Sentenza del 27/04/2022 n. 13081 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La B. Sud s.r.l., esercente l'attività di commercio all'ingrosso di macchine per l'industria e di installazione e di manutenzione delle stesse, proponeva ricorso innanzi alla CTR di Bari di tre distinti ricorsi avverso altrettanti avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate per gli anni 2005, 2006 e 2007, ai fini IVA, Ires e Irap. Gli avvisi scaturivano da un PVC redatto dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate, in data 26 aprile 2010, dal quale emergevano importi IVA indetraibili e costi non inerenti indebitamente dedotti.

L'indebita deduzione di costi era contestata relativamente a due immobili, per i quali l'erario escludeva la strumentalità rispetto all'esercizio dell'attività economica. L'indebita deduzione investiva, altresì, nella prospettazione agenziale, talune autovetture, asseritamente adoperate per l'esercizio dell'attività di agenti di commercio, ma per le quali si contestava, in realtà, anche la detraibilità dell'IVA relativa ai canoni di leasing, alla manutenzione e al carburante.

La CTP di Bari, riuniti i ricorsi avverso gli avvisi, li accoglieva.

La CTR della Puglia, adita dall'Agenzia, ne accoglieva l'appello.

Il ricorso per cassazione della contribuente è affidato a dieci motivi; resiste con controricorso l'Agenzia.

Motivi della decisione

Con il primo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, si denuncia, in relazione al giudizio di non inerenza al reddito d'impresa dell'appartamento di Bari, via della Carboneria, la nullità della sentenza per motivazione solo apparente con riferimento all'eccezione di cosa giudicata; col medesimo motivo si adombra la carenza del requisito motivazionale e, quindi, la violazione dell'art. 111 Cost., art. 132 c.p.c. e art. 118 disp. att. c.p.c., per avere la CTR trascurato l'asserita, mancata impugnazione del "capo della sentenza di primo grado con cui la Commissione Provinciale, a torto o a ragione, aveva valutato in funzione probatoria il p.v.c.". Il motivo è infondato.

A ben guardare, la censura confonde una valutazione probatoria con un capo di sentenza, quindi sovrappone concetti del tutto differenti.

Il capo della sentenza è la statuizione emessa in relazione ad una domanda della parte, che assume autonomia rispetto ad altre parti (o capi) della decisione, tanto da poter costituire ex se oggetto di sentenza: in altri termini, il capo corrisponde a quella parte di decisione che sarebbe

stata astrattamente idonea, di per sè sola, ad esaurire il contenuto della sentenza e che, trovandosi invece inserita all'interno di decisione cumulativa, può essere da questa scissa senza che il resto della sentenza cada. La valutazione del p.v.c. è, di contro, una componente del libero apprezzamento del giudice relativo al materiale probatorio versato in atti.

Inoltre, sull'inammissibilità dell'appello per passaggio in giudicato, la CTR ben si esprime, evidenziando la non inerenza dei beni immobili all'attività imprenditoriale: gli stessi, pur acquistati non sono stati mai dichiarati all'Agenzia delle Entrate; non "risultano utilizzati per finalità imprenditoriali"; non è stata "dimostrata la loro concreta utilizzazione per l'attività d'impresa"; postulerebbero un "benefit mai esplicitamente concesso dalla società e mai dichiarato dal beneficiario" nelle proprie dichiarazioni dei redditi.

L'ordito argomentativo è chiaro e idoneo a far cogliere la ratio decidendi.

Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, in relazione al giudizio di non inerenza al reddito d'impresa dei costi relativi all'appartamento di (---), la nullità della sentenza per motivazione solo apparente con riferimento all'eccezione di cosa giudicata formale; con lo stesso mezzo si denuncia la violazione dell'art. 324 c.p.c., dell'art. 342 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56 nonchè la violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, della cosa giudicata formatasi con riferimento alla sentenza di primo grado. Si imputa alla CTR di aver trascurato che lo stesso pvc - come riconosciuto in primo grado - "desse la prova dell'utilizzo dell'immobile" e si palesasse "sufficiente a soddisfare il requisito di strumentalità" e si ascrive una contestuale carenza dei motivi di appello.

Il motivo è inammissibile.

Viene in apice un deficit di autosufficienza. Il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione - che trova la propria ragion d'essere nella necessità di consentire al giudice di legittimità di valutare la fondatezza del motivo senza dover procedere all'esame dei fascicoli di ufficio o di parte - vale anche in relazione ai motivi di appello rispetto ai quali si denuncino errori da parte del giudice di merito; ne consegue che, ove il ricorrente denunci - come nella specie - la violazione e falsa applicazione dell'art. 342 c.p.c., deve riportare nel ricorso, nel loro impianto specifico, i predetti motivi formulati dalla controparte (Cass. n. 86 del 2012; Cass. n. 9734 del 2004). Detti motivi sono obliterati, tanto da rimanere imperscrutabili.

Giova soggiungere, con riferimento alla porzione di censura incentrata sul passaggio in giudicato, che in linea puramente astrattamente valgono le stesse considerazioni esposte in relazione al primo mezzo di ricorso sull'inconfigurabilità a divenire res judicata di quella che, anche in prospettazione, si declina alla stregua di una mera valutazione istruttoria.

Con il terzo motivo si contesta, con riferimento all'art. 360 c.p.c., n. 3, in relazione all'appartamento barese, la violazione del combinato disposto della L. n. 212 del 2000, art. 7 e L. n. 241 del 1990, art. 3; con lo stesso mezzo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, la violazione del principio di non contestazione disposto dagli artt. 167 e \\\\ nonchè dell'art. 111 Cost. Sempre col medesimo motivo si contesta la violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 43. Con il motivo in parola, subordinatamente al mancato

accoglimento delle prime due censure, si contesta che la CTR avrebbe preteso la prova di una circostanza pacifica quale la concessione di un fringe benefit all'amministratore e l'utilizzo dell'immobile da parte sua.

Il motivo è infondato, posto che proprio l'attribuzione del fringe benefit è la precipua circostanza controversa, che inopinatamente si assume come pacifica. Inequivoca in parte qua la decisione della CTR e il correlato accertamento compiuto: "la CTP ha ritenuto che l'utilizzo di tale immobile come abitazione dell'amministratore configurasse un fringe benefit... Avverso tale valutazione, l'Ufficio appellante... ha impugnato la decisione con chiari e specifici motivi, come l'insussistenza dei requisiti di strumentalità, contestando l'esistenza di un benefit mai esplicitamente concesso dalla società e mai dichiarato dal beneficiario". In definitiva, la sostanza stessa della censura è contraddetta dall'iter narrativo e argomentativo della sentenza impugnata.

Con il quarto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, si contesta la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 43 e, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, la violazione dell'art. 111 Cost., dell'art. 132 c.p.c., n. 4, art. 118 disp. att. c.p.c., per motivazione apparente, ascrivendosi alla CTR di aver erroneamente ritenuto indimostrato il requisito della strumentalità.

Il motivo è infondato.

La motivazione ben lascia cogliere, infatti, la ratio decidendi.

Ad avviso della CTR gli immobili "non risultano utilizzati per finalità imprenditoriali". Evidenzia, infatti, il giudice del gravame che "per l'immobile di (---), acquistato per uso ufficio ma utilizzato dall'amministratore come propria abitazione, non risulta alcuna Delib. societaria di concessione dell'asserito fringe benefit. Anche per l'immobile di (---) non è stata prodotta alcuna prova della funzione strumentale del bene in relazione all'attività dell'azienda". Sullo stesso crinale argomentativo, la CTR evidenzia anche come in relazione alle autovetture venga in evidenza un'"incoerenza" del comportamento fiscale della società pure in rapporto alla "antieconomicità dell'attività di agenzia".

Con il quinto motivo si denuncia, in relazione al diniego di deduzione dei costi relativi ad autovettura BMS targata (---) e ad autovettura Mercedes DE771DW, avuto riguardo all'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione dell'art. 164 TUIR, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19-bis, lett. c, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, D.P.R. n. 603 del 1972, art. 54 e artt. 2727 e 2729 c.c., per avere la CTR trascurato la circostanza per cui, fin dal 1999, la B. Sud era iscritta al ruolo degli agenti con il n. 13631, mentre le autovettura erano utilizzate per lo svolgimento della relativa attività.

Il motivo è inammissibile in quanto non si confronta con la ratio decidendi.

E' sufficiente evidenziare che la CTR non ha incentrato la propria motivazione sul profilo formale dell'iscrizione nel registro degli agenti di commercio; piuttosto, ha contestato la marginalità ed antieconomicità dell'attività di agenzia, aspetti da cui ha ricavato il profilo della sussistenza di una condotta elusiva tesa ad addebitare all'erario i costi di autovetture adoperate per motivi personali.

Con il sesto motivo si censura (erroneamente rinumerato 5.), avuto riguardo all'art. 360 c.p.c., n. 4, l'inesistenza della motivazione nonchè la violazione dell'art. 111 Cost., art. 132 c.p.c. e art. 118 disp. att. c.p.c., in relazione alle sanzioni comminate, per avere la CTR, trascurato la strumentalità degli immobili all'esercizio dell'attività economica e comunque la scusabilità dell'eventuale errore del contribuente nel confidare nella strumentalità in parola.

Il motivo è inammissibile, in quanto traligna rispetto al paradigma dell'art. 360 c.p.c., n. 4, tendendo ad una rivisitazione di merito della vicenda.

In effetti, muovendo dal vizio di cui alla rammentata norma, degrada in realtà verso la sostanziale richiesta a questa Corte di una rivalutazione dei fatti storici da cui è originato l'accertamento fiscale. In breve, la complessiva censura pone a suo presupposto una diversa ricostruzione del merito degli accadimenti. Diversamente da quanto ritenuto dal ricorrente, il giudice di merito ha apprezzato le circostanze della concreta vicenda, maturando il proprio libero convincimento circa la non strumentalità dei beni all'esercizio dell'impresa.

Il giudice di merito è libero di attingere il proprio convincimento da quelle prove o risultanze di prova che ritenga più attendibili e idonee alla formazione dello stesso, nè gli è richiesto di dar conto, nella motivazione, dell'esame di tutte le allegazioni e prospettazioni delle parti e di tutte le prove acquisite al processo, essendo sufficiente che egli esponga - in maniera concisa ma logicamente adeguata - gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione e le prove ritenute idonee a confortarla, dovendo reputarsi implicitamente disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'iter argomentativo svolto (Cass. n. 29730 del 2020).

Con il settimo motivo si denuncia, con riferimento all'art. 360 c.p.c., n. 5, l'omessa valutazione dell'incidenza che la precedente prassi amministrativa (circolare ministeriale n. 56/E del 9.4.2004) ha avuto sulla condotta del contribuente.

Il motivo è inammissibile.

Sulla premessa che la circolare, pur evocata come atto probatoriamente dirimente, non è fonte del diritto suscettibile di comportare un allargamento del perimetro del vizio di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5, giova evidenziare che la riformulazione di quest'ultima norma, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass., Sez. Un., n. 8053 del 2014; Cass. n. 23940 del 2017; Cass. n. 22598 del 2018).

Nella specie, la CTR, con argomentazioni rimesse al suo libero apprezzamento, ha valutato i profili relativi alla ritenuta assenza della strumentalità dei beni rispetto all'esercizio dell'attività d'impresa; lo ha fatto delineando una trama motivazionale, che nel lasciar cogliere la ratio decidendi non scende affatto al di sotto della soglia minima costituzionale anzidetta.

Con l'ottavo motivo viene denunciata la violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5 e della L. n. 212 del 2000, art. 10 per avere trascurato la CTR che le sanzioni sono suscettibili d'essere comminate solo in presenza di dolo o colpa e non sono irrogabili al contribuente conformatosi alle indicazioni provenienti dall'Amministrazione finanziaria.

Il motivo è infondato.

Non è stato rileva agli atti, infatti, alcun profilo che chiarisca se ed in che termini sia avvenuta l'asserita conformazione alle indicazioni dell'Amministrazione Finanziaria, posto che, tra l'altro, la risoluzione evocata nel motivo immediatamente precedente a quello in disamina - alla quest'ultimo pare agganciarsi - attiene al distinto ed eccentrico profilo "dell'ammortamento dell'immobile da concedere in locazione", testualmente chiarendo che "la costituenda società immobiliare sarà tenuta ad applicare l'aliquota sopra indicata, non rilevando la circostanza che la società utilizzatrice del bene operi in un diverso settore di attività".

E' da dire, piuttosto, che con accertamento di fatto incensurabile in questa sede, se non nei ristretti limiti del vizio di motivazione (in parte qua non adombrato), la CTR ha ritenuto, l'altro, la sussistenza dell'elemento psicologico dacchè un immobile acquistato ad uso ufficio è stato scientemente adoperato per finalità abitative, con un cambio di destinazione d'uso di fatto, mentre le autovetture sono state utilizzate per "sostanzialmente per motivi personali".

Con il nono motivo si censura, con riferimento all'art. 360 c.p.c., n. 4, la violazione dell'art. 111 Cost., dell'art. 132 c.p.c., n. 4, e dell'art. 118 disp. att. c.p.c., con conseguente motivazione inesistente con riferimento alla censura relativa alle sanzioni applicate alla B.Sud s.r.l., senza far uso del criterio della continuazione.

La censura è fondata, rimanendo del tutto imperscrutabile la ragione dell'omessa applicazione del cumulo correlato alla continuazione. L'affermazione che ne esclude l'applicabilità è, infatti, vistosamente apodittica.

Questa Corte ha evidenziato che in tema di contenuto della sentenza, il vizio di motivazione previsto dall'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e dall'art. 111 Cost. sussiste quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, nè alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito (Cass. n. 3019 del 2020; v. anche Cass. n. 13977 del 2019).

Con il decimo motivo si denuncia, con riferimento all'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12 relativo all'applicazione del principio della continuazione in ambito di applicazione delle sanzioni, per non averne la CTR tenuto conto.

Il mezzo di ricorso afferisce, al pari di quello che lo precede, il profilo delle sanzioni, sicchè rimane assorbito.

In ultima analisi, va accolto il nono motivo di ricorso, rigettati gli altri. La sentenza, per l'effetto, va cassata. La causa dev'essere rimessa alla CTR delle Marche, in diversa composizione, per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio, ivi comprese quelle della presente fase di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il nono motivo di ricorso, assorbito l'ultima censura e rigettate tutte le altre. Cassa la sentenza impugnata. Rinvia per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio, ivi comprese quelle della presente fase di legittimità, alla CTR della Puglia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 22 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 27 aprile 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza