Sentenza del 05/11/2020 n. 24707 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La società contribuente P.T. & C. SAS e la socia accomandataria B.D. hanno impugnato (originariamente unitamente ad altro socio della società contribuente) alcuni avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta degli esercizi 2004 e 2005, emessi sulla base degli studi di settore, con i quali erano stati accertati maggiori ricavi non dichiarati, con recupero di IRAP, IVA, oltre accessori e sanzioni, e recupero per trasparenza dei redditi da partecipazione ai fini IRPEF, addizionali e sanzioni nei confronti dei soci. I ricorrenti hanno lamentato che gli avvisi di accertamento fossero basati su un campione di indagine insufficiente, inadeguato rispetto al cluster dei terzisti specializzati nella fase del taglio, nonché differente rispetto agli anni di imposta oggetto di accertamento, rilevando inoltre come non fossero stati esaminati i correttivi congiunturali, non avendo l'impresa operato in regime di normalità economica, nonché contestando, infine, l'esistenza di adeguati elementi di riscontro.

La CTP di Treviso ha accolto parzialmente il ricorso rideterminando i ricavi e annullando le sanzioni.

La CTR del Veneto, con sentenza in data 1° ottobre 2012, previa riunione degli appelli, ha rigettato l'appello dei contribuenti e accolto quello dell'Ufficio. Ha ritenuto il giudice di appello che la società contribuente ha operato costantemente in perdita anche per le annuali à in cui la stessa operava in regime di normalità economica.

Il giudice di appello ha ritenuto, in questo contesto, inspiegabile come i soci, che avevano come unico reddito quello da partecipazione, potessero far fronte ai bisogni della famiglia senza alcuna entrata in danaro, nonché come la contribuente potesse non solo far fronte ai costi crescenti (anche in termini di consumo di energia oltre che in generale di costi di produzione) e agli investimenti, benché presentasse perdite crescenti al crescere dei costi di produzione e di consumo. Ha, poi, rilevato l'incongruenza tra i redditi negativi dei soci e la consistenza patrimoniale dei soci e ha ritenuto non provato l'apporto di risorse proprie da parte dei soci, osservando come i movimenti di danaro risultanti anche dalle interrogazioni bancarie non si giustificherebbero in assenza di occultamento di ricavi. Ha escluso il giudice di appello la rilevanza della perizia di parte contribuente, in quanto fondata su documentazione incompleta e inattendibile oltre che su presunzioni.

Per l'effetto, ha ritenuto che tali circostanze costituiscono elementi indiziari tali da corroborare le risultanze dello studio di settore. Ha ritenuto la CTR come lo studio di settore evoluto UDO7B

abbia tenuto conto della situazione di difficoltà del settore tessile.

Quanto, invece, all'appello dell'Ufficio relativo all'annullamento delle sanzioni, la CTR ha ritenuto contraddittoria la motivazione della inadeguatezza del precedente studio di settore TDO7B ove, invece, la stessa sentenza di prime cure ha preso a riferimento lo studio di settore evoluto UDO7B, ritenendo che l'irrogazione delle sanzioni consegue all'accertato occultamento di ricavi e alla consapevolezza di parte contribuente.

Ha proposto ricorso parte contribuente, affidato a dieci motivi, cui resiste con controricorso l'Ufficio.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Va rilevato preliminarmente come parte ricorrente ha depositato istanza in data 9 dicembre 2019 (in epoca successiva alla celebrazione dell'udienza di discussione) con la quale, deducendo di avere a rito alla definizione agevolata di cui all'art. 6 d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, ha dichiarato di rinunciare al ricorso e ha chiesto disporsi la cessazione della materia del contendere e, in subordine, la remissione della causa sul ruolo. Nell'istanza si dà atto della «comunicazione» dell'istanza al controricorrente, benché non se ne dia riscontro.

1.1 - L'istanza di rinuncia è inammissibile a termini dell'art. 390, comma 1 cod. proc. civ., secondo cui, nelle cause in cui è stata fissata udienza di discussione ex art. 379 cod. proc. civ., «la parte può rinunciare al ricorso principale o incidentale finché non sia cominciata la relazione all'udienza», fissando così la norma un termine finale per il deposito dell'istanza di rinuncia al ricorso (Cass., Sez. U., 24 dicembre 2019, n. 34432).

È, quindi, stata qualificata come «irrilevante» l'istanza pervenuta «dopo l'inizio dell'udienza, per di più in difetto di prova dell'avvenuta comunicazione alla controparte» (Cass., Sez. U., 24 dicembre 2019, n. 34429), ovvero fino a che non sia cominciata la relazione (Cass., Sez. I, 29 luglio 2014, n. 17187).

Il che è conforme al principio secondo cui un atto della parte può intervenire nel processo di cassazione sino a che sia consentita alle parti una ulteriore attività processuale, nei limiti in cui possa operare tale potere della parte in un procedimento governato dall'impulso di ufficio (Cass., Sez. I, 24 febbraio 2020, n. 4795; Cass., Sez. III, 27 maggio 2019, n. 14365; Cass., Sez. U., 21 giugno 2007, n. 14385); attività che è ammessa sino all'inizio del procedimento decisionale del giudice (Cass., Sez. U., 16 luglio 2008, n. 19514; Cass., Sez. III, 7 novembre 2008, n. 26850; Cass., Sez. III, 28 dicembre 2009, n. 27425), come nel caso di deposito della transazione, ammissibile non oltre l'udienza di discussione (Cass., Sez. Lav., 11 maggio 2018, n. 11411), non essendo altrimenti consentito frustrare il doveroso procedimento decisorio (Cass., Sez. Lav., 19 ottobre 2007, n. 21876; Cass., Sez. II, 25 febbraio 2008, n. 4852; conf. Cass., Sez. III, 10 novembre 2006, n. 24098).

Si osserva, del resto, come l'obbligo di ricostituzione del collegio che ha deliberato la decisione è funzionale a dinamiche proprie del procedimento decisionale, come nel caso in cui successivamente alla deliberazione della decisione e prima della pubblicazione intervenga un

mutamento della disciplina (c.d. ius superveniens: Cass., Sez. 1, 10 dicembre 2014, n. 26066), il che non ricorre, nella specie, nel caso previsto dall'art. 6 d.l. 22 ottobre 2016, n. 193.

Né è stata invocata la rimessione in termini.

Il ricorso deve, pertanto, essere esaminato nel merito.

2.1 - Con il primo motivo si censura omessa pronuncia in violazione degli artt. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ., dell'art. 36, comma 2 e 4 e dell'art. 1 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché dell'art. 112 cod. proc. civ. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza non conterrebbe adeguata riproduzione dell'atto impugnato, né avrebbe tenuto conto del fatto che l'atto impugnato era fondato sullo studio di settore originario TDO7B anziché sul modello evoluto UDO7B, né avrebbe riprodotto le statuizioni del giudice di prime cure, né dei motivi di appello. Ritiene parte ricorrente che tali carenze si traducano in nullità della sentenza, soggiungendo che il processo tributario è un processo sull'atto, le cui pretese impositive e sanzionatorie devono emergere dalla sentenza impugnata.

2.2 - Con il secondo motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., avendo il giudice di appello omesso di affrontare i motivi di appello. Rilevano i ricorrenti di avere adeguatamente e diffusamente illustrato le circostanze in base alle quali gli studi di settore sarebbero inapplicabili, circostanze non indicate nella sentenza impugnata.

2.3 - I primi due motivi, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati.

2.3.1 - Si premette che il vizio di nullità della sentenza per omessa stivazione va ricondotto alla verifica della violazione del minimo costituzionale imposto al giudice dall'art. 111, comma 6, Cost., individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell'art. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ. e danno luogo a nullità della sentenza - di mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale, oltre che di motivazione apparente, di manifesta ed irriducibile contraddittorietà e di motivazione perplessa od incomprensibile (Cass., Sez. III, 12 ottobre 2017, n. 23940; Cass., Sez. II, 19 marzo 2007, n. 6382; Cass., Sez. Lav., 18 aprile 2008, n. 10213), ipotesi che ricorrono nel caso in cui la motivazione risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (Cass., Sez. VI, 25 settembre 2018, n. 22598).

2.3.2 - Si osserva, inoltre, come il ricorrente parta dall'erroneo presupposto secondo cui il processo tributario sia un processo sull'atto, la cui mancata analitica descrizione, relativamente alle pretese impositive e sanzionatorie, «infirma l'essenza del processo».

Diversamente, questa Corte è ferma nel ritenere che il processo tributario non è diretto alla mera eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio (Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27560), come anche della dichiarazione del contribuente (Cass., Sez. V, 19 settembre 2014, n. 19750). È, pertanto, il rapporto sostanziale posto a base dell'atto impositivo che costituisce il petitum sostanziale del procedimento tributario e che va compiutamente

descritto dal giudice del merito (Cass., Sez. VI, 15 ottobre 2018, n. 25629), al fine di operare una motivata valutazione sostitutiva (Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27574; Cass., Sez. V, 19 novembre 2014, n. 24611).

2.4 - Ciò posto, deve ritenersi che la sentenza impugnata sia rispondente al combinato disposto di cui agli artt. 132 cod. proc. civ. e 36 d.lgs. n. 546/1992, risultando dalla stessa la concisa esposizione dei fatti processuali. Quanto, poi, al contenuto degli atti impositivi lo stesso si ricava dalla parte motiva della sentenza impugnata, ove si evince che l'avviso è stato fondato sull'originario studio di settore TDOTB, con conseguente recupero per trasparenza nei confronti dei redditi da partecipazione dei soci, ma che già in sede di istruttoria di primo grado, come «richiesto dalla società ricorrente», è stato applicato lo studio di settore evoluto UDO7B.

Analitica è, poi, la risposta del giudice di appello ai motivi di appello delle parti contribuenti, ove il giudice di appello non si è limitato a confermare la sentenza di primo grado (caso nel quale ricorrerebbe il denunciato vizio di nullità della sentenza: Cass., Sez. 1, 18 giugno 2018, n. 16057), ma ha dedicato gran parte della motivazione della sentenza (dal secondo al 47° rigo della seconda pagina di motivazione e dal 1° al 31° rigo della terza pagina di motivazione). Non ricorre, quindi, la dedotta assenza di motivazione.

3.1 - Con il terzo motivo si deduce insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo per la controversia, nella parte in cui la sentenza ha rigettato l'appello per mancato utilizzo da parte dei soci di risorse proprie accumulate in precedenza. Deducono i ricorrenti come non si fosse tenuto conto in primo e in secondo grado di alcuni elementi in fatto, quali gli estratti conto dei soci, l'andamento decrescente dei risparmi, la separazione giudiziale dei due soci, le risultanze della consulenza di parte. Ritengono contraddittoria la motivazione della sentenza di appello, laddove ha, al contempo, ritenuto non provata tale circostanza, con riferimento alla distribuzione di utili nell'anno di imposta 2002 e, al contempo, ha ritenuto non decisiva la perizia di parte perché fondata su documentazione incompleta.

3.2 - Con il quarto motivo si deduce insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, nella parte in cui la sentenza non ha esaminato la documentazione destinata a dimostrare la consistenza patrimoniale della società e dei soci oggetto della consulenza di parte contribuente. Deducono i ricorrenti la CTR, nel ritenere insufficiente e incompleta la documentazione esaminata dal consulente di parte non ha adeguatamente assolto all'obbligo motivazionale.

3.3 - I due motivi, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono inammissibili, posto che l'attuale formulazione della norma in oggetto (art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ.), concerne l'omesso esame di un fatto storico, anche solo secondario, dotato delle seguenti caratteristiche: - il fatto deve risultare dal testo della sentenza o anche dagli atti processuali (e, in tali termini, può essere anche extratestuale), per cui occorre l'illustrazione del momento e del luogo in cui quel fatto ha fatto ingresso nel processo; - il fatto deve avere costituito oggetto di discussione tra le parti, con illustrazione del momento e del luogo della discussione processuale; - il fatto deve avere carattere decisivo, per cui il ricorrente deve illustrare logicamente come l'esame di tale fato storico avrebbe determinato un esito diverso della controversia).

I ricorrenti censurano contraddittorietà della motivazione, anziché evidenziare quali sono stati i fatti omessi e quale il luogo di discussione processuale.

Né rileva, ai fini dei suddetti motivi, l'omesso esame di elementi istruttori, non essendo il giudice onerato di dover dare conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053).

In ogni caso, fa difetto nei suddetti motivi di ricorso il giudizio di decisività circa il fatto omesso (Cass., Sez. VI, 10 agosto 2017, n. 19987), ossia l'idoneità dell'esame di quel fatto a determinare un esito diverso della controversia (Cass., Sez. Lav., 25 giugno 2018, n. 16703). Il ricorrente che denunci il vizio di cui all'art. 360, comma 1, n. 5 cod. proc. civ. è, pertanto, onerato di espletare, ai fini di ammissibilità del motivo, il giudizio logico-giuridico di decisività del fatto stesso, ossia la valutazione a posteriori che, ove tale fatto fosse stato esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia, la cui carenza rende il motivo inammissibile.

4.1 - Con il quinto motivo si deduce violazione o falsa applicazione di legge in relazione agli artt. 2697 cod. civ. e 115 cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza di appello ha ritenuto non decisiva la perizia di parte, inducendo la insufficiente motivazione della sentenza impugnata a frustrare la prova contraria nella disponibilità di parte contribuente.

4.2 - Il motivo è inammissibile, posto che il ricorrente, attraverso la allegazione di una omessa considerazione di un elemento istruttorio, invoca una diversa rivalutazione dell'accertamento in fatto attraverso la rilettura del materiale probatorio. Il che non costituisce propriamente controllo di logicità del giudizio del giudice di merito, bensì revisione del ragionamento decisorio, ossia revisione dell'opzione che ha condotto il giudice del merito a una determinata soluzione della questione esaminata, giudizio che impinge nel giudizio di fatto, precluso al giudice di legittimità (Cass., Sez. I, 5 agosto 2016, n. 16526). Così come si collocano sul piano del merito (e spettano al giudice del merito) delibazione e individuazione del materiale probatorio (Cass., Sez. Lav., 7 giugno 2013, n. 14463), essendo consolidato nella giurisprudenza della Corte che il principio del libero convincimento di cui agli artt. 115 e 116 cod. proc. civ. è situato sul piano dell'apprezzamento di merito, insindacabile in sede di legittimità (Cass., Sez. III, 12 ottobre 2017, n. 23940), salvo che si deduca che il giudice del merito abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti o abbia disatteso, valutandole secondo prudente apprezzamento, prove legali (Cass., VI, 17 gennaio 2019, n. 1229). Il che, nella specie, non ricorre.

5.1 - Con il sesto motivo si deduce insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo per la controversia, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che all'aumento dei costi di produzione e degli investimenti debba necessariamente corrispondere un aumento del reddito. I ricorrenti rubricano il suddetto motivo in relazione al fatto controverso, dedotto già in prime cure, secondo cui le perdite hanno avuto origine nell'acquisto di alcuni macchinari in leasing (macchina da taglio e autocarro), nonché nella crisi del settore, che ha reso antieconomici gli investimenti realizzati.

5.2 - Il motivo è inammissibile, in quanto - da un lato - il motivo si concentra sulla asserita contraddittorietà del ragionamento operato dai giudici dell'appello secondo cui all'aumento dei costi della produzione debba corrispondere un aumento del reddito, dall'altro, si fonda sulla

mancata considerazione del fatto che le perdite sarebbero frutto di investimenti «non vincenti», rispetto alla cui circostanza (non diversamente da quanto osservato in relazione al terzo e al quarto motivo di ricorso) non è stato adeguatamente illustrato nel suddetto motivo di ricorso il giudizio di decisività.

6.1 - Con il settimo motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 62-sexies d.l. 30 agosto 1993, n. 331, in combinato disposto con l'art. 39, comma 1, lett. d) d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto idonei a corroborare le risultanze degli studi di settore gli elementi indiziari costituiti dalla condotta antieconomica della società, nonché l'aumento dei costi (consumi di energia e personale).

Deducono i ricorrenti come tali circostanze siano del tutto inidonee a supportare le risultanze degli studi di settore per assenza di gravità, precisione e concordanza. Ritengono, inoltre, i ricorrenti come tali circostanze siano insufficienti a comprovare le gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore, atteso che l'andamento dei consumi elettrici non avrebbe incidenza diretta sull'aumento del fatturato e che l'aumento del costo del personale è stato dovuto alla diversificazione dell'attività produttiva, passata da monocommessa ad attività più diversificata.

6.2 - Il motivo è inammissibile, posto che le parti ricorrenti, pur deducendo una questione interpretativa di violazione o falsa applicazione di legge, mirano a procedere a una nuova ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa, nella parte in c contestano la pregnanza degli elementi indiziari posti a fondamento della decisione. Tale questione è esterna all'esatta interpretazione della norma di legge e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura non è consentita come violazione di legge ma sotto l'aspetto del vizio di motivazione (Cass., Sez. VI, 12 ottobre 2017, n. 24054). Del resto, il ricorrente non chiede la verifica della corretta interpretazione delle disposizioni normative enunciate, ma invoca una diversa rivalutazione dell'accertamento circa la inconferenza della condotta antieconomica della società e dell'andamento del costo dei consumi e del personale, attraverso una rilettura del materiale probatorio, giudizio di fatto di pertinenza del giudice del merito, il cui riesame è precluso al giudice di legittimità (Cass., Sez. 1, 5 agosto 2016, n. 16526).

7.1 - Con l'ottavo motivo si deduce insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo per la controversia, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto decisivi come fattori di conferma delle risultanze degli studi di settore l'incremento dei consumi di energia e del costo del personale. Deducono i ricorrenti la lacunosità della relativa motivazione, laddove nei gradi di merito erano state analiticamente evidenziate le ragioni per le quali questi elementi dovevano ritenersi del tutto avulsi rispetto all'andamento del fatturato.

7.2 - Il motivo è duplicemente inammissibile, sia in quanto non formulato secondo l'attuale paradigma normativo di cui all'art. 360, comma 1, n. 5 cod. proc. civ., mancando l'individuazione dei fatti la cui omissione sarebbe decisiva ai fini della decisione, sia in quanto finalizzato anch'esso alla inammissibile revisione del ragionamento decisorio in sede di legittimità.

8.1 - Con il nono motivo si deduce insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo per la controversia, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che l'Ufficio ha

adottato, al fine di rideterminare i ricavi effettivi, lo studio di settore «evoluto» UDO7B. Evidenziano i ricorrenti come l'Ufficio avrebbe utilizzato il precedente studio di settore TDBO7B, approvato con d.m. 24 marzo 2005, il quale non teneva conto della situazione congiunturale di crisi del settore del comparto tessile. Rilevano che l'erroneo presupposto dell'utilizzo dello studio di settore evoluto abbia travisato la decisione dell'appello dei contribuenti, omettendo la valutazione degli elementi sulla base dei quali era stato emesso l'avviso di accertamento, con conseguente inesatto apprezzamento delle risultanze processuali.

8.2 - Il motivo è infondato, posto che la sentenza impugnata ha posto a suo fondamento, a conferma della decisione di primo grado, le risultanze dello «studio evoluto UDO7B approvato nel 2008, peraltro richiesto dalla società ricorrente in fase istruttoria», nel quale si è «tenuto conto della situazione di difficoltà del settore tessile».

9.1 - Con il decimo motivo si deduce violazione o falsa applicazione di legge in relazione all'art. 5 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto di irrogare le sanzioni per il solo accertamento dell'occultamento dei ricavi e della conseguente consapevolezza del comportamento della società contribuente. Deducono i ricorrenti come l'art. 5 d.lgs. cit. richieda l'accertamento della colpevolezza del contribuente a titolo di dolo o colpa, circostanza incompatibile con il fatto che l'errata indicazione dei consumi energia sarebbe da ascrivere agli addetti ai terminali dell'associazione di categoria, nonché in considerazione del fatto che la condotta antieconomica è da ricondurre non all'occultamento dei ricavi ma a scelte imprenditoriali poco fortunate.

9.2 - Il motivo, il quale potrebbe prestarsi a una declaratoria di inammissibilità, in quanto volto a ripercorrere il giudizio di fatto sui presupposti volti ad escludere la responsabilità della contribuente, è infondato, in quanto, ai fini dell'affermazione di responsabilità del contribuente a termini dell'art. 5 d.lgs. n. 472/1997, occorre che unicamente che l'azione od omissione causativa della violazione sia volontaria e colpevole, la cui prova dell'assenza assoluta di colpa grava sul contribuente (Cass., Sez. V, 15 maggio 2019, n. 12901; Cass., Sez 3 agosto 2012, n. 14042; Cass., Sez. V, 15 giugno 2001, n. 13068); non occorre, pertanto, che l'Ufficio dimostri la colpa del contribuente, atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso (Cass., Sez. V, 13 settembre 2018, n. 22329).

10 - Il ricorso va, pertanto, rigettato. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo. Sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato.

P. Q. M.

La Corte, rigetta il ricorso, condanna i ricorrenti P.T. & C. SAS e B.D., in solido tra loro, al pagamento delle spese processuali in favore dell'AGENZIA DELLE ENTRATE, che liquida in complessivi euro 4.000,00 oltre spese prenotate a debito; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico del ricorrente, ai sensi dell'art. 13 comma 1- quater d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. 24 dicembre 2012, n. 228, per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso proposto, ove dovuto.

Così deciso in Roma, nelle Camere di Consiglio del 26 novembre 2019 e del 14 ottobre 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza