Sentenza del 17/12/2020 n. 28731 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

(---) s.r.l. in liquidazione, esercente l'attivita' di noleggio di

imbarcazioni e il legale rappresentante (---) impugnavano gli avvisi di accertamento notificati dall'Agenzia delle Entrate, per l'anno di imposta 2005 - emessi sulla scorta di un processo verbale di constatazione redatto a seguito di accesso e degli esiti del controllo della dichiarazione mod. Unico 2006 - con i quali venivano recuperati a tassazione costi indeducibili per difetto del requisito dell'inerenza, maggiori ricavi non dichiarati e maggiore imponibile Iva.

I contribuenti impugnavano gli avvisi davanti la Commissione Provinciale di Perugia la quale, con sentenza n. 182/7/10, previa riunione, li rigettava.

(---) s.r.l. e (---) ricorrevano davanti la Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria la quale, con sentenza n. 114/3/2012 depositata il 2.10.2012, accoglieva parzialmente l'impugnazione limitatamente all'applicazione dell'Iva sul 30% dei corrispettivi accertati, respingendo per il resto il ricorso.

Avverso la sentenza di appello i contribuenti ricorrono per la cassazione, affidando il loro mezzo a quattro motivi.

L'Agenzia delle entrate si e' costituita con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo i ricorrenti deducono omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 5, in quanto il giudice di appello non aveva precisato la natura e la consistenza delle presunzioni in merito alla nullita' dell'avviso di accertamento per violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d).

2. Con il secondo motivo deducono la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3, lamentando che la CTR si era limitata ad avallare, con riferimento al rilievo n. 2, la legittimita' del sistema presuntivo adottato dall'Ufficio.

Le censure sono suscettibili di trattazione congiunta.

Esse non sono fondate.

La CTR ha affermato che l'avviso era motivato sia con riferimento al PVC, gia' in possesso delle parti, sia in relazione ad ogni ripresa a reddito e ha ritenuto legittimo l'accertamento operato dall'ufficio ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), in presenza dei presupposti di legge, richiamando per relationem la sentenza di primo grado.

La CTR ha inoltre esaminato le singole riprese riconoscendone la fondatezza.

E' opportuno premettere che, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, e' legittimo il ricorso all'accertamento analitico - induttivo del reddito d'impresa Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 39, comma 1, lettera d), anche in presenza di una contabilita' formalmente corretta ma complessivamente inattendibile, potendosi, in tale ipotesi, evincere l'esistenza di maggiori ricavi o minori costi in base a presunzioni semplici, purche' gravi, precise e concordanti, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente (ex multis, Cass., sez. trib., 05 - 11 - 2014, n. 23550).

L'utilizzo delle presunzioni si basa sul fatto che, partendo da un "fatto noto", si giunge alla determinazione di quello ignoto sintomatico di evasione: il fatto noto risulta quindi l'elemento essenziale della presunzione e alla sua mancanza consegue l'inesistenza della presunzione stessa, questo anche laddove siano riscontrati i citati requisiti di gravita', precisione e concordanza. Il fatto noto deve essere, di conseguenza, certo o oggettivamente determinabile.

In tale prospettiva la CTR, laddove ha esaminato le singole riprese, ritenendole fondate, ha valutato la sussistenza di presunzioni gravi, precise e concordanti idonee a sorreggere l'accertamento analitico - induttivo, effettuato dall'Ufficio in presenza di una contabilita' formalmente corretta ma complessivamente inattendibile.

Con particolare riferimento al rilievo n. 2, relativo a prestazioni non fatturate, la presunzione dell'ufficio si fondava sulla constatazione dell'effettuazione di ingenti rifornimenti di carburante, ormeggi e conseguenti scarichi di carburante sulla imbarcazione (---) in periodi in cui l'imbarcazione stessa non risultava essere stata ufficialmente noleggiata, il che aveva indotto l'ufficio a presumere dei corrispondenti servizi di noleggio non regolarmente fatturati.

La CTR ha osservato che le giustificazioni di parte contribuente non erano sufficienti a contrastare quanto sostenuto dall'Ufficio, sia per il noleggio del 21 luglio 2005, sia per la presenza dell'imbarcazione a (---) per la pubblicita' in occasione del Festival, perche' entrambi i rifornimenti erano stati effettuati con largo anticipo rispetto agli eventi, in particolare quello francese, visto che il festival aveva inizio il 14 settembre, mentre l'imbarco del carburante avveniva il 5 settembre e cio' veniva valutato anche sotto il profilo dell'antieconomicita' del comportamento del contribuente.

Nella specie il fatto noto e' che entrambi i rifornimenti erano stati effettuati con largo anticipo rispetto agli eventi.

Questa Corte (ordinanza n. 18822/2018) ha precisato come "non occorra che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessita' causale, ma e' sufficiente

che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalita'; occorre, al riguardo, che il rapporto di dipendenza logica tra il fatto noto e quello ignoto sia accertato alla stregua di canoni di probabilita', con riferimento ad una connessione possibile e verosimile di accadimenti, la cui sequenza e ricorrenza possono verificarsi secondo regole di esperienza (Cass. 31/10/2011 n. 22656)".

Quanto al dedotto vizio motivazionale, la riformulazione dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83, articolo 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile ratione temporis deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'articolo 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimita' sulla motivazione.

Pertanto, e' denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in se', purche' il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce 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 qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione" (Cass., Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014, Rv. 629830).

Le censure motivazionali non conferiscono, dunque, al giudice di legittimita' il potere di riesaminare il merito della vicenda, bensi' la sola facolta' di controllare - sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico - formale - le argomentazioni svolte dal giudice di merito, cui "spetta in via esclusiva il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilita' e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicita' dei fatti ad essi sottesi, dando cosi' liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge" (ex multis, Cass. n. 742/2015).

Nella specie la sentenza impugnata si sottrae alla censura.

3. Con il terzo motivo i ricorrenti deducono la violazione e falsa applicazione delle disposizioni di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 109, comma 5, e al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 164, comma 1, lettera a), n. 1).

Lamentano che la CTR aveva erroneamente ritenuto che il costo effettivamente sostenuto per il noleggio dell'imbarcazione (---) non fosse deducibile sebbene lo stesso fosse direttamente riferibile all'attivita' propria esercitata dall'impresa.

La censura non e' fondata.

In base al Testo unico n. 917 del 1986, articolo 121 - bis, - nella versione applicabile ratione temporis -sono deducibili, per l'intero ammontare, le spese relative agli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto, alle autovetture ed autocaravan, di cui al Decreto Legislativo

30 aprile 1992, n. 285, articolo 54, comma 1, lettera a), e m), ai ciclomotori e motocicli, destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attivita' propria dell'impresa.

La deducibilita' delle spese di carburante va valutata in base alla norma generale in tema di deduzione di costi passivi rappresentata dal Testo unico n. 917 del 1986, articolo 109, comma 5, che ammette la deduzione delle spese e degli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilita' sociale, se e nella misura in cui si riferiscono ad attivita' o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi.

Nella specie la CTR ha osservato che nel contratto di noleggio era previsto contrattualmente che il costo pattuito era riferito al solo noleggio della barca e del personale di bordo, mentre gli altri costi dovevano essere sostenuti dal cliente o, se sostenuti dalla societa' doveva risultare il rimborso da parte del cliente.

La societa' contribuente non poteva portare in deduzione detti costi in quanto esclusi dal contratto, in assenza di prova di averli sostenuti.

4. Con il quarto motivo la contribuente deduce la violazione e falsa applicazione delle disposizioni di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 15, comma 1.

Lamenta che la CTR aveva riconosciuto l'imponibilita' dell'aliquota al 20% delle somme di cui alla fattura n. (OMISSIS) in dipendenza del contratto con la societa' (---) S.A. sebbene tali somme corrispondessero a una penale per parziale adempimento del contratto che, come tale, doveva essere esente da Iva ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 15.

La censura non e' fondata.

Il contratto previsto per l'acquisto della (---) prevedeva, all'articolo 7, quale pattuizione essenziale, che il venditore avrebbe comunque garantito, all'acquirente (---) s.r.l., per i primi due anni, un periodo di noleggio di quattro settimane annue per un corrispettivo minimo pari a Euro 238.000,00, impegnandosi ad effettuare, entro la fine anno, gli eventuali pagamenti a conguaglio necessari a raggiungere il predetto minimo garantito.

La CTR in relazione al rilievo n. 3 ha osservato che l'importo di Euro 24.699,65 corrisposto dalla (---) s.p.a. quale integrazione del corrispettivo annuo garantito per i primi due anni andava assoggettato per intero ad Iva perche' derivava da una condizione contrattuale e come tale non poteva usufruire del regime applicato per i corrispettivi derivanti dal noleggio.

L'interpretazione di un atto negoziale e' tipico accertamento in fatto riservato al giudice di merito, incensurabile in sede di legittimita', se non nell'ipotesi di violazione dei canoni legali di ermeneutica contrattuale, di cui all'articolo 1362 e ss. c.c., o di motivazione inadeguata (ovverosia, non idonea a consentire la ricostruzione dell'iter logico seguito per giungere alla decisione). Sicche', per far valere una violazione sotto il primo profilo, occorre non solo fare puntuale riferimento alle regole legali d'interpretazione (mediante specifica indicazione dei

canoni asseritamente violati ed ai principi in esse contenuti), ma altresi' precisare in qual modo e con quali considerazioni il giudice del merito se ne sia discostato; con l'ulteriore conseguenza dell'inammissibilita' del motivo di ricorso che si fondi sull'asserita violazione delle norme ermeneutiche o del vizio di motivazione e si risolva, in realta', nella proposta di una interpretazione diversa (Cass. 26 ottobre 2007, n. 22536).

D'altra parte, per sottrarsi al sindacato di legittimita', quella data dal giudice del merito al contratto non deve essere l'unica interpretazione possibile, o la migliore in astratto, ma una delle possibili e plausibili interpretazioni (tra le altre: Cass. 12 luglio 2007, n. 15604; Cass. 22 febbraio 2007, n. 4178).

Ne consegue che non puo' trovare ingresso in sede di legittimita' la critica della ricostruzione della volonta' negoziale operata dal giudice di merito che si traduca esclusivamente nella prospettazione di una diversa valutazione degli stessi elementi gia' dallo stesso esaminati; sicche', quando di una clausola contrattuale sono possibili due o piu' interpretazioni, non e' consentito, alla parte che aveva proposto l'interpretazione poi disattesa dal giudice di merito, dolersi in sede di legittimita' del fatto che fosse stata privilegiata l'altra (Cassazione civile, sez. 2, 06/12/2016, n. 24958 Cass. 7500/2007; 24539/2009; Cass.20694/2018).

Il ricorso deve essere, conseguentemente, rigettato.

Le spese seguono la soccombenza.

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 del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del citato articolo 13, comma 1 - bis, se dovuto.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna (---) s.r.l. in liquidazione e (---) al pagamento delle spese processuali che liquida in Euro 5.600,00 oltre alle spese prenotate a debito.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza