Sentenza del 09/10/2020 n. 21808 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 29231 del 2008 questa Corte annullo', con rinvio, la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto n. 81/27/02 che, pronunciando sull'impugnazione proposta dall'Agenzia delle entrate - la quale aveva impugnato la decisione di primo grado che aveva accolto i ricorsi dei contribuenti (---), (---), (---) e (---), soci della " (---)" s.p.a., avverso distinti avvisi di accertamento ai fini Irpef, relativi all'anno 2003, dichiarandoli illegittimi per mancata notifica ai soci del processo verbale di constatazione e per carenza del presupposto impositivo di distribuzione ai soci degli utili extracontabili - respinse l'appello dell'Ufficio e confermo' la sentenza di primo grado. In particolare, con la sentenza di rinvio, la Corte di Cassazione accolse il ricorso dell'Agenzia delle entrate.

Ritenendo che:

- "(...) nel sistema precedente alla modifica introdotta dal Decreto Legislativo 26 gennaio 2001, n. 32, articolo 1, al Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il requisito motivazionale degli avvisi di accertamento puo' essere soddisfatto anche mediante ulteriori documenti conosciuti o conoscibili dal contribuente (...) che trattandosi di atto che l'interessato poteva conoscere avvalendosi dei suoi poteri di controllo e consultazione della documentazione in possesso della societa', deve riconoscersi la regolarita' dell'avviso di accertamento dell'Irpef dovuta al socio che fosse stato motivato in correlazione a quello notificato alla societa' e rinviante, sua volta, al processo verbale redatto nei suoi confronti dalla Guardia di Finanza";

- " (...) nel caso di societa' di capitali a ristretta base azionaria, ovvero a base familiare, pur non sussistendo - a differenza di una societa' di persone - una presunzione legale di distribuzione degli utili soci, non puo' considerarsi illogica - tenuto conto della complicita' che normalmente avvince un gruppo cosi' composto la presunzione semplice di distribuzione degli utili extracontabili soci (...). Deve quindi ribardirsi che costituisce ius receptum il principio secondo il quale in relazione a societa' di capitale a ristretta base azionaria, in caso di accertamento di utili non contabilizzati, opera la presunzione di distribuzione ai soci degli utili stessi, salvo la prova contraria che maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti (...)".

2. L'Agenzia delle entrate riassunse il giudizio, Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ex articolo 63, deducendo la legittimita' degli avvisi di accertamento del maggior reddito da partecipazione notificati ai singoli soci.

La Commissione regionale adita in sede di riassunzione, con la sentenza n. 94/14/11, oggetto del presente ricorso per Cassazione, riformava parzialmente la sentenza di primo grado, cosi'

dichiarando la legittimita' dell'avviso di accertamento "limitatamente alla parte in cui recupera a tassazione i redditi in esso precisati", ma confermando la sentenza di primo grado "riguardo alle sanzioni" (v. dispositivo). Su quest'ultime, il giudice ad quem riteneva che si fosse formato il giudicato trattandosi di questione non riproposta dall'Agenzia delle entrate nei motivi di ricorso per cassazione (v. sentenza impugnata, pag. 3).

3. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, affidandosi a tre motivi. (---) e (---) resistono con controricorso e propongono tre motivi ricorso incidentale; presentano, altresi', memoria ai sensi dell'articolo 378 c.p.c., (---) e (---) rimangono intimati.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con i tre motivi di ricorso principale l'Agenzia delle entrate lamenta l'illegittimita' della sentenza impugnata per errata applicazione di norme processuali nella parte in cui, ritenendo coperta da giudicato la questione afferente all'irrogazione delle sanzioni conseguenti agli avvisi di accertamento, ha violato i principi di carattere processuale e sostanziale che regolano il giudizio in cassazione, il giudizio di rinvio ed i principi di diritto sull'efficacia espansiva, esterna ed interna, del giudicato.

1.1. Con i tre motivi di ricorso incidentale, relativi alla ritenuta fondatezza e validita' dell'avviso di accertamento impugnato, (---) e (---) deducono, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 (previgente formulazione), la violazione e/o falsa applicazione degli articoli 2697, 2727, 2729 c.c., degli articoli 115 e 116 c.p.c., del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articoli 7 e 58, giacche' il Giudice di appello, in sede di rinvio, avrebbe fatto mal governo delle regole di riparto dell'onere probatorio, omettendo di motivare, anche in base alle allegazioni dei contribuenti, l'iter logico giuridico posto a base della decisione.

2. Secondo un ordine di priorita' logico-giuridica occorre trattare in primis (rispetto ai motivi del ricorso principale riguardanti le sanzioni) le censure relative alla fondatezza della pretesa erariale e, cioe', i motivi di ricorso incidentale (in tesi, potenzialmente assorbenti rispetto all'an sulle sanzioni).

3. I motivi di ricorso incidentale sono inammissibili.

Con essi i ricorrenti incidentali sovrappongono censure vertenti sul difetto motivazionale dell'avviso a censure sulla valutazione delle prove compiuta dalla Commissione regionale, disancorate da deduzioni fatte valere in primo e in secondo grado.

Dalla lettura di tali motivi - ai quali i ricorrenti incidentali hanno dedicato una lunga quanto ripetitiva esposizione - balza evidente come i ricorrenti incidentali tendano ad introdurre una nuova valutazione dei fatti oggetto del giudizio di merito, contestando, ora, il mancato rispetto delle regole in materia di prova presuntiva riguardante la distribuzione degli utili extracontabili, ora, invece, l'insufficienza della motivazione sugli elementi a discarico, cosi' dolendosi, in realta', della valutazione di elementi fattuali operata dai secondi giudici, in quanto contraria alla tesi prospettata da essi ricorrenti.

Tale prospettazione comporta l'inammissibilita' delle relative censure in quanto implicanti "una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimita' in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito" (cosi', Sez. 6-3, Ordinanza n. 8758 del 04/04/2017, Rv. 643690-01).

Altrettanto inammissibili sono le deduzioni difensive di cui alla memoria depositata dai ricorrenti incidentali ex articolo 378 c.p.c., in quanto con esse si ripropongono le stesse questioni di merito di cui al ricorso incidentale; inoltre, per i motivi anzidetti oltre che per l'evidente novita', risulta inammissibile anche l'allegazione, a tale memoria, delle risultanze dei procedimenti penali di archiviazione a carico dell'amministratore unico della societa' (---) s.p.a., (---).

4. Il ricorso principale e' fondato per quanto qui di seguito esposto.

Con il primo motivo di ricorso principale l'Agenzia delle entrate deduce, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, che la Commissione regionale ha violato: a) il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 56, la' dove ha ritenuto gravante in capo all'Ufficio l'onere della riproposizione in appello della questione dell'applicabilita' delle sanzioni, onere che, invece sarebbe gravato esclusivamente sugli appellati, in quanto il citato D.Lgs., articolo 56, nel prevedere che le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado e non specificamente riproposte in appello s'intendono rinunciate, fa riferimento, come il corrispondente articolo 346 c.p.c., all'appellato e non all'appellante, principale o incidentale che sia, in quanto l'onere dell'espressa riproposizione riguarda, nonostante l'impiego della generica espressione "non accolte", non le domande o le eccezioni respinte in primo grado, bensi' solo quelle su cui il giudice non abbia espressamente pronunciato, ad esempio, perche' ritenute assorbite; b) l'articolo 336 c.p.c., comma 1, l'articolo 324 c.p.c., nonche' l'articolo 2909 c.c., in quanto l'effetto espansivo dell'impugnazione da parte dell'Ufficio della sentenza di primo grado impediva che si potesse formare un giudicato sull'inapplicabilita' delle sanzioni; c) l'articolo 324 c.p.c. nella parte in cui ha affermato un onere di riproposizione della questione innanzi alla Corte Cassazione, ignorando che nel giudizio di legittimita' non e' configurabile alcun onere di riproposizione della questioni assorbite.

Col secondo motivo l'Amministrazione erariale deduce la violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 56, in relazione all'articolo 112 c.p.c., e, quindi, l'error in procedendo, la' dove i secondi giudici non hanno rilevato che la questione non era stata riproposta da chi ne aveva l'onere e hanno accolto una domanda non proposta dagli appellati, incorrendo, cosi', nel vizio di ultrapetizione.

Con il terzo motivo deduce che la Commissione regionale ha violato l'articolo 336 c.p.c., comma 1, nella parte in cui ha escluso che la riforma della sentenza di primo grado, da lei stessa disposta in punto di legittimita' e fondatezza degli avvisi di accertamento, si estendesse anche alle sanzioni e nella parte in cui ha indebitamente limitato la portata della riforma al solo maggior tributo accertato.

5. Il primo motivo di ricorso principale e' fondato nei limiti appresso specificati e va accolto con assorbimento dell'esame dei restanti.

I giudici ad quem, posta la legittimita' formale dell'avviso di accertamento e ritenuta la carenza di prova, da parte dei contribuenti, dell'accantonamento e/o degli investimenti dei maggiori ricavi, hanno affermato la legittimita' dell'accertamento in capo ai soci, per maggiore Irpef, specificando che tale avviso "non realizza una duplicazione dell'imposizione" (v. sentenza impugnata, ultima pagina). Nonostante tale decisione in punto di legittimita' sostanziale dell'avviso di accertamento emesso nei confronti dei soci, hanno escluso l'irrogabilita' delle sanzioni conseguenti all'avviso ritenendo che "tutte le questioni non riproposte nei motivi di ricorso per Cassazione non possono essere affrontate in questa sede, essendosi su di esse formato il giudicato secondo la decisione dei giudici delle precedenti fasi processuali: in particolare cio' vale (...) anche a proposito della decisione dei primi giudici che si sono pronunciati negando che fossero applicabili ai ricorrenti le sanzioni comminate nell'avviso, che non ha formato oggetto di un motivo specifico portato all'attenzione della Corte" sebbene, in prime cure, la questione "avesse formato oggetto di un'autonoma eccezione in cui si era sviluppato il contraddittorio tra le parti" (v. sentenza impugnata, pagg. 3-4).

6. Orbene, ritiene il Collegio che i giudici di rinvio siano incorsi nell'errore in procedendo denunciato poiche' non sussisteva in capo all'Agenzia delle entrate un onere di riproposizione in appello della questione relativa alle sanzioni trattandosi di questione dichiarata dalla CTP assorbita dall'accertata legittimita' dell'avviso di accertamento. Invero la citata disposizione di cui al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 56 (cosi' come quella omologa di cui all'articolo 346 c.p.c.) riguarda l'appellato e non l'appellante, anche incidentale (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 29368 del 07/12/2017, Rv. 646235-01, secondo cui: "In tema di processo tributario, a carico della parte appellata vittoriosa in primo grado non sussiste alcun onere di specifica contestazione dei motivi d'appello, ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 57 e 58, essendo il "thema probandum" gia' fissato in primo grado; unico suo onere e' quello di riproporre le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado, intendendosi altrimenti rinunciate, citato Decreto Legislativo n. 546, ex articolo 56, che ricalca l'articolo 346 del c.p.c."). Ne', d'altra parte, la Commissione tributaria provinciale si era espressamente pronunciata in merito alle eccezioni sulle sanzioni, essendo la questione travolta in apice dalla dichiarata illegittimita', nel merito, della pretesa fiscale.

Nessun onere di riproposizione in Cassazione della relativa questione era inoltre ascrivibile all'Agenzia delle entrate, essendosi la Commissione tributaria regionale limitata a confermare l'illegittimita' dell'accertamento nel merito.

Cosi' che, una volta dalla Commissione regionale accertata in sede di rinvio la legittimita' dell'avviso di accertamento e riformata, in parte qua, la sentenza di primo grado (che invece, tale legittimita' aveva escluso), la Commissione regionale non poteva escludere l'esame delle questioni sulle sanzioni, che, in quanto questione dipendente - non essendovi contrasto ma, anzi, coerenza logica e giuridica tra la decisione principale di legittimita' dell'accertamento e la questione dipendente delle sanzioni -, rimaneva questione da prendere in esame non essendovi alcun giudicato sul punto.

In altri termini la Commissione regionale, nel confermare, in sede di rinvio, la legittimita' dell'avviso, avrebbe dovuto prendere in esame le questioni attinenti all'applicabilita' delle

sanzioni, ivi comprese quelle relative alla necessaria preliminare verifica della loro riproposizione nel corso del giudizio da parte dei contribuenti.

7. In conclusione, il ricorso principale va accolto nei termini innanzi indicati, mentre il ricorso incidentale va dichiarato inammissibile. Di conseguenza, la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi di ricorso principale accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione, affinche' proceda ad un nuovo esame della controversia, tenendo conto dei principi indicati nella parte motiva, e provveda in ordine alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale. Dichiara inammissibile il ricorso incidentale. Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi di ricorso principale accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza