Sentenza del 30/04/2020 n. 8425 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La controversia ha per oggetto l'impugnazione, da parte di D.M., dell'avviso di accertamento che recuperava a tassazione IRPEF e relative addizionali, per l'anno d'imposta 1999, un maggiore reddito di partecipazione alla T. Srl, della quale il contribuente era socio al 50%.

La Commissione tributaria provinciale di Roma accolse il ricorso, con decisione che, in accoglimento dell'appello dell'Agenzia, nel contraddittorio del contribuente, è stata riformata dalla Commissione regionale del Lazio, la quale, per quanto ancora interessa, ha ritenuto: (a) infondata l'eccezione della parte privata di carenza di motivazione dell'atto impositivo, in assenza di una norma tributaria che preveda la formale comunicazione al contribuente dell'avviso diretto alla società; (b) legittimo e sufficientemente motivato l'avviso di accertamento, diretto al contribuente, in virtù del riferimento, in esso contenuto, all'atto impositivo nei confronti della società (allegato all'accertamento notificato al socio), nel quale era riprodotto il pvc, nei suoi elementi essenziali, ai fini dell'individuazione delle ragioni giuridiche e dei presupposti di fatto della pretesa tributaria, così da porre l'interessato nella condizione di svolgere compiutamente le proprie difese.

Il contribuente propone ricorso per la cassazione di questa sentenza, declinando dodici motivi, illustrati anche con una memoria ex art. 378, c.p.c.; l'Agenzia resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Il ricorso - come eccepito dall'Agenzia - è inammissibile per violazione dell'art. 366 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4, che prescrive che il ricorso sia redatto in forma sintetica, con una selezione dei profili di fatto e di diritto della vicenda sub iudice, in un'ottica di economia processuale, che deve trovare riscontro nella formulazione, altrettanto concisa, dei motivi di ricorso, i quali, in assenza di un simile sforzo di sintesi, si risolvono in censure astratte ed avulse da un contesto storico.

1.1. Preliminarmente è utile comporre il quadro dei principi di diritto affermati da questa Corte di legittimità in ordine ai limiti contenutistici del ricorso per cassazione, fissati dall'art. 366, c.p.c. (Cass. 23/06/2010, n. 15180; Cass. sez. un. 17/07/2009, n. 16628; in senso conf.: 16/03/2011, n. 6279; 25/09/2012, n. 16254; 24/07/2013, n. 18020; 06/08/2014, n. 17698; 10/02/2015, n. 2527; 20/10/2016, n. 21297; n. 9570/2017; 21/03/2019, n. 8009):

(a) l'atto di impugnazione, per potere essere riconosciuto come un ricorso per vizi di legittimità, deve soddisfare alcuni requisiti minimi, il che non accade - con riferimento alla c.d. narrativa del ricorso medesimo - quando l'alternanza di pagine, nelle quali vengono evocati atti processuali pregressi, si risolve in una mera compilation, un'attività materiale di farcitura nella quale non si ritrova l'opera di rappresentazione ed interpretazione dei fatti giuridici, attraverso la quale normalmente emerge e viene prospettato il "caso" giuridico sul quale si richiede l'intervento di nomofilachia o di critica logica da parte della Corte Suprema, che distingue il ricorso di legittimità dalle impugnazioni di merito;

(b) l'art., 366, c.p.c., impone di redigere il ricorso dinanzi al giudice di legittimità sintetizzando (rectius: esponendo sommariamente) i fatti della causa; la sommarietà dell'esposizione, che ovviamente non va confusa con l'omissione o con la riproposizione di tutta l'attività processuale pregressa, implica un lavoro di sintesi e di selezione dei profili di fatto e di diritto della vicenda sub indice in un'ottica di economia processuale che evidenzi i profili rilevanti ai fini della formulazione dei motivi di ricorso, i quali altrimenti si risolvono in censure astratte e prive di supporto storico;

(c) i fatti della causa che interessano nel giudizio di legittimità, non sono soltanto i fatti storici oggetto di contestazione, ma anche le valutazioni giuridiche di tali fatti prospettate dalle parti o utilizzate dai giudici di merito. L'esposizione della storia di una vicenda giuridica e processuale che deve essere ulteriormente valutata dal giudice di legittimità implica, accanto alla selezione dei fatti ancora rilevanti, anche la necessità che vengano indicate le categorie giuridiche entrate nel gioco processuale, previa eliminazione "del troppo e del vano", perchè il giudice di ultima istanza ne possa valutare la corretta applicazione. Il ricorso dinanzi alla Corte Suprema di Cassazione deve traghettare la vicenda giudiziaria, dalla giurisdizione di merito a quella di legittimità: per assolvere a tale delicato compito, occorre un'accurata opera di sintesi e di selezione dei fatti, in funzione di quanto rileva e di quanto è di interesse del ricorrente, nell'ottica di una legittima ed irrinunciabile strategia difensiva di elevatissimo livello. Nell'adire la Corte Suprema occorre offrire ai giudici il "distillato" dell'intera vicenda giudiziaria e delle questioni giuridiche prospettate e non risolte o risolte in maniera non condivisa, per poi esporre le ragioni della critica, nell'ambito della tipologia dei vizi elencata dall'art. 360 c.p.c.;

(d) il ricorso per cassazione deve tracciare il binario lungo il quale il giudice di legittimità deve muoversi: se mancano tratti del binario, la Corte non può che dichiarare inammissibile il motivo di ricorso;

(e) neppure è consentita l'adozione della tecnica del ricorso "farcito", o del ricorso-sandwich, con il quale, forse nell'intento di evitare di incorrere in vizi di autosufficienza, è scaricata sulla Corte tutta la documentazione di merito (con la sola aggiunta di pagine-etichetta), quasi a dire "veda la Corte cosa le serve". Una simile "tecnica" è errata perchè non soltanto non evidenzia le singole questioni già prospettate (che restano avviluppate nel magma indistinto del giudizio di merito) sulle quali si richiede l'intervento della Corte, ma comporta l'assenza dell'irrinunciabile opera di rielaborazione e rimeditazione della vicenda processuale nell'ottica del giudizio di legittimità;

(f) colui che adisce la Corte Suprema deve selezionare i fatti rilevanti e di suo interesse, deve evidenziare le categorie giuridiche, eventualmente male utilizzate o i vizi logici della

ricostruzione dei fatti, altrimenti elude il precetto dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3. Questo, va letto nel senso che devono essere portati a conoscenza del giudice di legittimità soltanto i fatti che, in funzione dell'interesse delle parti, siano rilevanti per la comprensione e la corretta soluzione dei quesiti. Se il ricorso non opera l'"espianto" delle questioni da prospettare alla Corte, il ricorso stesso (non soltanto non è autosufficiente perchè non indica dove e come le questioni sono state già prospettata, contando su un'inesigibile opera di supplenza del giudice di legittimità) manca del requisito della specificità dei motivi, affidati ad un richiamo (rectius: ad una riproposizione integrale e perciò) comunque generico e generalizzato agli atti processuali;

(g) il ricorrente deve compiere lo sforzo di rappresentare sinteticamente fatti e categorie giuridiche sui quali si vuole che la Corte stessa eserciti il suo magistero, al fine di non gravare, indebitamente, il giudice di legittimità di un compito che non gli appartiene;

(h) il mancato rispetto del dovere processuale della chiarezza e della sinteticità espositiva espone il ricorrente per cassazione al rischio di una declaratoria d'inammissibilità dell'impugnazione, in quanto esso collide con l'obiettivo di attribuire maggiore rilevanza allo scopo del processo, tendente ad una decisione di merito, al duplice fine di assicurare un'effettiva tutela del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., nell'ambito del rispetto dei principi del giusto processo di cui all'art. 111 Cost., comma 2, e in coerenza con l'art. 6 CEDU, nonchè di evitare di gravare sia lo Stato che le parti di oneri processuali superflui (Cass. n. 17698/2014, cit.);

(i) l'inosservanza del dovere di chiarezza e sinteticità espositiva degli atti processuali che, fissato dall'art. 3 c.p.a., comma 2, esprime tuttavia un principio generale del diritto processuale, destinato ad operare anche nel processo civile, espone il ricorrente al rischio di una declaratoria di inammissibilità dell'impugnazione, non già per l'irragionevole estensione del ricorso (la quale non è normativa sanzionata), ma in quanto rischia di pregiudicare l'intelligibilità delle questioni, rendendo oscura l'esposizione dei fatti di causa e confuse le censure mosse alla sentenza gravata, ridondando nella violazione delle prescrizioni di cui ai nn. 3 e 4, dell'art. 366 c.p.c., assistite queste sì - da una sanzione testuale di inammissibilità (Cass. 20/10/2016, n. 21297).

1.2. Svolta questa premessa in punto di diritto, nella fattispecie concreta la sentenza della CTR - che consta, complessivamente, di quattro pagine, le ultime due delle quali contengono le ragioni della decisione e il dispositivo - statuisce su un thema decidendum circoscritto (la verifica circa la legittimità formale o meno dell'atto impositivo) e segue un percorso argomentativo nitido e lineare.

Ebbene, alla relativa semplicità della questione giuridica essenziale della controversia, congruamente illustrata nella sentenza impugnata, si contrappone un ricorso per cassazione (che consta di 239 pagine: le prime 74 dedicate alla narrativa della vicenda processuale; le altre 165 recanti 12 motivi d'impugnazione), che non rispetta i canoni redazionali della chiarezza e della sinteticità e, anzi, è ponderoso, ipertrofico, quasi monumentale.

I motivi del ricorso sono formulati in maniera farraginosa, disordinata e confusa, con una prosa involuta, difficilmente comprensibile, appesantita da continue e ridondanti ripetizioni e sovrapposizioni di elementi di fatto e di diritto, quasi a voler perseguire l'obiettivo peculiare e

controproducente - d'ostacolare anzichè agevolare il compito, proprio di questa Corte, di discernere le critiche rivolte alla sentenza impugnata in vista del controllo di legittimità.

In tal modo, però, viene infranto, inammissibilmente, il nucleo contenutistico che deve caratterizzare il ricorso per cassazione (art. 366 c.p.c.), il quale si sostanzia nella chiara e sommaria esposizione dei fatti di causa e degli specifici motivi per i quali si chiede la cassazione, con l'indicazione delle norme di diritto su cui si fondano.

2. Oltre che per i precisati difetti attinenti alla sua struttura formale e alle modalità in cui è espresso il suo contenuto (c.d. inammissibilità strutturale, ex art. 366 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4), il ricorso, come si desume dal contenuto della citata memoria ex art. 378 c.p.c., è altresì affetto da inammissibilità funzionale, ex art. 360-bis c.p.c., n. 1.

2.1. Le sezioni unite di questa Corte (Cass. sez. un. 21/03/2017, n. 7155; conf.: 22/02/2018, n. 4366; 02/03/2018, n. 5001), hanno avuto modo di precisare che: "In tema di ricorso per cassazione, lo scrutinio ex art. 360-bis c.p.c., n. 1, da svolgersi relativamente ad ogni singolo motivo e con riferimento al momento della decisione, impone, come si desume in modo univoco dalla lettera della legge, una declaratoria d'inammissibilità, che può rilevare ai fini dell'art. 334 c.p.c., comma 2, sebbene sia fondata, alla stregua dell'art. 348-bis c.p.c. e dell'art. 606 c.p.p., su ragioni di merito, atteso che la funzione di filtro della disposizione consiste nell'esonerare la Suprema Corte dall'esprimere compiutamente la sua adesione al persistente orientamento di legittimità, così consentendo una più rapida delibazione dei ricorsi "inconsistenti".".

2.2. Nel caso di specie i seguenti dodici motivi in cui si articola il ricorso:

1. con il primo motivo del ricorso, si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza perchè munita di motivazione solo apparente nella parte concernente la pregiudiziale questione della nullità o illegittimità dell'atto impositivo, emesso per imputare pro quota al socio il reddito di partecipazione ad una società a ristretta base azionaria, in quanto non contenente la riproduzione del contenuto essenziale del pvc redatto dalla Guardia di finanza richiamato nell'avviso di accertamento diretto alla società; 2. con il secondo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, per essere la sentenza impugnata munita di motivazione solo apparente nella parte concernente la pregiudiziale questione della nullità o illegittimità dell'atto impositivo, emesso per imputare pro quota al socio il reddito di partecipazione ad una società, in quanto non contenente la riproduzione del contenuto essenziale del pvc menzionato nell'avviso di accertamento diretto alla società; 3. con il terzo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, in quanto la sentenza impugnata ha riconosciuto la legittimità dell'avviso, notificato al socio senza l'allegazione del processo verbale di constatazione, essenziale alla sua motivazione, sul presupposto che nell"avviso di accertamento notificato alla società e allegato all'atto impositivo oggetto del presente giudizio fosse stato riprodotto il pvc nei suoi contenuti essenziali; 4. con il quarto motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa o insufficiente motivazione in ordine ad un fatto decisivo e controverso, quale la riproduzione, nell'avviso di accertamento notificato alla società, ed allegato all'atto impositivo destinato al socio (oggetto del presente giudizio), degli elementi essenziali del

processo verbale di constatazione, che esclusivamente poteva sopperire alla pacifica sua mancata notifica al socio e alla mancata allegazione al relativo atto impositivo, oggetto del presente giudizio, posto che la CTR si era limitata ad affermare che, nell'avviso diretto alla società, era riprodotto il pvc, nei suoi elementi essenziali, ai fini dell'individuazione delle ragioni giuridiche e fattuali della pretesa, senza specificare quale fosse il contenuto di tali atti (avviso diretto alla società e relativo pvc); 5. con il quinto motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'illogicità della motivazione in relazione a più fatti decisivi e controversi, rappresentati: dal contenuto della motivazione dell'avviso di accertamento notificato alla società; dalla possibilità stessa della prova e dall'effettivo inadempimento dell'onere della prova, asseritamente a carico del socio contribuente, in ordine al carattere essenziale dell'allegazione e/o della riproduzione, in tutto o in parte, del contenuto del pvc a carico della società partecipata; 6. con il sesto motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la contraddittorietà della motivazione in relazione a più fatti decisivi e controversi, rappresentati: dal contenuto della motivazione dell'avviso di accertamento notificato alla società; dalla possibilità stessa della prova e dall'effettivo inadempimento dell'onere della prova, asseritamente a carico del socio contribuente, in ordine al carattere essenziale dell'allegazione e/o della riproduzione, in tutto o in parte, del contenuto del pvc a carico della società partecipata (a base dell'avviso di accertamento diretto alla società e dell'avviso di accertamento diretto al socio); 7. con il settimo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, in quanto la sentenza impugnata nega contra legem la necessità dell'allegazione del pvc diretto alla società all'avviso diretto al socio, e/o della riproduzione, in esso, del contenuto del processo verbale di constatazione diretto alla società partecipata; 8. con l'ottavo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 7 e 58, art. 2697 c.c., art. 115 c.p.c., in quanto la sentenza impugnata, dopo avere dato atto di avere esaminato gli avvisi diretti alla società e al socio e il pvc diretto alla società, ha respinto l'appello del contribuente sulla base dell'unico presupposto che quest'ultimo non avesse dato prova che il pvc era necessario ai fini dell'integrazione della motivazione dell'atto impositivo, in tal modo dimostrando di giudicare solo sulla base degli atti depositati dal ricorrente in primo grado e non anche sulla base di quelli depositati dall'Agenzia in grado d'appello, in palese violazione delle disposizioni per le quali il giudizio si deve fondare sul materiale probatorio fornito da tutte le parti; 9. con il nono motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, art. 2697 c.c., in quanto la sentenza impugnata, dopo avere dato atto di avere esaminato gli avvisi diretti alla società e al socio e il pvc diretto alla società, ha respinto l'appello del contribuente sulla base dell'unico presupposto che quest'ultimo non avesse dato prova che il pvc era necessario ai fini dell'integrazione della motivazione dell'atto impositivo, in tal modo dimostrando di ritenere che la prova reputata essenziale non potesse essere data con la sola produzione degli atti notificati al contribuente e, in sostanza, finendo per porre a carico di quest'ultimo, prima ancora dell'onere di provare il carattere essenziale dell'atto meramente richiamato, un antecedente onere di attivazione per la ricerca e la conoscenza del medesimo atto citato e non allegato all'atto impositivo (il pvc relativo alla verifica a carico della società), non previsto da alcuna norma; 10. con il decimo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi

dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'illogicità e la contraddittorietà della motivazione in ordine al fatto decisivo e controverso dell'inadempimento del contribuente all'onere di provare che il pvc era necessario ai fini dell'integrazione della motivazione dell'atto impositivo, senza avvedersi che il contribuente aveva prodotto, nel giudizio di primo grado, gli atti dei quali era in possesso (compreso l'avviso di accertamento al medesimo diretto) e che l'Agenzia aveva prodotto, nel giudizio d'appello, lo stesso pvc, sicchè la Commissione regionale aveva potuto verificare che alcuni elementi salienti del detto verbale erano stati trascritti nell'avviso diretto alla società; 11. con l'undicesimo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'insufficienza della motivazione in ordine al fatto decisivo e controverso dell'inadempimento del contribuente all'onere di provare che il pvc era necessario ai fini dell'integrazione della motivazione dell'atto impositivo, senza spiegare le ragioni per le quali ha ritenuto autosufficiente la motivazione degli atti impositivi contenenti una relatio indiretta (c.d. relatio a catena) al pvc; 12. con il dodicesimo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, art. 2697 c.c., in quanto la sentenza impugnata ha erroneamente disatteso la censura dell'appellante di carenza di motivazione dell'avviso, senza avvedersi che l'art. 7, citato, impone l'allegazione all'avviso del pvc, essenziale ad integrare la motivazione dell'atto impositivo, ovvero la riproduzione di tutti i suoi elementi essenziali al fine di integrare la motivazione dell'avviso di accertamento;

sono inammissibili in quanto la sentenza impugnata è conforme al radicato orientamento di questa Sezione tributaria (Cass. 04/06/2018, n. 14275; conf.: 17463/2019, 5645/2014, 25296/2014, 16917/2017, 16906/17, 16913/17, 15578/17, 12125/2017, 13904/17, 7850/2017, 6078/17, 3760/2017, 25468/2015, 5389/15, 16914/2017, 1952/2008, 8407/2002), affermato anche in una sentenza riguardante il reddito (del 1998) imputato al ricorrente per la partecipazione alla T. Srl (Cass. 26/06/2016, n. 13094), dal quale non v'è ragione di discostarsi, non fornendo il ricorrente elementi per mutare indirizzo, in base al quale: "In tema di imposte sui redditi, l'obbligo di motivazione degli atti tributari, come disciplinato dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, e dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, è soddisfatto dall'avviso di accertamento dei redditi del socio che rinvii "per relationem" a quello riguardante i redditi della società, ancorchè solo a quest'ultima notificato, giacchè il socio, ex art. 2261 c.c., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi.".

3. Ne consegue la declaratoria d'inammissibilità del ricorso, anche ai sensi dell'art. 360-bis, c.p.c..

4. Le spese del giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

la Corte dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente a corrispondere all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 15.000,00, a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 15 gennaio 2020.

Depositato in cancelleria il 30 aprile 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza