Sentenza del 01/02/2019 n. 3064 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Azienda Agraria G. s.r.l. (di seguito, anche: "G. s.r.l.") ricorre, con tre motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe di accoglimento dell'appello principale proposto dall'A.E. avverso la sentenza dalla CTP di Terni (n. 122/02/2009). Quest'ultima, a sua volta, aveva in parte accolto l'impugnazione proposta dal contribuente avverso tre avvisi di accertamento per gli anni d'imposta 2002, 2003 e 2004 per imposte dirette ed IVA.

2. I fatti di causa sono di seguito sintetizzati, per quanto emerge dalla sentenza impugnata oltre che dagli atti di parte.

3. L'Azienda Agraria G. è s.r.l., costituita il 21 giugno 2001, avente quale oggetto sociale attività agricola, zootecnica, silvicoltura e commercializzazione dei prodotti (con eventuale prima trasformazione di essi), gestione dei propri fondi ed immobili del proprio patrimonio sociale, iscrittasi nello stesso anno quale operatore agrituristico.

All'esito di verifica fiscale, il 22 dicembre 2006 fu emesso e notificato al contribuente PVC dal quale emersero, fino al 2004, entrate irrilevanti e, per quanto ancora rileva nel presente giudizio, spese relative a fabbricati (uno definito "residenziale" e altri due definiti "annessi agricoli") oltre che per muri e manufatti ritenuti non inerenti, anche in considerazione del non ancora avvenuto esercizio dell'attività agrituristica.

All'esito, l'Amministrazione finanziaria, anche in considerazione dell'assenza di richieste di autorizzazione all'espletamento di attività agrituristica e comunque dell'accertata assenza di essa, emise, con riferimento agli esercizi 2002, 2003 e 2004, tre avvisi di accertamento per recupero a tassazione di costi ritenuti non deducibili per difetto di inerenza nonchè della relativa IVA, in quanto considerata non detraibile (oltre sanzioni). Si trattava di recupero di spese relative a lavori esterni (esclusi quelli relativi ad una piscina), ai due "annessi agricoli" ed al fabbricato "residenziale". Con riferimento a quest'ultimo, la strumentalità fu riconosciuta solo nei limiti di 8/22 in ragione degli otto posti letto utilizzabili per l'attività di agriturismo sui ventidue posti letto invece effettivamente realizzati.

Non andate a buon fine esperite procedure di accertamento con adesione, il contribuente impugnò i tre atti impositivi innanzi al Giudice tributario, con distinti ricorsi poi riuniti in un simultaneus processus.

4. La CTP accolse solo in parte le impugnazioni, riducendo al 50% la strumentalità di ogni immobile e manufatto ed eliminando le sanzioni, per "incertezza sulla materia".

Avverso la sentenza di primo grado proposero appello principale l'A.E. ed incidentale il contribuente e la CTR accolse il primo, così confermando in toto le contestazioni mosse al contribuente.

5. Contro la sentenza d'appello il contribuente propone ricorso per cassazione, affidato a tre motivi e sostenuto da memorie, e l'A.E. si difende con controricorso chiedendo il rigetto dell'impugnazione.

In sede di discussione le parti hanno concluso come riportato in epigrafe.

Motivi della decisione

1. Il ricorso è infondato, per le ragioni e nei termini di seguito evidenziati.

2. Con il primo motivo di ricorso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c. con riferimento a due profili di omessa pronuncia.

Il ricorrente deduce, in particolare, l'omessa pronuncia circa l'asserita dedotta nullità dei provvedimenti impositivi per difetto di contraddittorio nella fase dell'accertamento conclusosi con PVC (in base al quale l'A.E. avrebbe emesso i tre avvisi di accertamento). In secondo luogo, si deduce omessa pronuncia in merito alla indeducibilità di taluni costi di ristrutturazione.

Quanto innanzi è poi sostenuto dalle depositate memorie con le quali il ricorrente ha confutato le difese del controricorrente.

2.1. Il motivo in esame, comunque infondato sotto entrambi i prospettati profili, è inammissibile in applicazione di consolidato principio sancito da questa Corte, dal quale non vi è motivo di discostarsi (ed in ragione del quale non sono pertinenti neanche le deduzioni di cui alle depositate memorie).

La deduzione con il ricorso per cassazione di errores in procedendo, in relazione ai quali la Corte è anche Giudice del fatto (processuale), potendo accedere direttamente all'esame degli atti processuali del fascicolo di merito, non esclude che preliminare ad ogni altro esame sia quello concernente l'ammissibilità del motivo in relazione ai termini in cui è stato esposto, con la conseguenza che, solo quando ne sia stata positivamente accertata l'ammissibilità diventa possibile valutare la fondatezza del motivo medesimo. Esclusivamente nell'ambito di quest'ultima valutazione, dunque, la Corte di cassazione può e deve procedere direttamente all'esame ed all'interpretazione degli atti processuali (ex plurimis: Cass. sez. 3, 13/03/2018, n. 6014, Rv. 648411-01; Cass. sez. 5, 20/07/2012, n. 12664, Rv. 623401-01; Cass. sez. 2, 16/02/2018, n. 647804-01).

Sicchè, ove si deduca un'omessa pronuncia, ai fini del preliminare esame di ammissibilità del motivo, il ricorrente ha l'onere di riprodurre gli atti del giudizio di merito nei loro passaggi

essenziali alla decisione, cioè nella misura necessaria ad evidenziare l'effettiva domanda (o eccezione) proposta, oltre che di precisare l'esatta collocazione degli stessi nel fascicolo d'ufficio, al fine di renderne possibile l'esame nel giudizio di legittimità, non potendo limitarsi ad un rinvio ad essi.

Nella specie il ricorrente non ha assolto all'onere di cui innanzi, non riproducendo l'atto d'appello (incidentale) in misura tale da evidenziare l'effettivo motivo di gravame proposto.

Il contribuente si è difatti limitato a riprodurre taluni righi del ricorso in primo grado, dai quali emerge che lo stesso si è limitato a "sottolineare" il detto difetto di contraddittorio, e taluni righi dell'atto di costituzione in appello ed appello incidentale, dai quali emerge che si è limitato a "ricordare che, l'intera verifica è stata svolta in totale assenza di contraddittorio con la parte".

Sicchè, non è possibile, preliminarmente, neanche evincere che il difetto di contraddittorio in sede di accertamento sia stato dedotto quale specifico motivo di nullità già in primo grado, oltre che (il relativo capo della sentenza della CTR) quale specifico motivo d'appello.

Quanto innanzi vale anche con riferimento al secondo prospettato profilo di omessa pronuncia, quello inerente l'indeducibilità di taluni costi di ristrutturazione (laddove, invece, sarebbero stati ritenuti dall'A.E. deducibili i costi della piscina).

Il ricorrente si limita a riprodurre parte del ricorso introduttivo del primo grado (e non i motivi d'appello), dalla quale, peraltro, non è dato evincere la proposizione di una specifica domanda alla CTP ma mere "osservazioni". Ciò è anche esplicitato dallo stesso ricorrente laddove, senza riprodurre l'atto di appello incidentale, chiarisce che "identiche osservazioni ha svolto la società nel costituirsi nella fase di gravame".

A quelli di cui innanzi si aggiungono comunque ragioni di rigetto del motivo in esame, con riferimento ad entrambi i dedotti profili di omessa pronuncia.

Quanto alla doglianza inerente la violazione del contraddittorio, occorre rilevare che la CTR ha deciso nel merito dei motivi d'appello inerenti gli aspetti sostanziali della pretesa tributaria, ritenendo in toto corrette le riprese dall'Amministrazione. Sicchè, il giudicante ha implicitamente ritenuto legittimamente emessi gli atti impositivi, sulla base anche del PVC conclusivo dell'accertamento che, a dire del ricorrente, sarebbe stato posto in essere in violazione del contraddittorio.

Ne consegue la decisione implicita di rigetto della doglianza (qualora la si volesse considerare effettivamente sollevata) mossa contro la sentenza di primo grado, sempre in merito alle conseguenze del paventato difetto di contraddittorio, in quanto questione logico-giuridica pregiudicante la trattazione dei motivi di appello (principale ed incidentale) inerenti il merito della pretesa fiscale. Circa la detta decisione implicita di rigetto il contribuente non ha poi sollevato neanche doglianze in termini di violazione o falsa applicazione di legge ovvero in termini di vizio motivazionale.

Con riferimento al secondo profilo (quello inerente il disconoscimento di talune spese di ristrutturazione), deve evidenziarsi che l'eventuale doglianza, qualora effettivamente mossa con

l'appello incidentale, risulterebbe implicitamente decisa (negativamente) in ragione della statuizione circa la fondatezza della ripresa laddove la CTR ha argomentato dall'assenza di attività agrituristica con riferimento agli anni in contestazione (la cui autorizzazione è stata rilasciata solo nel 2007).

3. Con il secondo motivo di ricorso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, si deducono omessa ed insufficiente motivazione della sentenza circa fatti controversi e decisivi per il giudizio.

La doglianza è dedotta con riferimento a tre profili.

In primo luogo si sindaca la motivazione con riferimento al riconoscimento, solo parziale (in ragione dell'8/22) dei costi di ristrutturazione del fabbricato (individuato quale essere quello principale). La CTR, a detta del ricorrente, avrebbe confermato la ripresa dell'A.E. senza specificare il sottostante iter logico-giuridico, chiarendo altresì che la percentuale limitata all'8/22 risulta attendibile anche a prescindere dal metodo usato dall'Ufficio.

Ci si duole altresì di difetti motivazionali con riferimento all'indeducibilità dei costi inerenti le attività afferenti i fabbricati considerati c.d. "annessi agricoli", oltre che al riferimento, ritenuto generico, "ai sensi di legge ad alla giurisprudenza costante", utilizzato dalla CTR per argomentare l'indeducibilità dei detti costi in quanto inerenti un immobile oggetto di denunciati abusi edilizi (con richiesta sanatoria).

3.1. Il motivo in esame è infondato con riferimento a tutti i prospettati profili.

E' chiaro l'iter logico-giuridico seguito dal giudicante nel ritenere deducibili i costi inerenti il fabbricato principale solo in ragione di 8/22 in quanto il detto immobile, destinato ad attività agrituristica, peraltro non ancora intrapresa, consta di ventidue stanze laddove, invece, come ha chiarito dalla CTR, dalla certificazione agli atti è emerso che trattasi di struttura recettiva fino ad otto posti letto. Di qui il riconoscimento di una parziale strumentalità del bene all'attività agrituristica, con riconoscimento dell'inerenza dei costi solo in ragione di 8/22.

Parimenti infondate sono le doglianze motivazionali relative ai due "annessi agricoli".

La CTR, in particolare, ha argomentato dalla loro estraneità rispetto ad attività di supporto agrario anche in ragione della circostanza per la quale la detta attività, come prospettato dal contribuente, si è sostanziata solo nella piantagione di alberi di ulivo che, all'epoca, sempre per quanto chiarito da G. s.r.l., non aveva dato ancora frutti. Oltre a quanto innanzi, la Commissione ha altresì rilevato che uno dei due annessi rurali è sottoposto a vincoli e l'altro è oggetto di opere abusive i cui costi ha ritenuto pertanto non deducibili, con statuizione peraltro non sindacata in termini di violazione o di falsa applicazione di legge, a prescindere dalla circostanza della loro abitazione, al momento della verifica, da parte di dipendenti o di operai.

4. Con il terzo motivo, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deducono violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8 (in tema di errore sulla norma tributaria), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 2 (in tema di cause di non punibilità), e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3 (in tema di errori del contribuente).

In sostanza il ricorrente prospetta come errata la statuizione impugnata laddove ha ritenuto, nella specie, le violazioni delle norme tributarie di cui agli avvisi di accertamento impugnati non giustificate da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono ma solo da una "ovvia complessità nella determinazione del quantum", con riferimento alla determinazione in concreto dei costi realmente inerenti all'attività e quindi deducibili (con conseguente determinazione anche del quantum dell'IVA detraibile).

La CTR, a detta del ricorrente, non avrebbe in particolare considerato che la materia in oggetto sarebbe disciplinata da una legge nazionale ("L. 5 dicembre 1985, n. 730") e da una legge regionale ("L.R. n. 28 del 1997"), integrate poi a fini esplicativi da varie circolari che avrebbero dato luogo a "contrasti interpretativi".

4.1. Il motivo in esame, con il quale in sostanza si deduce un errore di sussunzione più che una violazione di legge, è inammissibile oltre che infondato.

Il ricorrente, difatti, non prospetta neanche quali sarebbero gli elementi che avrebbero giustificato l'esenzione, per incertezza normativa oggettiva, dai quali deriverebbe il dedotto errore di sussunzione da parte della CTR. Il motivo in esame fa invece solo riferimento, peraltro generico, a due leggi, una delle quali regionale, e ad asseriti "contrasti interpretativi", dei quali non ne esplicita neanche i termini (circa l'onere gravante in capo contribuente si veda, da ultimo: Cass. sez. 5, 13/07/2018, n. 18718, Rv. 649622-01).

A quanto innanzi deve comunque aggiungersi, quale ulteriore profilo di inammissibilità oltre che di infondatezza della doglianza, che non è stato posto un problema interpretativo di norme tributarie in merito al quale si sarebbe potuta determinare una situazione di ragionevole incertezza normativa oggettiva rilevante ai fini dei tre precetti invocati. Ai detti fini, difatti, rileva una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma, riferita, peraltro, nè al contribuente nè all'Amministrazione finanziaria bensì al Giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (in merito ai detti presupposti di operatività dell'esenzione si vedano, ex p/urimis: Cass. sez. 5, 07/11/2018, n. 28376; Cass. sez. 5, 23/11/2016, n. 23845, Rv. 641724-02; Cass. sez. 5, 04/05/2018, n. 10662, Rv. 647971-01).

5. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali relative al presente giudizio di legittimità, in favore del controricorrente, che si liquidano, in applicazione dei parametri applicabili ratione temporis, in complessivi Euro 7.900,00, otre alle spese prenotate a debito.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali relative al presente giudizio di legittimità, in favore del controricorrente, che si liquidano in Euro 7.900,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 12 dicembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 1 febbraio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza