopra indicati.

8. Il terzo motivo costituisce una ripetizione inammissibile del primo e del secondo motivo proposto, in forma "mista" o "composita", sotto il profilo della omessa pronuncia e della violazione di legge, sempre in relazione alla valutazione degli elementi di prova versati in atti dalle parti ed alla applicazione dell'onere della prova in relazione ad essi. Si deduce infatti che la sentenza impugnata non avrebbe risposto al motivo di appello con cui i contribuenti avevano messo in evidenza che la sentenza di primo grado non aveva tenuto conto delle prove prodotte a sostegno della tesi del finanziamento e non aveva considerato il fatto che la societa' (---), al termine dell'esercizio, aveva stornato contabilmente il saldo negativo delle rispettive partite di debito e credito al conto "debiti diversi" tra i "debiti a breve", cosi' contravvenendo anche alla regola dell'onere della prova. A tale doglianza la sentenza impugnata ha dato specifica e dettagliata risposta, come si e' detto teste', e tale risposta appare correttamente argomentata nel rispetto della regola dell'onere della prova.

9. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato e, ferma restando la condanna alle spese gia' disposta per i gradi di merito, i ricorrenti devono essere condannati alla rifusione delle spese del presente giudizio liquidate come in dispositivo in favore dell'Agenzia delle Entrate. Sussistono i presupposti per il cd. raddoppio del contributo unificato a norma del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 bis, comma 1 quater, essendo stato il ricorso notificato in data 12.3.2014.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti alla rifusione delle spese del presente giudizio in favore della Agenzia delle Entrate, che liquida in Euro 10.260,00, oltre spese prenotate a debito. Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del cit. articolo 13, comma 1 bis, se dovuto.

Si da atto altresi', ai sensi del D.P.C.M. 8 marzo 2020, articolo 1, comma 1, lettera a), che la presente sentenza viene sottoscritta dal solo Presidente del Collegio per impedimento dell'estensore Grazia Corradini.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza