Sentenza del 26/04/2022 n. 12995 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con la sentenza impugnata nel procedimento iscritto al n. 26365/2018 R.G. la Commissione tributaria regionale della Campania accoglieva parzialmente l'appello proposto da C.97 avverso la sentenza n. 3721/21/2016 cella Commissione tributaria provinciale di Napoli che ne aveva parzialmente accolto i ricorsi contro gli avvisi di accertamento per II.DD. ed IVA 2007-2008-2009. La CTR osservava in particolare:

-che il c.d. "raddoppio dei termini" (decadenziali) per emettere gli atti impositivi impugnati era pienamente giustificato in relazione alle riprese per IRES ed IRAP;

-che non vi era stata alcuna lesione dei principio "statutario" di legittimo affidamento in relazione all'emissione di detti avvisi di accertamento, riguardando gli stessi oggetti diversi da quelli di precedenti verifiche fiscali, e che la metodologia accertativa utilizzata dall'agenzia fiscale era pienamente legittima e conforme al modello legale "induttivo", ritenendo fondata la presunzione, posta alla base delle riprese fiscali, di impiego personale (diporto) e non aziendale (noleggio a terzi) dell'imbarcazione posseduta dalla società contribuente; che correlativamente tuttavia dovevano essere "simmetricamente" esclusi dal reddito imponibile i ricavi dichiarati in relazione ai costi affermati indeducibili, in applicazione del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 2;

-che di contro il recupero IVA era infondato, dovendosi applicare, come fatto dalla società contribuente, alle operazioni in contestazione (canoni di leasing per imbarcazioni ad uso privato di diporto) non l'aliquota ordinaria, bensì quella ridotta (6%).

Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente deducendo quattro pluriarticolati motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Avverso la decisione ha proposto successivo ricorso per cassazione anche l'Agenzia delle entrate, che va quindi considerato quale ricorso incidentale, deducendo due motivi.

La ricorrente principale ha proposto controricorso al ricorso incidentale. Deposita memoria.

Con la sentenza impugnata nel procedimento iscritto al n. 30528/2018 R.G. la Commissione tributaria regionale della Campania rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, ufficio locale, avverso la medesima sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli.

La CTR, nella parte che qui rileva, osservava in particolare che, esclusi i costi relativi all'attività di charter, per difetto di inerenza, "simmetricamente" dovevano altresì escludersi dalla base imponibile i correlativi ricavi dichiarati in applicazione del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 2.

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate deducendo due motivi.

Resiste con controricorso la società contribuente. Deposita memoria.

Motivi della decisione

In via preliminare va disposta la riunione dei due giudizi, stante la loro evidente connessione, trattandosi di due decisioni di appello aventi ad oggetto la medesima sentenza di primo grado.

Peraltro, sussistendone i presupposti di fatto (processuale), va ribadito che "L'inosservanza, da pare del giudice di appello, dell'obbligo di riunire, in un unico procedimento, i gravami separatamente proposti contro la medesima sentenza non spiega effetti quando, malgrado la formale mancanza di un provvedimento di riunione, dette impugnazioni abbiano sostanzialmente avuto uno svolgimento unitario, in quanto - come nella specie - chiamate alla stessa udienza, nonchè contestualmente discusse e decise dallo stesso collegio con il medesimo relatore, così restandosi nell'ambito della mera redazione separata di due pronunce per una decisione di tipo unitario (salva, poi, la facoltà di riunione dei ricorsi che siano stati proposti contro di esse). La decisione di una delle impugnazioni non precedentemente riunite, inoltre, non determina l'improcedibilità delle altre, sempre che non si venga a formare il giudicato sulle questioni investite da queste ultime, dovendosi attribuire prevalenza - in difetto di previsioni sanzionatorie da parte dell'art. 335 c.p.c. - alle esigenze di tutela del soggetto che ha proposto l'impugnazione rispetto a quelle della economia processuale e della teorica armonia dei giudicati" (Sez. 5 -, Sentenza n. 20514 del 12/10/2016, Rv. 641879 - 01).

Ciò posto, con il primo articolato motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la ricorrente principale nel procedimento iscritto al n. 26365/2018 denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, poichè la CTR ha omesso di pronunciarsi sull'applicabilità del "raddoppio dei termini" in relazione alle annualità fiscali 2007-2008, con particolare riguardo all'eccepita trasmissione della notitia criminis successivamente alla notifica degli avvisi di accertamento impugnati; lamenta inoltre - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, poichè la CTR ha respinto la sua eccezione di invalidità, per decadenza, degli atti impositivi impugnati, in quanto non applicabile la disciplina del "raddoppio dei termini" a causa della abrogazione retroattiva di dette disposizioni legislative disposta con la L. n. 208 del 2015.

La censura è complessivamente infondata.

Il primo profilo della censura è palesemente infondato, essendosi la CTR campana chiaramente espressa sulla questione del "raddoppio dei termini", evidente che i profili della relativa eccezione devoluta in appello (mancanza di motivazione dei presupposti di applicabilità della

norma speciale de qua negli atti impositivi impugnati), ulteriori rispetto a quello espressamente considerato (retroattività della L. n. 208 del 2015), sono stati implicitamente rigettati ed essendo in ogni caso la sentenza impugnata, per l'"esplicito" e per l'"implicito" del tutto conforme a diritto sul punto deciso e non potendo comunque essere cassata (cfr. ex pluribus rispettivamente, Cass. n. 29191 del 06/12/2017, Rv. 646290 - 01 e Cass. n. 9693 del 19/04/2018).

Va infatti ribadito che:

-"In tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, nei testi applicabili "ratione temporis", presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 247 del 2011" (Cass. n. 11171 del 30/05/2016);

-"In tema di accertamento tributario, il cd. raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 attiene solo alla commisurazione del termine di accertamento ed i termini prolungati sono anch'essi fissati direttamente dalla legge, non integrando quindi ipotesi di "riapertura" o proroga di termini scaduti nè di reviviscenza di poteri di accertamento ormai esauriti, in quanto i termini "brevi" e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie "ab origine" diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi, unitari e distinti termini di accertamento. (In applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza che aveva ritenuto operante il "raddoppio" solo nel caso di rilievo del reato da parte dell'Ufficio finanziario prima dello spirare del termine quadriennale di prescrizione tributaria)" (Cass. n. 23628 del 09/10/2017);

-"In tema di accertamento tributario, i termini previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 per l'IRPEF e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 per l'IVA, nella versione applicabile "ratione temporis", sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, incidano le modifiche introdotte dalla L. n. 208 del 2015, il cui art. 1, comma 132, ha introdotto, peraltro, un regime transitorio che si occupa delle sole fattispecie non ricomprese nell'ambito applicativo del precedente regime transitorio - non oggetto di abrogazione - di cui al D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2, comma 3, in virtù del quale la nuova disciplina non si applica nè agli avvisi notificati entro il 2 settembre 2015 nè agli inviti a comparire o ai processi verbali di constatazione conosciuti dal contribuente entro il 2 settembre 2015 e seguiti dalla notifica dell'atto recante la pretesa impositiva o sanzionatoria entro il 31 dicembre 2015" (Sez. 5 -, Sentenza n. 26037 del 16/12/2016, Rv. 641949 01).

La sentenza impugnata si è pienamente conformata a tali, consolidati, principi di diritto, sicchè certamente non merita di essere cassata in ordine al punto decisionale de quo.

Con il secondo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la ricorrente principale nel procedimento iscritto al n. 26365/2018 denuncia la nullità della sentenza impugnata per

violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 61, art. 132 c.p.c., art. 111 Cost., poichè la CTR ha solo in l'apparenza" motivato in ordine alla indeducibilità dei costi/indetraibiilitè dell'IVA relativa all'attività di chartering mediante l'impiego dello yacht (---).

La censura è infondata.

Va ribadito che "La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con fe più varie, ipotetiche congetture" (Cass., Sez. U, Sentenza n. 22232 del 03/11/2016, Rv. 641526 - 01).

Orbene, non è questo affatto il caso della sentenza impugnata, che invece sul punto decisionale de quo, ha adeguatamente espresso, in fatto, il proprio convincimento circa l'uso prevalentemente personale (diporto) e non aziendale (noleggio a terzi, appunto chartering) del natante in questione, quindi validandone le correlativa ripresa fiscale per II.DD. ed IVA. La motivazione della sentenza impugnata deve quindi affermarsi al di sopra del "minimo costituzionale" (Cass. 8053/2014) e comunque va altresì dato seguito al, consolidato, principio di diritto secondo il quale "Il cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove non legali da parte del giudice di merito non dà luogo ad alcun vizio denunciabile con il ricorso per cassazione, non essendo inquadrabile nel paradigma dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (che attribuisce rilievo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e presenti carattere decisivo per il giudizio), nè in quello del precedente n. 4, disposizione che - per il tramite dell'art. 132 c.p.c., n. 4, - dà rilievo unicamente all'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante" (Cass., n. 11892 del 10/06/2016, Rv. 640194 - 01).

Con il terzo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente principale nel procedimento iscritto al n. 26365/2018 si duole della violazione/falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 4 e 8-bis, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, D.Lgs. n. 171 del 2005, art. 2, art. 2697 c.c., poichè la CTR ha negato la sussistenza della non imponibilità dell'IVA sul carburante e sui canoni di leasing relativi all'impiego dello yacht (---), affermando l'uso personale (diporto) e non aziendale (noleggio a terzi, chartering) del natante in questione.

La censura è inammissibile.

Va ribadito che:

-"Con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sè coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica,

l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fa:ti in discussione" (Cass. n. 9097 del 07/04/2017);

-"In tema di ricorso per cassazione" il vizio di violazione di legge consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta, mediante le risultanze di causa, inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito la cui censura è possibile, in sede di legittimità, attraverso il vizio di motivazione" (ex multis Cass., n. 26110 del 2015).

Con il mezzo in esame la ricorrente principale mira evidentemente ad ottenere da questa Corte una "revisione" nel merito del punto decisionale in questione, trattandosi di un tipo di sindacato pacificamente non rientrante nel perimetro dell'indice di critica evocato, secondo la consolidata giurisprudenza richiamata.

Con il quarto motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, - la ricorrente principale nel procedimento iscritto al n. 26365/2018 denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., poichè la CTR non si è pronunciata in ordine alla sua eccezione devoluta in appello di invalidità degli avvisi di accertamento impugnati per violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale.

La censura, in disparte dei profili di inammissibilità per difetto di autosufficienza, pure eccepiti dall'agenzia fiscale, è infondata.

A ben vedere il giudice tributario di appello era pienamente consapevole di tale eccezione, avendola registrata quale motivo di gravame nella parte narrativa della sertenza impugnata, in raffronto alle controdeduzioni di appello dell'agenzia fiscale e pertanto bisogna ritenere che, pronunciandosi sul meritum causae, l'abbia implicitamente rigettata (cfr. Cass. n. 29191 del 06/12/2017, Rv. 646290 - 01).

Deve peraltro farsi applicazione del principio di diritto secondo il quale "Alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111 Cost., comma 2, nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di appello, la Corte di cassazione può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con il suddetto motivo risulti infondata, di modo che la pronuncia da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto" (Cass. n. 2313 del 01/02/2010; ex pluribus conf. Cass. n. 16171 del 28/06/2017; Cass. n. 9693 del 19/04/2018).

Orbene, dalla stessa articolazione della censura emerge che la CTP napoletana aveva respinto tale eccezione sul presupposto che il contraddittorio endoprocedimentale (redazione di PVC ed assegnazione del termine di legge per eventuali osservazioni) si era già verificato avanti

all'Agenzia delle dogane e dei monopoli in sede di verifica per i tributi di sua competenza e che, basandosi su tale atto istruttorio, l'Agenzia delle entrate aveva emesso gli atti impositivi impugnati "a tavolino".

E' quindi evidente che il rigetto implicito enucleabile dalla sentenza impugnata si basa sulla medesima considerazione e quindi su di un accertamento di fatto, non revisionabile in questa sede, in ordine all'avvenuta effettuazione del contraddittorio endoprocedimentale, secondo le regole interne ed unionali, non potendo certamente i fatti sopravvenuti; amministrazione giudiziaria della società contribuente; assoluzione dei soci/ammistratori della società medesima in sede penale) indurre la necessità di una rinnovazione dell'adempimento procedimentale de quo.

Con il primo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - l'agenzia fiscale ricorrente successiva/incidentale nel procedimento iscritto al n. 26365/2018 lamenta la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, poichè la CTR ha ritenuto non "nuova" la domanda (subordinata) della società contribuente relativa all'aliquota IVA applicabile alle operazioni oggetto di contestazione.

La censura è fondata.

Ben vero che il giudice tributario di appello ha accertato in fatto che tale eccezione in rito dell'agenzia fiscale era infondata, in quanto "..già nel ricorso introduttivo la contribuente aveva contestato l'illegittimità e l'erroneità dei recuperi effettuati ai fini IVA ed in particolare richiedendo l'applicazione dell'IVA equivalente prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7-ter", tuttavia, trattandosi di "fatto processuale" rispetto al quale questa Corte è giudice al pari di quello di merito, dunque esercitando la facoltà di accesso diretto agli atti, onde accertare la sussistenza del denunciato vizio di attività, emerge inequivocabilmente che, al contrario di quanto affermato dalla CTR campana, l'eccezione de qua non era stata - specificamente - proposta con il ricorso introduttivo della lite dalla società contribuente.

E non può certo considerarsi l'eccezione stessa rientrante nel, più generale, motivo di impugnazione degli avvisi di accertamento impugnati con riguardo alle riprese IVA, essendo all'evidenza diversi i fatti impeditivi dedotti, presupponendo in particolare l'applicabilità dell'IVA "equivalente" un allargamento dell'oggetto fattuale del processo e quindi sicuramente trattandosi di un'eccezione in senso stretto.

Pertanto era ben fondata l'eccezione di inammissibilità, per "novità", sollevata dall'Agenzia delle ertrate, ufficio locale, D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 57, comma 2, e sul punto la sentenza impugnata dev'essere senz'altro cassata.

Ne consegue l'assorbimento del secondo - subordinato - motivo del ricorso incidentale agenziale nel procedimento n. 26365/2018 (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 violazione/falsa applicazione del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 3 bis e 7 ter, ed ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 violazione dell'art. 112 c.p.c., poichè la CTR ha ritenuto applicabile la diversa e minore aliquota IVA secondo dette previsioni del D.P.R. n. 633 del 1972 ed omesso di pronunciare sulle

sanzioni secondo la richiesta specificamente fattale dalla società contribuente con il proprio gravame).

Con il primo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, - l'agenzia fiscale ricorrente principale nel procedimento iscritto al n. 30528/2018 denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione/falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, poichè la CTR ha motivato solo in apparenza la propria decisione limitandosi a richiamare la sentenza appellata.

La censura è infondata.

Come già sopra si è rilevato, va dato seguito al principio di diritto secondo il quale "La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (Cass., Sez. U, Sentenza n. 22232 del 03/11/2016, Rv. 641526 - 01).

La motivazione della sentenza impugnata non corrisponde affatto ai paradigmi invalidanti indicati in tale arresto giurisprudenziale, contenendo invece una, sintetica, ma precisa argomentazione circa la, parziale, infondatezza delle riprese fiscali IRES/IRAP. In particolare, come nella coeva sentenza impugnata nel procedimento iscritto al n. 26365/20:18, la CTR campana ha evocato la "simmetria" giuridicamente necessaria tra l'affermata fondatezza di dette riprese in relazione ai costi, non inerenti, e i correlati ricavi, ritenendo l'applicabilità della previsione normativa di cui al D.L. n. 16 del 2012, art. 8.

Trattasi di una valutazione chiara ed autonoma, del tutto conforme allo standard del "minimo costituzionale" (cfr. Cass., Sez U, 8053/2014).

Con il secondo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - l'agenzia fiscale ricorrente principale nel procedimento iscritto al n. 30528/2018 lamenta la violazione/falsa applicazione dell'art. 109, TUIR, art. 2697 c.c., poichè la CTR ha omesso di valutare l'assolvimento dell'onere probatorio, gravante sulla società contribuente, dell'inerenza dei costi oggetto delle riprese fiscali e più in generale la natura elusiva delle operazioni contestate con gli avvisi di accertamento impugnati.

La censura è manifestamente inammissibile.

E' infatti evidente che la decisione del giudice tributario di appello non ha nulla a che vedere con i profili in cui il mezzo si articola, piuttosto riguardando, come rilevato in relazione al primo mezzo del ricorso in esame, la, completamente diversa, questione della non imponibilità di ricavi connessi a costi indeducibili, come nel doppio grado del giudizio di merito è stato accertato.

In conclusione, riuniti i ricorsi in epigrafe, va accolto il primo motivo del ricorso incidentale agenziale nel primo procedimento, assorbito il secondo motivo, la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, decidendo nel merito deve rigettarsi il ricorso introduttivo della lite anche con riguardo all'aliquota IVA; vanno rigettati tutti gli altri motivi.

Stante la reciproca soccombenza, e spese dei giudizi possono essere compensate.

P.Q.M.

La Corte, riuniti i ricorsi, accoglie il primo motivo del ricorso incidentale dell'Agenzia delle entrate nel procedimento R.G. n. 26365/2018, assorbito il secondo motivo, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta il ricorso introduttivo della lite anche in ordine all'aliquota IVA applicata; rigetta tutti gli altri motivi dei ricorsi; compensa le spese.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente C. 97 srl dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, il 22 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 26 aprile 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza