Sentenza del 23/11/2021 n. 36099 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 2/16/2010 la Commissione Tributaria Provinciale di Salerno accolse - limitatamente al recupero del costo degli imballaggi per Euro 211.329,25 ed a quello relativo a due fatture emesse dalla società Agrirosa per Euro 46.990,00, respingendo gli altri motivi - il ricorso della contribuente A. S. Società cooperativa a r.l., esercente l'attività di raccolta e conservazione di prodotti agricoli, contro l'avviso di accertamento, relativo ad IVA, IRES ed IRAP per l'anno 2005, con cui l'Ufficio aveva recuperato a tassazione ricavi non fatturati per imballaggi in legno e prodotti ortofrutticoli, acquistati ma non contabilizzati tra le rimanenze finali e per i quali non era stata emessa fattura di vendita, rimanenze finali non contabilizzate per costi anticipati per il noleggio di materie plastiche, nonchè costi indeducibili per difetto di competenza.

Decidendo sull'appello della Agenzia delle Entrate, con sentenza n. 22/4/2012, depositata in data 16 gennaio 2012, la Commissione Tributaria Regionale della Campania, Sezione distaccata di Salerno, lo rigettò quanto ai costi di competenza dell'esercizio successivo per l'importo di Euro 34.045,00 per avere lo stesso Ufficio riconosciuto la inesistenza del rilievo, mentre lo accolse nel resto e "confermò" l'accertamento relativamente agli importi di Euro 211.329,25, di Euro 46.999,00 a titolo di ricavi non fatturati e di Euro 227.000,00 a titolo di costi indeducibili.

La CTR ritenne non spettante la agevolazione di cui alla L. n. 904 del 1977, art. 12, e alla L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 460, poichè il maggior reddito accertato per Euro 515.741,00, a fronte di una perdita dichiarata, doveva essere ritenuto come utile non presente nella contabilità ufficiale e che perciò non poteva confluire nelle riserve indivisibili di cui all'art. 12 detta normativa. Ritenne poi non deducibili, a norma dell'art. 109 TUIR, gli acconti per Euro 227.000,00 fatturati nel corso del 2005, per assenza totale di prova del fatto che i beni fossero stati consegnati o spediti nell'anno in cui si chiedeva la riduzione e che gli addebiti di Euro 211.329,25 e di Euro 46.999,00 fossero stati correttamente recuperati dall'Ufficio per assenza della relativa fattura.

Contro la sentenza di appello, non notificata, ha proposto ricorso per cassazione la contribuente, con atto notificato in data 28 febbraio / 3 marzo 2013, affidato a quattro motivi, cui ha resistito con controricorso la Agenzia delle Entrate. La ricorrente ha presentato una successiva memoria in data 27 novembre 2020.

Il ricorso, inizialmente chiamato all'udienza pubblica del 10.12.2020, è stato rinviato a nuovo ruolo per la acquisizione del fascicolo di merito in relazione alla dedotta omessa pronuncia, da parte del giudice d'appello, sul gravame della contribuente, contrastata dalla Agenzia delle Entrate con la eccezione che la contribuente non si era neppure costituita nel giudizio d'appello.

Il Procuratore Generale presso questa Corte ha depositato in data 11 maggio 2021 le proprie conclusioni scritte chiedendo il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. La contribuente, premesso che si sarebbe costituita nel giudizio di appello con controdeduzioni per contrastare l'appello dell'Ufficio ed avrebbe presentato altresì appello incidentale sulle statuizioni che la avevano vista soccombente in primo grado, all'uopo trascrivendo nella parte ritenuta essenziale il contenuto delle difese asseritamente svolte in appello e in sede del contestuale appello incidentale, lamenta con il primo motivo nullità della sentenza per omesso esame dell'appello incidentale (della cui esistenza la Corte avrebbe dovuto farsi carico mediante esame degli atti processuali, trattandosi di un error in procedendo per il quale la Corte è anche giudice del fatto processuale), in violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, considerato che la sentenza impugnata non aveva esaminato l'appello incidentale nè nella parte espositiva nè in quella motivazionale e neppure nella parte dispositiva, con conseguente vulnus del diritto di difesa della parte che non poteva essere sanato dalla circostanza che la stessa sentenza si fosse fatta in parte carico di un tale gravame prendendo in esame nella motivazione della sentenza alcune delle questioni proposte.

2. Solo in una prospettiva subordinata, con i tre successivi motivi lamenta: violazione del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 10, della L. n. 904 del 1977, art. 12, e successive modificazioni, del D.P.R. n. 601 del 1973, 14, e dell'art. 2545 octies c.c. poichè la agevolazione avrebbe potuto essere esclusa solo attraverso la dimostrazione da parte dell'Ufficio che la veste mutualistica era stata utilizzata a copertura di una normale attività imprenditoriale (motivo 2); violazione del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 14, del D.Lgs. n. CPS n. 1577 del 1947, art. 26, e successive modificazioni e del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 2, lett. a, poichè la acquisizione di piantine da parte dell'associata Agrirosa costituiva un conferimento in forza del rapporto associativo e non una cessione onerosa, per cui era irrilevante la data della consegna (motivo 3) ed infine omessa motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio costituito dal rilievo che gli imballaggi erano utilizzati direttamente dalla Alma Seges per la raccolta dei prodotti conferiti ed erano conteggiati nel relativo prezzo (motivo 4).

3. Con rituale controricorso la Agenzia delle Entrate ha opposto che la parte contribuente non si era costituita nel giudizio di appello e tanto meno aveva presentato appello incidentale, come risultava dalla attestazione della segreteria della CTR di Napoli, sezione distaccata di Salerno, il che rendeva inammissibile il ricorso per cassazione anche perchè venivano proposte, sotto il profilo della violazione di legge, questioni di fatto il cui esame era precluso al giudice di legittimità.

4. Con successiva memoria difensiva la contribuente ha sostenuto che la sua costituzione in appello poteva ricavarsi dalla indicazione del nome dei difensori della contribuente nel frontespizio della sentenza di appello, mentre non poteva essere contrastata dalla produzione del certificato della segreteria allegato al controricorso poichè la sua produzione era avvenuta in violazione dell'art. 372 c.p.c. ed ha quindi insistito per l'accoglimento del ricorso.

5. Il Procuratore Generale ha concluso per il rigetto del ricorso rilevando che la indicazione dei difensori della contribuente nel frontespizio dell'atto di appello era elemento irrilevante e contrastato dalla mancata indicazione dell'appello incidentale di cui anche il frontespizio avrebbe dovuto dare atto, se fosse stato presentato e che comunque i motivi di ricorso erano inammissibili ovvero infondati.

6. E' preliminare l'esame del primo motivo poichè l'omesso esame delle difese e dell'appello incidentale della contribuente determinerebbe la nullità della sentenza d'appello per violazione dell'art. 112 c.p.c., se in effetti la contribuente si fosse costituita nel giudizio di appello presentando appello incidentale su cui la sentenza impugnata non si era pronunciata.

6.1. In proposito occorre rilevare che la ricorrente ha trascritto nel ricorso per cassazione (da pag. 10 a pag. 15), in parte con "virgolettato", ai fini della autosufficienza, il contenuto del proprio "preteso" atto di costituzione in appello e del correlato appello incidentale, la cui esistenza è stata però contestata dall'Agenzia delle Entrate, la quale ha opposto che la costituzione in giudizio e l'atto di appello incidentale non erano mai stati depositati, come da certificato dalla segreteria della CTR allegato alle proprie controdeduzioni, per cui questa Corte, trattandosi di un "error in procedendo", in relazione al quale la Corte è anche giudice del fatto, potendo accedere direttamente all'esame degli atti processuali del fascicolo di merito, ha disposto l'acquisizione del fascicolo di appello al fine di verificare la esistenza del fatto controverso (v., per tutte, Cass. Sez. 3 -, Ordinanza n. 6014 del 13/03/2018 Rv. 648411 - 01, Sez. 2, Sentenza n. 21226 del 14/10/2010 Rv. 614397 - 01; Sez. 2, Sentenza n. 6361 del 19/03/2007 Rv. 596821 - 01; n. 12904 del 2007 e precedenti e successive conformi); il che rende irrilevante la eccezione di irricevibilità della certificazione della segreteria della CTR, presentata dalla Agenzia delle Entrate in sede di ricorso, per violazione dell'art. 372 c.p.c., eccezione peraltro erronea non trattandosi di documento proveniente dalla parte bensì formato dalla cancelleria ed esistente nel fascicolo processuale d'appello.

6.2. Orbene, dall'esame del fascicolo processuale d'appello nel frattempo pervenuto, eseguito direttamente da questa Corte, non risulta la esistenza della costituzione della contribuente nel giudizio di appello e tanto meno la presentazione di un contestuale appello incidentale, come dedotto con il primo motivo di ricorso. Risulta per converso nel verbale di udienza del 9 gennaio 2012 (data in cui, come si legge a pagina 4 della sentenza impugnata, la Commissione Tributaria Regionale, si era riservata la decisione dopo la discussione della causa in udienza pubblica richiesta dalla Agenzia delle Entrate appellante), il segretario di udienza aveva aggiunto "a penna", a fianco del nome del contribuente, la annotazione "non cost" (abbreviazione di "non costituito") e, sempre dal fascicolo di appello, risulta pure la presenza di una "attestazione" della segreteria della Commissione Tributaria Regionale, rilasciata in risposta a richiesta della parte, nel senso che "non risulta alcuna costituzione della parte appellata". Si evince quindi, da plurimi e convergenti documenti fidefacenti, provenienti da pubblici ufficiali, che la parte contribuente non si era costituita in appello, a nulla rilevando che nel frontespizio della sentenza di appello, stampato dal sistema informatico, emergano, sotto il nominativo dell'appellata, quelli dei difensori in primo grado, poichè comunque non vi è alcuna indicazione relativa alla costituzione dell'appellata nè nel frontespizio nè nel corpo della intera sentenza appellata, così come non rileva che la sentenza appellata si sia fatta carico, per completezza, dell'esame della intera

originaria materia del contendere, sulla base delle argomentazioni svolte dall'Ufficio con l'atto di appello (come riportate a pagine 8 e 9 del ricorso e 3, 4 e 5 del controricorso).

6.3. Ne consegue che non sussiste il lamentato vizio di omessa pronuncia ai sensi dell'art. 112 c.p.c., il quale presuppone che al giudice del merito siano state rivolte una domanda od un'eccezione autonomamente apprezzabili, ritualmente ed inequivocabilmente formulate, per le quali quella pronunzia si sia resa necessaria ed ineludibile, il che non è avvenuto nel caso in esame.

7. Quanto ai motivi di ricorso 2, 3 e 4, proposti dalla contribuente in una prospettiva subordinata rispetto al rigetto del primo motivo, essi investono anche doglianze su cui si era formato il giudicato interno poichè la parte contribuente, rimasta soccombente in primo grado con riguardo alla richiesta di applicazione delle agevolazioni tributarie a favore delle società cooperative, nonchè alla deducibilità dei costi di noleggio di casse IFCO ed ai costi indeducibili nella annualità di imposta per Euro 227.000,00 per conferimento di piantine di insalata da parte della società Agrirosa (questioni sulle quali la contribuente ha riconosciuto la propria soccombenza a pagine da 10 a 15 del ricorso per cassazione, tanto che avrebbe proposto appello incidentale su tali punti), non solo non aveva proposto appello incidentale ma non si era neppure costituita in appello, pur avendo l'onere, in relazione alle domande od eccezioni di cui intendeva ottenere l'accoglimento di proporre appello incidentale, pena il formarsi del giudicato sul rigetto delle stesse (v., per tutte, Cass. Sez. 1 -, Sentenza n. 9265 del 06/04/2021 Rv. 661062 - 01; Cass. sez. V n. 14534 del 2018 rv. 649002). Peraltro tali doglianze sono in parte infondate ed in parte inammissibili come rilevato pure dal Procuratore Generale nell'atto di conclusioni presentato D.L. n. 137 del 2020, ex art. 23, comma 8 bis, inserito dalla L. di conversione n. 176 del 2020.

8. Quanto al secondo motivo la ricorrente deduce violazione del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 10, della L. n. 904 del 1977, art. 12, e successive modificazioni, del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 14, e dell'art. 2545 octies c.c., poichè la agevolazione avrebbe potuto essere esclusa solo attraverso la dimostrazione da parte dell'Ufficio che la veste mutualistica era stata utilizzata a copertura di una normale attività imprenditoriale, il che non era avvenuto considerato che le agevolazioni non potevano essere negate in conseguenza dell'accertamento di un reddito, in luogo di una perdita e quindi a titolo di sanzione per l'infedele dichiarazione essendo la agevolazione correlata alla natura del soggetto che, a norma dell'art. 2545 octies c.c., comma 1, poteva essere persa esclusivamente in conseguenza del mancato rispetto, per due anni consecutivi, della condizione di prevalenza dello scambio mutualistico ovvero in caso di modifica delle clausole statutarie di cui all'art. 2514 c.c.

8.1. Il rilievo non è però condivisibile alla luce della giurisprudenza consolidata di questa Corte per cui, in tema di agevolazioni tributarie in favore di società cooperative, per l'applicazione del beneficio previsto dalla L. n. 604 del 1977, n. 604, art. 12, che viene qui in considerazione, non è sufficiente che la cooperativa possieda i requisiti necessari per entrare nel sistema agevolativo ma è necessario, pur in assenza di esplicita indicazione legislativa, che essa abbia, con riferimento allo specifico periodo di imposta, regolarmente presentato la dichiarazione dei redditi e correttamente tenuto la contabilità, in quanto l'Amministrazione finanziaria deve essere

messa in condizione di svolgere il proprio compito di controllo ed accertamento dei presupposti per godere dei benefici in questione (v. Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 30371 del 18/12/2017 Rv. 646986 - 01; precedente conforme Sez. 5, Sentenza n. 8140 del 11/04/2011 Rv. 617640 - 01; successiva conforme Sez. 5 -, Ordinanza n. 18404 del 30/06/2021 Rv. 661800 -01).

8.2. Nella specie la sentenza d'appello (pag. 5), che ha confermato sul punto quella di primo grado, ha escluso la sussistenza dei requisiti in capo alla Cooperativa per il godimento delle agevolazioni richieste poichè la L. n. 904 del 1977, art. 12, e la L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 460, stabilivano, ai fini dell'invocato diritto, la presenza di quote di utili netti destinati alle riserve indivisibili, mentre nel caso in esame risultava una perdita di Euro 566,00 di contro alla quale l'Ufficio aveva accertato un maggior reddito di impresa di Euro 515.741,00, cosicchè esso doveva ritenersi quale utile non presente in contabilità ufficiale e quindi con l'impossibilità di confluenza dello stesso nelle riserve indivisibili di cui all'art. 12 e conseguente perdita della tassazione agevolata; il che è del tutto linea con la giurisprudenza sopra indicata e non vi sono ragioni per discostarsi nel caso di specie da tale insegnamento, in cui l'attività di accertamento dell'Amministrazione ha portato all'accertamento di un maggior reddito di impresa derivante dalla ripresa a tassazione di costi indebitamente detratti, senza che il maggior utile accertato dall'Ufficio risultasse destinato a riserva indivisibile nè altrimenti rinvenuto, tanto più che la ricorrente, secondo le risultanze dell'accertamento, non aveva correttamente tenuto la contabilità.

9. Il terzo motivo di ricorso - con cui si deduce violazione del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 14, del D.Lgs. n. CPS n. 1577 del 1947, art. 26, e successive modificazioni e del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 2, lett. a, poichè la acquisizione di piantine da parte dell'associata Agrirosa costituiva un conferimento in forza del rapporto associativo e non una cessione onerosa, come ritenuto dalla sentenza impugnata, per cui era irrilevante la data della consegna - è inammissibile.

9.1. La doglianza contrasta infatti con la valutazione di merito operata dalla sentenza di merito secondo cui le piantine asseritamente acquistate non sarebbero mai entrate nella disponibilità giuridica e materiale della ricorrente nel corso del 2005. A questo proposito esiste un preciso accertamento in fatto della CTR secondo cui si trattava di corrispettivi di cessione che si consideravano acquisiti, a norma dell'art. 109 TUIR, comma 2, lett. a, alla data della consegna o della spedizione, mentre non vi era alcuna prova del fatto che tale cessione fosse avvenuta nella annualità di imposta in considerazione, pur avendo la contribuente fatturato la somma di 227.000,00 come acconti nel corso del 2005, per cui la uscita finanziaria doveva essere ritenuta indeducibile.

9.2. Si tratta di una precisa qualificazione giuridica della operazione da parte della sentenza che non può essere censurata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), perchè non pone in discussione il significato della norma ma la sua concreta applicazione operata dal giudice di merito a mezzo delle risultanze di causa, il cui apprezzamento, al pari di ogni altro giudizio di fatto, in assenza di qualsivoglia censura dei criteri ermeneutici asseritamente violati o di specifica indicazione di un preciso "error in iudicando", può essere esaminato in sede di legittimità soltanto sotto il profilo del vizio di motivazione, ovviamente entro i limiti in cui tale

sindacato è ancora consentito dal vigente art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) (v. per tutte Cass. Sez. 6 - 1, Ordinanza n. 31546 del 03/12/2019 Rv. 656493 - 01; Sez. 1 -, Ordinanza n. 24155 del 13/10/2017 Rv. 645538 - 03; Sez. 1 -, Ordinanza n. 640 del 14/01/2019 Rv. 652398 -01: Non rientra nell'ambito applicativo dell'art. 360, comma 1, n. 3, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa che è, invece, esterna all'esatta interpretazione della norma e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, sottratta perciò al sindacato di legittimità poichè il vizio di violazione di legge investe immediatamente la regola di diritto, risolvendosi nella negazione o affermazione erronea della esistenza o inesistenza di una norma, ovvero nell'attribuzione ad essa di un contenuto che non possiede, avuto riguardo alla fattispecie in essa delineata).

10. E' infine inammissibile anche il quarto motivo con cui si rileva, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella formulazione previgente rispetto alla modifica di cui al D.L. n. 83 del 2012 convertito dalla L. n. 143 del 2012, essendo stata la sentenza d'appello pubblicata il 16.1.2012, omessa motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio costituito dal rilievo che gli imballaggi erano utilizzati direttamente dalla Alma Segres per la raccolta dei prodotti conferiti ed erano conteggiati nel relativo prezzo.

10.1. Con esso viene dedotta infatti la pretesa assenza della motivazione della sentenza ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 in contrasto con l'indirizzo di questa Corte (Cass. n. 21152/14), secondo cui tale disposizione, già nella formulazione risultante dalle modifiche introdotte dal D.Lgs. 2 febbraio 2006 n. 40, prevede l'"omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione", come riferita ad "un fatto controverso e decisivo per il giudizio" ossia ad un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico-naturalistico, non assimilabile in alcun modo a "questioni" o "argomentazioni" che, pertanto, risultano irrilevanti, con conseguente inammissibilità delle censure irritualmente formulate. E nella specie il motivo non evidenzia l'omesso esame di un fatto decisivo nel senso storico naturalistico (richiesto ai fini del vizio di cui si tratta) quanto piuttosto la mancata considerazione di un argomento difensivo che la sentenza di primo grado aveva ritenuto fondato, mentre la sentenza di appello lo ha ritenuto infondato con dettagliata motivazione sulla base della assenza delle relative fatture di vendita e di riscontri contabili dell'assegnazione degli imballi ai soci, così come dedotto dall'Ufficio, unita all'assenza di prova difensiva da parte della contribuente sul punto (pag. 4 della sentenza d'appello).

11. In conclusione il ricorso deve essere rigettato. Anche le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza della ricorrente. Sussistono infine i presupposti per il cd. raddoppio del contributo unificato a norma del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 bis, comma 1 quater, essendo stato il ricorso notificato il 28 febbraio 2013.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio che liquida in Euro 5.600,00 oltre spese prenotate a debito. Dà atto ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 bis, comma 1 quater, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 27 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 23 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza