Sentenza del 26/04/2022 n. 12993 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 9/44/2012 depositata in data 30/1/2012 la Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva parzialmente l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 34/02/10 della Commissione tributaria provinciale di Lodi, la quale, a sua volta, aveva accolto il ricorso proposto dalla società AF Logistics S.r.l., svolge attività di trasporto per conto di terzi, avverso l'avviso di accertamento per IRES, IRAP, IVA e accessori 2004.

2. Le riprese, adottate in sede di rettifica della dichiarazione dei redditi modello Unico 2005, traevano origine da p.v.c. e tenevano tra l'altro conto di un CD Rom reperito in sede di verifica presso la società intitolato "Gasolio 2002/2003/2004", contenente documentazione extracontabile. Una parte delle iniziali riprese nel corso del giudizio diventava materia non più contesa, tra cui, il costo per compensi sindacali e il costo unitario di beni inferiori ad Euro 516,00, ritenuti deducibili dall'Agenzia in sede di costituzione nel primo grado di giudizio, mentre il rilievo sulla indeducibilità dei costi per schede carburante di complessivi Euro 26.847,84 non era oggetto di appello. Permaneva controversia quanto alla contabilizzazione di costi per carburanti per Euro 1.178.401,00, ritenuti indeducibili perchè non inerenti e relativa IVA indeducibile di Euro 235.680,21, a costi per risarcimento danni non di competenza, alla deduzione e detrazione dei costi di manutenzione su automezzi di terzi, ai costi indeducibili connessi a premi assicurativi per Euro 25.189,56, a costi indeducibili per manutenzione straordinaria, a costi non inerenti per Euro 3.226,77 ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 95, comma 2 a costi per attrezzatura minuta di Euro 10.397,44.

3. La CTR, in riforma parziale della sentenza di primo grado, dichiarava legittimo l'accertamento ad eccezione delle riprese per compenso sindacale, per attrezzatura minuta, per risarcimento danni.

4. Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione la contribuente per nove motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso, che illustra con memoria. La società in data 12.4.2019 ha deposito richiesta di sospensione del giudizio sino al 10.6.2019 D.L. n. 119 del 2018, ex art. 6, comma 10.

Motivi della decisione

5. Con il primo motivo di ricorso - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5 - viene dedotta la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e dell'art. 132 c.p.c. in quanto la sentenza impugnata conterrebbe secondo la contribuente una motivazione contraddittoria e del tutto apparente e insufficiente in ordine alle riprese in merito alla contabilizzazione di costi per carburanti per Euro

1.178.401,00 ritenuti indeducibili in quanto non inerenti ex art. 109 comma 5 TUIR con relativa IVA indetraibile di Euro 235.680,21.

Con il secondo motivo di ricorso - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5 -, sempre in merito alla contabilizzazione di costi per carburanti per Euro 1.178.401,00 ritenuti indeducibili, si censura il fatto che la CTR avesse ritenuto che il supporto CD reperito in sede di verifica avesse valore probatorio certo, costituendo prova inconfutabile contro l'imprenditore.

6. I motivi possono essere esaminati congiuntamente in quanto connessi e sono inammissibili, per più ragioni. Innanzitutto sotto un profilo di tecnica di formulazione il primo mezzo censura la sentenza in modo promiscuo sia quale vizio motivazionale assoluto, come motivazione contraddittoria o apparente, sia relativo, come motivazione insufficiente. Il secondo motivo è poi affetto da una mescolanza e sovrapposizione di paradigmi processuali eterogenei facenti riferimento in aggiunta anche alla violazione di legge, menzionando tutte le diverse ipotesi contemplate dall'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5. L'articolazione dei motivi si pone così in violazione del principio di specificità e chiarezza dei motivi di ricorso per cassazione desumibile dall'art. 366 c.p.c., comma 4, e rimette indebitamente al giudice di legittimità il compito di isolare le singole censure teoricamente proponibili, al fine di ricondurle ad uno dei mezzi d'impugnazione enunciati dall'art. 360 c.p.c., per poi ricercare quale o quali disposizioni sarebbero utilizzabili allo scopo, cosi attribuendo, inammissibilmente, al giudice di legittimità il compito di dare forma e contenuto giuridici alle lagnanze del ricorrente, al fine di decidere successivamente su di esse (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 18021 del 14/09/2016, Rv. 641127; conforme, Cass. Sez. 1 -, Ordinanza n. 26874 del 23/10/2018, Rv. 651324 - 01).

Inoltre, il primo motivo propone censure di merito dirette a contestare gli accertamenti di fatto del giudice d'appello, condotto sulla base della documentazione extracontabile contenuta nel supporto informatico (CD Rom) reperito in sede di verifica presso la società e intitolato "Gasolio 2002/2003/2004". Il giudice del merito ha vagliato la documentazione, qualificata come "contabilità in nero" e confermato la fondatezza del rilievo dell'Ufficio secondo cui la ricorrente ha illegittimamente dedotto, quali costi propri di carburante, anche quelli relativi ad automezzi di società locatarie oppure relativi ad automezzi non in uso alla società.

7. Quanto al valore della documentazione reperita, su cui impinge il secondo motivo, si rammenta che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, per la giurisprudenza della Corte la "contabilità in nero", costituita da appunti personali e da informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, prescritti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 perchè, nella nozione di scritture contabili, disciplinate dagli artt. 2709 e ss. c.c., devono ricomprendersi tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, spettando poi al contribuente l'onere di fornire adeguata prova contraria (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 12680 del 23/05/2018, Rv. 648775 - 01; conforme, Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 27622 del 30/10/2018, Rv. 651078 - 02).

Pertanto, anche la censura contenuta nel secondo motivo si rivela attenere al merito delle valutazioni condotte dal giudice di appello sulle prove raccolte nel processo tributario, e così del

dato documentale costituente per consolidata giurisprudenza di legittimità prova presuntiva qualificata della inesistenza di parte dei costi contabilizzati nelle scritture contabili "ufficiali", in applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d).

8. Con il terzo motivo di ricorso - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5 -, ancora in riferimento aula contabilizzazione di costi per carburanti per Euro 1.178.401,00 ritenuti indeducibili, viene prospettata la violazione dell'art. 109, comma 5, TUIR e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 nonchè l'omessa motivazione circa un punto decisivo della controversia, in violazione dell'art. 112 c.p.c., per aver la CTR mancato di riconoscere che le fatture per i costi per carburante non sono contestate dall'Agenzia nè sotto il profilo soggettivo nè oggettivo, con conseguente deducibilità e parallela detraibilità dei costi relativi, documentati, inerenti e non contestati.

9. Il motivo è inammissibile. La contestazione sulla contabilizzazione di costi per carburanti non riguarda il dato formale della contabilità "ufficiale", incluse le relative fatture, ma il dato sostanziale quale emerge dalla "contabilità in nero" sulla base di documentazione informativa formata dalla stessa contribuente in un momento antecedente all'inizio della verifica fiscale e, attraverso il mezzo in disamina la ricorrente reitera delle censure di merito gia rigettate dalla CTR attraverso una motivazione congrua e priva di vizi logici.

10. Con il quarto motivo di ricorso - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5 -, ancora quanto alla contabilizzazione di costi per carburanti per Euro 1.178.401.00 ritenuti indeducibili, viene prospettata la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 per mancata allegazione del p.v.c. (non conosciuto nè conoscibile) all'avviso di accertamento, anche con riferimento alla violazione dell'art. 112 c.p.c. in quanto i dati contenuti nel CD Rom per la ricostruzione dei costi carburante cui rinvia il p.v.c. sono stati contestati dalla contribuente sia in primo che in secondo grado.

11. Il motivo non può trovare ingresso. In primo luogo la questione è nuova, dal momento che la società afferma ma non dà evidenza nel ricorso del fatto che, tra le questioni introdotte in primo grado e poi devolute al la cognizione del giudice di appello, vi fosse anche la prospettazione di nullità dell'avviso ex art. 7 dello Statuto per mancata allegazione del p.v.c. con riferimento al contenuto del CD reperito.

In secondo luogo, il giudice d'appello ha accertato che "nell'ambito di una verifica a carattere generale la Gdf di Lodi elevava una serie di rilievi con la conseguente redazione del p.v.c., che veniva notificato alla ricorrente" (cfr. p.2 sentenza). L'accertamento non è stato specificamente impugnato dalla società, e attesta come il p.v.c. e dunque il suo contenuto fosse atto conosciuto dalla contribuente in quanto ad essa previamente notificato, divenendo superflua una sua seconda allegazione in uno con l'avviso di accertamento.

12. Con il quinto motivo di ricorso - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5 -, sempre in relazione alla contabilizzazione di costi per carburanti per Euro 1.178.401,00 ritenuti indeducibili, viene prospettata la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) ai fini delle II.DD. e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 ai fini IVA.

13. Il motivo è infondato. La "contabilità in nero" è costituita.da appunti personali e da informazioni dell'imprenditore, e rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti

di gravità, precisione e concordanza, prescritti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 perchè nella nozione di scritture contabili, disciplinate dagli artt. 2709 e ss. c.c., devono ricomprendersi tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, spettando poi al contribuente l'onere di fornire adeguata prova contraria (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 4080 del 27/02/2015; Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 27622 del 30/10/2018). In tale categoria va contemplato anche il CD Rom reperito in sede di verifica presso la società intitolato "Gasolio 2002/2003/2004", in quanto pacificamente di provenienza della contribuente e di formazione antecedente alla verifica fiscale. Ne discende la corretta attribuzione a tale documento da parte del giudice d'appello della valenza di prova presuntiva qualificata perchè documentazione extracontabile, proveniente dallo stesso imprenditore che "confessa" stragiudizialmente di avere dedotto e detratto costi - nella specie per carburanti - non inerenti alla propria attività di impresa.

14. Con il sesto motivo di ricorso - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5 -, relativamente alla deduzione e detrazione dei costi di manutenzione su automezzi di terzi, ritenuti non inerenti dalla CTR, è stata dedotta la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 5 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 2, n. 2 perchè tali componenti negativi di reddito sarebbero in correlazione con l'attività di impresa della contribuente che ha generato ricavi imponibili.

Con il settimo motivo di ricorso - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5 -, ancora quanto alla deduzione e detrazione dei costi di manutenzione su automezzi di terzi, ritenuti non inerenti dalla CTR, si lamenta la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 e art. 21, comma 2, n. 2 nonchè la violazione dell'art. 112 c.p.c., per non essersi il giudice d'appello pronunciato sul motivo d'appello secondo cui i costi in questione sarebbero stati utilizzati nell'attività propria esercitata dalla società.

15. I motivi sono esaminati congiuntamente in quanto articolati secondo una medesima logica e tecnica. Le censure sono inammissibili, sia in quanto compendianti, come già sopra considerato per altri motivi, un'inestricabile mescolanza e sovrapposizione di eterogenei paradigmi di ricorso (ex art. 360 c.p.c., nn. 3, 4 e 5) in violazione della regola di specificità e chiarezza dei motivi di ricorso per Cassazione desumibile dall'art. 366 c.p.c., n. 4, sia perchè richiedono indebitamente alla Corte di legittimità di rivalutare le prove al fine di giungere ad un esito diverso da quello motivato dal giudice d'appello.

16. Con l'ottavo motivo di ricorso - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 -, formulato in merito ai costi indeducibili connessi a premi assicurativi per Euro 25.189,56, viene prospettata la violazione dell'art. 109 TUIR e l'errore sul fatto perchè la CTR ha mancato di rilevare che i contratti di noleggio degli automezzi non prevedono espressamente che i costi di assicurazione per "altri rischi diversi" fossero a carico del locatario (conduttore).

17. Il motivo non può trovare ingresso. Va data continuità anche nella presente fattispecie all'orientamento giurisprudenziale secondo il quale non può costituire motivo di ricorso per cassazione ex art. 360 c.p.c., n. 5 l'errore determinato dall'inesatta percezione da parte del giudice di merito di circostanze presupposte come sicura base del suo ragionamento, in contrasto con quanto risulta dagli atti del processo, poichè consiste in una falsa percezione della

realtà o in una svista materiale che abbia portato ad affermare o supporre l'esistenza di un fatto decisivo incontestabilmente escluso, oppure l'inesistenza di un fatto positivamente accertato dagli atti o documenti di causa, senza che su quel fatto, non "controverso" tra le parti, il giudice abbia reso un qualsiasi giudizio, dovendo piuttosto essere fatto valere tramite revocazione ai sensi dell'art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4 (Cass. Sez. L -, Sentenza n. 24395 del 03/11/2020, Rv. 659540 - 02).

Dall'altro, la censura riguarda l'attività di interpretazione del contratto, quale ricerca della comune volontà dei contraenti, e integra un tipico accertamento di fatto riservato al giudice di merito (Sez. 3 -, Sentenza n. 15603 del 04/06/2021), con conseguente inammissibilità del motivo anche secondo questo secondo concorrente profilo.

18. Con il nono motivo di ricorso - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. -, formulato quanto ai costi non inerenti per Euro 3.226,77, viene lamentata la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, e ss.mm., art. 95, comma 2 per aver il giudice d'appello affermato l'indeducibilità dei costi perchè non avrebbero costituito reddito ("fringe benefits") per i dipendenti secondo la previsione di legge summenzionata, mancando così di riconoscersi che i costi sostenuti dalla società sarebbero spese per arredi relativi ad alloggi dati in uso foresteria a dipendenti non rientrano nella fattispecie.

19. Il motivo è inammissibile. Premessa la correttezza delle ragioni di diritto esposte nella sentenza impugnata a conferma della erronea modalità di deduzione dei costi per arredi di unità immobiliari date in locazione ai dipendenti, la concreta articolazione del motivo contiene la deduzione di censure di merito, su questioni di fatto oggetto di un accertamento della CTR.

20. In conclusione, il ricorso dev'essere complessivamente rigettato e le spese di lite, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in Euro 10.000,00 per compensi, oltre Spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 11 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 26 aprile 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza