

Sentenza del 31/08/2023 n. 25540 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Nell'anno 2015 la soc. Drytech Srl (ora AGI Srl in liquidazione), era attinta da avviso di accertamento per l'anno di imposta (Omissis), formato a seguito di verbale di constatazione e di osservazioni della parte contribuente ai sensi della L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7, su cui vi era parziale acquiescenza.

Il contezioso si innerva sostanzialmente su profili di deduzione di costi ritenuti non inerenti fra la stessa Drytech e la Polomar, nonchè la A.A. AG Holding, controllante di entrambe.

Parallelamente, i rilievi si riverberavano nei confronti del sig. A.A., amministratore -fra l'altro- di Drytech e Polomar, con ripresa a tassazione nei suoi confronti di maggiori compensi non esposti in dichiarazione, derivanti da assegni a lui personalmente intestati, pur con la precisazione "Polomar", nonchè per suoi prelievi dalla cassa societaria, ritenuti non giustificati.

Reagivano tanto la soc. Drytech, quanto il sig. A.A., trovando solo parziale apprezzamento presso il giudice di prossimità che annullava le sanzioni ritenendole fondate sulla recidiva che non riscontrava. Donde spiccavano appello entrambe le parti contribuenti, per i profili di interesse, nonchè in via incidentale l'Ufficio, relativamente all'annullamento delle sanzioni nei confronti della società e del sig. A.A., rilevando essere state irrogate non sul presupposto della recidiva, ma su quello della gravità dell'infrazione.

Il collegio d'appello rigettava l'appello principale ed accoglieva l'incidentale, quindi reintegrando l'originaria ripresa a tassazione.

Ricorre la parte contribuente svolgendo cinque motivi più uno specifico alle sanzioni del sig. A.A., qui replica con tempestivo controricorso l'Avvocatura generale dello Stato, mentre in prossimità della pubblica udienza la parte privata a depositato memoria, ribadendo le proprie conclusioni.

Motivi della decisione Vengono proposti sei articolati motivi.

Con il primo motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c., n. 3, per violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 43 in ordine alla decadenza dal potere impositivo dell'Ufficio, vertendosi di poste formatesi in anni precedenti, non più suscettibili di accertamento; per non contestazione della veridicità delle fatture (art. 2727 c.c.); per errata qualificazione delle sopravvenienze attive (D.P.R. n. 917 del 1986 , art. 88); per errore nell'uso delle presunzioni,

nonchè censura ex art. 360 c.p.c., n. 5 per non aver esaminato i costi documentati come attività di coordinamento e controllo relativo al rilievo n. 3 dell'accertamento.

In via preliminare di rito, occorre rilevare che, per questa Corte è ammissibile il ricorso per cassazione il quale cumuli in un unico motivo le censure di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e n. 5, allorchè esso comunque evidenzi specificamente la trattazione delle doglianze relative all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla fattispecie ed i profili attinenti alla ricostruzione del fatto (Cass. V, 11 aprile 2018, n. 8915), essendo sufficiente che la formulazione del motivo consenta di cogliere con chiarezza le doglianze prospettate, sì da consentirne, se necessario, l'esame separato esattamente negli stessi termini in cui lo si sarebbe potuto fare se essere fossero state articolate in motivi diversi, singolarmente numerati (Cass., S.U., 6 maggio 2015, n. 9100 , in linea Cass. V. n. 14756/2020). Non di meno, è appena il caso di rammentare che il vizio di violazione di legge consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta, mediante le risultanze di causa, inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito la cui censura è possibile, in sede di legittimità, attraverso il vizio di motivazione (tra le tante: Cass. 11 gennaio 2016 n. 195 ; Cass. 30 dicembre 2015, n. 26610).

Come è noto, il ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità non il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale, ma solo la facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice di merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la concludenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, dando così liberamente la prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (Cass. 4 novembre 2013 n. 24679 ; Cass. 16 novembre 2011 n. 27197; Cass. 6 aprile 2011 n. 7921 ; Cass. 21 settembre 2006 n. 20455 ; Cass. 4 aprile 2006 n. 7846 ; Cass. 9 settembre 2004 n. 18134 ; Cass. 7 febbraio 2004 n. 2357).

Nè il giudice del merito, che attinga il proprio convincimento da quelle prove che ritenga più attendibili, è tenuto ad un'esplicita confutazione degli altri elementi probatori non accolti, anche se allegati dalle parti (ad es.:

Cass. 7 gennaio 2009 n. 42 ; Cass. 17 luglio 2001 n. 9662).

Per completezza argomentativa, quanto alla denuncia di vizio di motivazione, poichè è qui in esame un provvedimento pubblicato dopo il giorno 11 settembre 2012, resta applicabile ratione temporis il nuovo testo dell'

art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) la cui riformulazione, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , art. 54 convertito dalla L. 7 agosto 2012, n. 134 , secondo le Sezioni Unite deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall' art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge

costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè 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. Un. 7 aprile 2014 n. 8053).

Nello specifico, il collegio di secondo grado ha ritenuto legittimamente attratto il rilievo n. 3 dell'atto impositivo nel precedente, senza ometterne l'esame, poichè la questione non attiene alla veridicità delle fatture (non posta in discussione), bensì si concreta in un giudizio circa lo loro inerenza, ritenendo che la specificità della descrizione, come gli immotivati prelievi di cassa, non possano costituire costi deducibili, poichè non ne è dimostrata, individuata e valutabile l'inerenza all'attività imprenditoriale come connessa all'oggetto sociale. Ed infatti, in materia di costi cd. infragruppo, affinchè il corrispettivo, riconosciuto alla capogruppo o alla società incaricata del servizio a beneficio di altra consociata, sia deducibile dalla società che lo riceve, occorre che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata, anche se a quei costi non corrispondano direttamente ricavi in senso stretto; ne consegue che l'onere della prova in ordine all'esistenza e all'inerenza dei costi sopportati grava sulla contribuente controllata che affermi di aver ricevuto il servizio, tenuta ad una specifica allegazione di quegli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio. (cfr. Cass. T., n. 2599/2023, più in generale Cass. V, n. 24880/2022).

Infine, giova ricordare che il potere impositivo dell'ufficio sorge dall'emersione della sopravvenienza, indipendentemente dall'iscrizione a bilancio della posta di costo che può essere originariamente errata o divenuta tale in momento successivo (sopravvenienza, appunto). In tema di imposte sui redditi d'impresa, la sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi, che costituisce sopravvenienza attiva, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , art. 55 , comma 1, si realizza in tutti i casi in cui, per qualsiasi ragione, e dunque indipendentemente dal sopraggiungere di eventi gestionali straordinari o comunque imprevedibili, una posizione debitoria, già annotata come tale, debba ritenersi cessata, ed assuma quindi in bilancio una connotazione attiva, come liberazione di riserve, con il conseguente assoggettamento ad imposizione, in riferimento all'esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio ed acquista certezza (Cass. V, n. 1508/2020).

Il primo motivo è quindi infondato.

Con il secondo motivo si profila ancora censura ex art. 360 c.p.c., n. 3 per violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , art. 109 , per non aver considerato risconti di esercizio precedenti le somme individuate per garanzie verso i clienti, da inserire invece in apposito fondo rischi. L'argomento è trattato a pagina 6, primo capoverso, secondo periodo, della sentenza in scrutinio, dove si evidenzia la natura di rischio (perdita eventuale) della garanzia per un ristoro (futuro ed incerto) ad un cliente che venga a subire un danno per la cosa fornita, ma che non può costituire una riduzione del ricavo dell'anno in corso ai fini di abbattere l'imponibile.

Correttamente il giudice di merito ha inquadrato la voce come rischio (da inserire in riserva) e non come risconto passivo. L'aleatorietà dell'uscita "a garanzia" contratta con la certezza (oltre all'inerenza) che deve avere un costo per poter essere portato a deduzione.

Anche il secondo motivo è quindi infondato.

Con il terzo motivo si profila ancora censura ex art. 360 c.p.c., n. 3 e n. 5, nonché per ultrapetizione (art. 112 c.p.c., quindi art. 360 c.p.c., n. 4), nella sostanza ritenendo che in ordine al rilievo n. 6 dell'originario atto impositivo la CTR abbia pronunciato sulla loro inerenza o effettività, mentre la ripresa atteneva alla loro indeterminatezza, laddove la pronuncia in scrutinio parla di "genericità" delle fatture (cfr. p. 34 ricorso). Ora, ritiene questa Corte che la genericità delle descrizioni delle fatture si rifletta nella indeterminabilità dei costi, escludendone pertanto l'inerenza, secondo un criterio di genus ad speciem.

Ancora, il terzo motivo lamenta l'omesso esame di prova documentale e la violazione della presunzione di veridicità delle scritture.

Per il vero la sentenza in scrutinio, con apprezzamento di fatto non sindacabile in questa sede, non ritiene falsa la documentazione contabile, ma ritiene non riferibili le spese ivi contenute all'attività di impresa e quindi suscettibili di essere portate a deduzione. La deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce infatti al giudice di legittimità non già il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, bensì la mera facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, cui in via esclusiva spetta 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, di dare (salvo i casi tassativamente previsti dalla legge) prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti (v. Cass., IV, n. 8718/2005 , n. 4842/2006 , Cass. V, n. 5583/2011).

Pertanto il terzo motivo è in parte infondato ed in parte inattendibile. Con il quarto motivo si prospetta ancora censura ex art. 360 c.p.c., n. 3, per violazione degli artt. 112 e 155 c.p.c., nonché degli artt. 2727 e 2729, nella sostanza ritenendo non sia stata valorizzata la circostanza che gli assegni tratti a favore del sig. A.A. avessero la specificazione "Polomar", quindi dovessero essere intesi come pagamento alla società "per il tramite" del suo amministratore.

La censura impinge nel merito e, per i principi sopra richiamati, è insuscettibile di cognizione avanti questa Suprema Corte di legittimità. Il motivo è pertanto inammissibile.

Con il quinto motivo si prospetta ancora censura ex art. 360 c.p.c., n. 3, per violazione del D.Lgs. n. 471 del 1997 , artt. 13 , comma 1, art. 14 nonché D.Lgs. n. 472 del 1997 , artt. 3 , 5 , 7 , comma 1, 16, comma 2, 17, comma 1, e dell' art. 27 Cost. repubblicana, nonché del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 36 , nella sostanza criticando l'accoglimento del ricorso incidentale che ha confermato le sanzioni già annullate dalla CTP. Si lamenta infatti l'irrogazione in assenza di momento soggettivo e di tipicità del fatto.

Per il vero, il collegio d'appello, a pag. 9, dal penultimo capoverso, ancora la conferma delle sanzioni nella loro percentuale sull'imposta evasa, argomentato sulla gravità del fatto in rapporto ai modi alternativi al tradizionale e più tracciabile sistema di intermediario bancario, tutti elementi che concorrono a desumere elemento oggettivo e soggettivo del comportamento sanzionato. Donde il motivo è in fondato e dev'essere rigettato.

Infine, con il sesto motivo, si prospetta cesura ex art. 360 c.p.c., n. 3 sulla ritenuta sussistenza di emolumenti non dichiarati dal sig. A.A., contestando la ripresa a tassazione e l'irrogazione delle sanzioni. Come è già stato ricordato, il vizio di violazione di legge consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta, mediante le risultanze di causa, inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito la cui censura è possibile, in sede di legittimità, attraverso il vizio di motivazione (tra le tante: Cass. 11 gennaio 2016 n. 195 ; Cass. 30 dicembre 2015, n. 26610).

Il motivo si riduce ad una contestazione degli argomenti della sentenza, contrapponendo un diverso apprezzamento dei fatti di causa, donde è inammissibile.

In conclusione, il ricorso è infondato e dev'essere rigettato. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso. Condanna la parte ricorrente alla rifusione delle spese di lite del presente giudizio di legittimità a favore dell'Agenzia delle entrate, che liquida in Euro tredicimila/00, oltre a spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1 quater la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente principale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza