Sentenza del 16/11/2018 n. 29524 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTO

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte (in seguito, CTR), veniva parzialmente accolto l'appello proposto da N.A., e riformata la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Torino (in seguito, CTP) n. 12/04/2010, avente ad oggetto un avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2002, con cui veniva contestata la indeducibilità dal reddito di impresa individuale dei costi emergenti da alcune fatture emesse da determinati fornitori, fatture per operazioni ritenute inesistenti, anche ai fini Irap e Iva maggiormente dovute.

2. Il contribuente impugnava in sede giurisdizionale l'avviso di accertamento IVA, IRPEF e IRAP, deducendo la nullità dell'atto per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 2 e 3, a causa della mancata allegazione all'avviso degli atti richiamati per relationem, la violazione delle garanzie del processo penale in quanto l'Ufficio durante i contraddittori con la parte non avrebbe richiesto o sollecitato la nomina di un difensore, l'assenza di confessione extragiudiziale da parte del contribuente in relazione al mancato sostenimento di costi, l'errata applicazione dell'onere della prova; la CTP respingeva il ricorso, e il contribuente proponeva appello, per difetto di motivazione della sentenza di primo grado sul primo motivo di ricorso circa la motivazione dell'avviso per relationem e, nel merito, per erronea valutazione delle prove addotte dall'Ufficio a fondamento della ripresa ad imposizione tributaria.

3. La CTR riteneva infondato il primo motivo, e anche il secondo veniva disatteso; sul merito della ripresa i giudici d'appello affermavano poi che "l'Ufficio ha recuperato le fatture emesse dai fornitori, sia per mancanza dei requisiti previsti dal citato art. 21, ma soprattutto per il fatto che dette fatture sono state pagate in contanti e per importi superiori alla soglia antiriciclaggio. Nel caso de quo la Commissione è dell'avviso che qualora la fattura è stata pagata in contanti e detto importo è dimostrato da altrettanto prelievo bancario, detto pagamento deve essere ritenuto valido, in quanto, all'epoca, alcuna norma prevede" il contrario, e rideterminava l'entità della ripresa.

4. Avverso la sentenza d'appello, il contribuente propone ricorso per Cassazione affidato con due motivi, cui resiste l'Agenzia con controricorso e ricorso incidentale affidato a tre motivi.

Con atto notificato in data 16.9.2011, il contribuente deposita controdeduzioni al controricorso e controricorso al ricorso incidentale dell'Agenzia.

DIRITTO

5. Con il primo motivo, si censura la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto all'avviso di accertamento non sarebbero stati allegati i processi verbali di interrogatorio resi dai soggetti emittenti le fatture contestate, ritenuti atti non conosciuti nè ricevuti cui la motivazione ha fatto riferimento.

6. Il motivo è infondato. Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, fa esplicitamente salvo il caso in cui l'atto che avrebbe dovuto essere allegato in quanto richiamato nella motivazione dell'avviso sia riprodotto "nel suo contenuto essenziale"; nel caso di specie, innanzitutto si legge che nell'avviso di accertamento, riprodotto nel controricorso a pag. 5, l'Amministrazione ha sintetizzato il contenuto degli interrogatori resi dai fornitori del contribuente e soggetti emittenti le fatture contestate, sig.ri C., S., Co., R. ("Al fine di avere chiarimenti sulla situazione l'Ufficio ha invitato i fornitori a presentarsi..."); inoltre, l'Agenzia ha documentato, producendo, come allegati 7 ed 8 del controricorso, i processi verbali degli interrogatori resi dal contribuente, di aver informato lo stesso durante tali incontri delle dichiarazioni rese dai suoi fornitori, consegnandogli anche copia delle fatture passive ed emesse pertinenti. Tale condotta integra il requisito del D.P.R. n. 600 del 1973, art.42, come interpretato dalla giurisprudenza consolidata, in quanto permette la conoscenza degli estremi oggettivi e soggettivi della posizione creditoria dedotta, nonchè dei fatti astrattamente giustificativi che consentono di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali (Cass. 11 aprile 2017 n. 9323).

7. Con il secondo motivo, si denuncia l'omessa motivazione su un fatto fondamentale e decisivo della controversia con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver ritenuto i verbali di contraddittorio non decisivi ai fini motivazionali, avendo la CTR tratto il proprio convincimento anche da altri elementi di prova.

8. Il motivo è inammissibile, in quanto non coglie la ratio decidendi, dal momento che non si legge in alcun passaggio motivazionale il convincimento da parte dei giudici di appello che i processi verbali in cui sono state raccolte le dichiarazioni dei fornitori non sarebbero stati decisivi; al contrario, la motivazione ha, tanto nello svolgimento del processo quanto nella parte motiva vera e propria, dato conto del fatto che le dichiarazioni rese dai fornitori erano state poste a base della ripresa a tassazione; poi l'elemento di prova è stato incrociato con altri elementi, dettagliati a pag. 5 della sentenza impugnata: "oltre che sui contraddittori citati, l'Ufficio ha basato l'accertamento anche su: 1)...".

9. Disatteso il ricorso principale, va ora scrutinato il ricorso incidentale dell'Agenzia. Con il primo motivo, l'Agenzia lamenta la violazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver la CTR contraddittoriamente da un lato rigettato tutti i motivi di appello e, dall'altro, accolto parzialmente l'appello.

10. Il motivo è fondato. La Corte rammenta che, ferma restando la natura devolutiva dell'appello nel processo tributario, il giudice d'appello è tenuto al rispetto del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato e, sotto questo profilo, è insanabilmente contraddittoria la motivazione della CTR che, dopo aver presentato l'appello come fondato su due soli motivi ed

aver integralmente disatteso i mezzi di impugnazione, ha ugualmente riformato la sentenza appellata. Sussiste infatti un onere di impugnazione specifica ex D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, anche circa il merito della decisione di primo grado (argomentando da Cass. 22 febbraio 2017 n. 4558, che ha ritenuto non assolto l'onere in presenza di mera riproposizione delle ragioni del ricorso introduttivo del giudizio).

11. Con il secondo motivo l'Agenzia censura la violazione e falsa applicazione del TUIR, art. 109, ai fini delle imposte sul reddito, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, ai fini dell'IVA e dell'art. 2697 c.c., sull'onere della prova da parte della CTR, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

12. Con il terzo motivo, si denuncia l'omessa motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non aver la CTR considerato che i movimenti bancari documentati dal contribuente si riferirebbero ad importi non corrispondenti a quelli fatturati.

13. Entrambi i motivi sono assorbiti dall'accoglimento del primo motivo di ricorso incidentale. La CTR, dopo aver rigettato tutti i motivi di appello del contribuente, non aveva titolo per pronunciarsi ulteriormente sul merito della ripresa in assenza di motivi pertinenti e, dunque, in disparte da altri profili non sollevati, la motivazione sul punto è oggettivamente contraddittoria.

14. Alla luce di quanto precede, rigettato il ricorso principale e accolto il primo motivo di ricorso incidentale, assorbiti il secondo ed il terzo, la sentenza impugnata dev'essere parzialmente cassata ex art. 366 c.p.c., nella parte motiva successiva alle parole "del lavoro svolto dai propri fornitori". Segue il rinvio alla CTR, per un ulteriore profilo.

15. Infatti, la Corte rileva d'ufficio che, nel caso di specie, per la parte della ripresa afferente alle imposte dirette, è sopravvenuta una disciplina più favorevole al contribuente, prevista dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 2, a norma del quale: "Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi. In tal caso si applica la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi. In nessun caso si applicano le disposizioni di cui al D.L. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 12, e la sanzione è riducibile esclusivamente ai sensi del D.L. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 16, comma 3".

16. Per effetto della rettifica del reddito di impresa, dev'essere dunque tenuto conto anche dei componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, in tanto in quanto il contribuente ne offra prova (Cass. 20 aprile 2016 n.7896), i quali non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese. La previsione dev'essere applicata d'ufficio ratione temporis alla presente fattispecie, in quanto la novella è intervenuta dopo la pubblicazione della sentenza gravata.

17. In conclusione, la sentenza impugnata dev'essere cassata nei limiti sopra indicati e, per la sola ripresa afferente alle imposte dirette, la controversia va rinviata alla CTR, in diversa composizione, per verificare se il contribuente fornisca prova della presenza di componenti positivi fittizi correlati ai componenti negativi ritenuti fittizi, affinchè vengano in tal caso esclusi dalla base imponibile, salva la sanzione, e per il regolamento delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

pronunciando sul ricorso;

cassa la sentenza impugnata nei limiti di cui in motivazione;

rigetta il ricorso principale nel resto;

accoglie il primo motivo di ricorso incidentale, assorbiti il secondo e il terzo, e rinvia alla CTR del Piemonte in diversa composizione in relazione al profilo accolti, anche per le spese di lite.

Così deciso in Roma, il 23 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 16 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza