Sentenza del 03/05/2022 n. 13987 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Hi Life Hotels s.r.l. in liquidazione, esercente l'attività di gestione di alberghi, ha proposto ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, di cui all'epigrafe, che ha rigettato il suo appello principale, ed accolto l'appello incidentale dell'Agenzia delle entrate, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Forlì, che aveva parzialmente accolto il ricorso della medesima società contro l'avviso d'accertamento induttivo, relativo all'Ires, all'Irap ed all'Iva, di cui all'anno d'imposta 2007, che aveva recuperato a tassazione, a titolo di maggiori ricavi, la perdita d'impresa dichiarata per lo stesso anno, sul presupposto dell'antieconomicità della gestione, evidenziata, tra l'altro, dalle ulteriori rilevanti perdite d'impresa di cui all'intero periodo 2006-2009.

L'Amministrazione si è costituita con controricorso.

Il Ministero dell'economia e delle finanze è rimasto intimato.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, è inammissibile il ricorso avverso il Ministero dell'economia e delle finanze, in quanto "A seguito del trasferimento alle agenzie fiscali dei rapporti giuridici, dei poteri e delle competenze, in precedenza facenti capo al Ministero delle finanze, ai sensi del D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 57, comma 1, il Ministero non è più legittimato a proporre ricorso per cassazione nel processi pendenti, riguardanti i servizi attribuiti all'Agenzia delle Dogane, perchè, a partire dal 1 gennaio 2001 (giorno di inizio di operatività delle agenzie fiscali, in virtù del D.M. 28 dicembre 2000, art. 1) la legittimazione ad impugnare spetta esclusivamente a tale Agenzia." (Cass. 26/02/2019, n. 5556).

Nulla va disposto sulle spese, non essendosi costituito il Ministero intimato.

2. Con il primo motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), per non avere il giudice a quo ritenuto nullo l'avviso d'accertamento controverso, per la violazione del contraddittorio preventivo.

Assume la contribuente che sarebbe stato violato il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 5, secondo cui l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in

relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente nel contraddittorio preventivo, che l'atto impositivo non avrebbe puntualmente preso in considerazione.

Il motivo, come dedotto anche dal Procuratore Generale, è inammissibile.

Infatti la ricorrente, nel corpo del motivo, non individua specificamente quando ed in che termini avrebbe proposto la relativa questione nel giudizio di merito, limitandosi alla formula generica "nullità, la cui dichiarazione è stata già domandata nei precedenti gradi di merito".

Nella parte introduttiva del ricorso, peraltro, la ricorrente, pur dedicando un apposito paragrafo al contenuto del ricorso introduttivo, non menziona la denuncia della pretesa violazione del contraddittorio endoprocedimentale, come in questa sede censurata.

Lo stesso deve dirsi a proposito del paragrafo introduttivo dedicato all'appello della contribuente.

La sentenza impugnata, particolarmente analitica nella ricostruzione dell'iter processuale e dei motivi dei ricorsi dei vari gradi, non menziona la specifica violazione del contraddittorio così come denunziata in questa sede.

Pertanto, il motivo è inammissibile, non avendo la contribuente indicato puntualmente di averlo già proposto, nei medesimi contenuti, nel ricorso introduttivo e poi in appello.

Infatti "In tema di ricorso per cassazione, qualora siano prospettate questioni di cui non vi sia cenno nella sentenza impugnata, il ricorrente deve, a pena di inammissibilità della censura, non solo allegarne l'avvenuta loro deduzione dinanzi al giudice di merito ma, in virtù del principio di autosufficienza, anche indicare in quale specifico atto del giudizio precedente ciò sia avvenuto, giacchè i motivi di ricorso devono investire questioni già comprese nel "thema decidendum" del giudizio di appello, essendo preclusa alle parti, in sede di legittimità, la prospettazione di questioni o temi di contestazione nuovi, non trattati nella fase di merito nè rilevabili di ufficio." (Cass. 09/08/2018, n. 20694; conformi, ex plurimis, Cass. n. 15430 del 2018; Cass. n. 20694 del 2018; Cass. n. 19560 del 2020; Cass. n. 8125 del 2021).

Il motivo, oltre che inammissibile, è comunque anche infondato.

Infatti, al fine di configurare una violazione del contraddittorio endoprocedimentale che possa incidere sulla validità dell'atto impositivo, il richiamo al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 5, è incongruo, trattandosi di norma dettata in materia di disposizioni antielusive, fattispecie che non è oggetto del thema decidendum.

Tanto meno poi, è sufficiente il riferimento dell'accertamento alla non congruità della contribuente con riferimento allo studio di settore applicabile, essendo pacifico che l'atto impositivo si fonda altresì su "un quadro di antieconomicità" (cfr. ricorso, pag. 20 e passim) e su una serie di ulteriori elementi indiziari (costi e dati forniti dalla contribuente, relativi anche all'utilizzo delle lenzuola), come accertato anche nella sentenza impugnata.

Va allora ricordato che se nel caso di accertamento basato esclusivamente sugli studi di settore, l'Amministrazione finanziaria è obbligata ad instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente ai sensi della L. n. 146 del 1998, art. 10, detto obbligo non opera qualora l'accertamento - come nel caso di specie- si fondi anche su altri elementi giustificativi, quali riscontrate irregolarità contabili o antieconomiche gestioni aziendali (Cass. 05/12/2019, n. 31814).

Nel caso di specie, peraltro, la ricorrente neppure nega che vi sia stato contraddittorio preventivo, nel quale deduce infatti di aver presentato proprie osservazioni, ed ammette espressamente che lo stesso accertamento si riferisce alle relative circostanze, ma lamenta che l'Ufficio, nella motivazione dell'atto impositivo, non abbia "preso in considerazione, adeguatamente valutato e ragionevolmente superato" quanto rilevato dal contribuente (pagg. 21 s. del ricorso).

Tuttavia, secondo l'orientamento già espresso da questa Corte, " In tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente L. n. 212 del 2000 ex art. 12, comma 7, atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo (Cass. n. 12268 del 2021, in motivazione, che richiama Cass. n. 3583 del 2016 e Cass. n. 8378 del 2017).

Ferme tali premesse, più in generale, poi, è opportuno ribadire che, secondo l'orientamento consolidato ed univoco che fa capo alla pronuncia delle Sezioni unite di questa Corte n. 24823 del 9 dicembre 2015, " In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicchè esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito." ed " In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. "a tavolino"." (Cass. Sez. U, 09/12/2015, n. 24823, che in motivazione prende espressamente in considerazione sia i precedenti arresti della giurisprudenza di legittimità in materia, al p. II, punti 1-4; sia, al p. V, punti II 1 - II 4 ed al p. VI, l'ordinamento comunitario, con particolare riferimento anche a Corte giustizia, 18/12/08, in causa C-349/07, Sopropè, e Corte giust. 03/07/2014, in cause C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics, menzionate nel ricorso e nella memoria; sia, al p. 6, le divergenze tra disciplina Europea e disciplina nazionale in tema di contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria, anche con riferimento, al punto 2, alle disposizioni della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Conformi, ex multis, Cass. 14/03/2018, n. 6219; Cass. 11/05/2018, n. 11560; Cass. 29/10/2018, nn. 27420 e 27421; Cass. 31/05/2016, n. 11283; Cass.

25/01/2017, n. 1969; Cass. 14/03/2018, n. 6219; Cass. 27/07/2018, n. 20036; Cass.29/10/2018, n. 27421; Cass. 8/10/2020, n. 21695; Cass. 23/02/2021, n. 4752; Cass. 6/05/2021, n. 11913; Cass. 30/06/2021, n. 18413; Cass. 19/07/2021, n. 20436; Cass., sez. 5, 15/07/2021, n. 20157; Cass. 19/11/2021, n. 35643).

Pertanto, nel caso di specie, non essendo stato dedotto che vi sia stato accesso, l'obbligatorietà del contraddittorio non sussisteva con riferimento alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non applicabile nei casi di accertamento c.d. a tavolino (Cass. Sez. U, Sentenza n. 24823 del 09/12/2015, cit.; conformi, ex multis, Cass. 23/01/2020, n. 1497; Cass. 05/11/2020, n. 24793; Cass. 14/03/2018, n. 6219; Cass. 10/07/2018, n. 18103; Cass. 30/10/2018, n. 27732).

Quanto poi all'Iva, la richiamata pronuncia delle Sezioni Unite n. 24823 del 2015 ha, in particolare, chiarito che "in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio) si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".

Nel caso di specie, nel corpo del motivo, la ricorrente, pur attribuendo apoditticamente rilevanza e gravità alle sue osservazioni, non argomenta puntualmente e specificamente l'incidenza determinante che esse avrebbero potuto aver ai fini della c.d. prova di resistenza dell'atto.

In realtà, tutto il complesso del motivo appare effettivamente finalizzato a censurare non una pretesa violazione del contraddittorio endoprocedimentale, in ipotesi incidente in termini di validità dell'atto impositivo, ma la fondatezza del merito della pretesa tributaria, lamentando la contribuente non che l'Amministrazione abbia omesso di considerare le sue osservazioni, ma che non le abbia condivise, ciò che rende ulteriormente inammissibile la censura.

3. Con il secondo motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), per non avere il giudice a quo escluso che l'accertamento controverso, di natura analitico-induttiva, fosse fondato su presunzioni gravi, precise e concordanti.

In particolare, la contribuente deduce che avrebbe allegato e provato, senza contestazione dell'Ufficio, circostanze che avrebbero minato il ragionamento inferenziale sul quale si basa l'atto impositivo, confermando piuttosto l'effettività delle perdite e l'insussistenza dei ricavi accertati. Tali circostanze sarebbero rappresentate dalla riduzione del capitale sociale, nell'anno 2009; dal tentativo, fallito, di rinegoziare, nel 2009, i contratti d'impresa i cui corrispettivi sarebbero stati la causa dell'andamento negativo dell'impresa; dalla cessazione, nel 2010, del contratto d'affitto d'azienda, con la retrocessione di quest'ultima, sempre nel 2010; e dalla sopravvenuta liquidazione, nel 2010, della società.

Il motivo è infondato, in base alle stesse allegazioni della contribuente, che colloca l'accadimento dei fatti in questione dopo due o tre anni da quello corrispondente al periodo d'imposta sub iudice.

Pertanto, trattandosi di circostanze che, come tutti i processi economici e commerciali, non integrano necessariamente una conseguenza ineludibile di antefatti risalenti, il loro accadimento non può compromettere la catena logica di un ragionamento inferenziale fondato su situazioni fattuali verificatesi nell'anno d'imposta accertato (2007), e comunque anche preesistenti ad esso (dal 2006).

Deve quindi escludersi che sussista la dedotta violazione di legge in materia di presunzioni semplici, ipotizzabile qualora il giudice di merito sussuma erroneamente sotto i tre caratteri individuatori della presunzione (gravità, precisione, concordanza) fatti concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti (cfr. Cass. 16/11/2018, n. 29635).

Inoltre, si tratta di circostanze che la CTR non ha ignorato, posto che prima ne ha dato conto in motivazione, nella parte espositiva del procedimento, come difese della contribuente dirette a giustificare la condotta antieconomica; e poi, nella parte propriamente motiva, ha definito non convincenti, nè fondate e plausibili.

Nella sostanza, pertanto, il motivo mira ad un'inammissibile rivalutazione del merito, non potendo comunque essere censurata in sede di legittimità la scelta operata dal giudice del merito - ai fini della valutazione della pregnanza di un determinato elemento indiziario, come anche di un coacervo di elementi- circa la scelta e la valutazione degli elementi, rientrando tali attività (di apprezzamento e di valutazione dell'idoneità degli elementi presuntivi) nei poteri del giudice del merito, incensurabili in sede di legittimità, se sorretti da adeguata e corretta motivazione sotto il profilo logico e giuridico (Cass. 14/11/2019, n. 29540; Cass. 16/05/2017, n. 12002). Così come è incensurabile in sede di legittimità l'apprezzamento del giudice del merito circa la valutazione della ricorrenza dei requisiti di precisione, gravità e concordanza richiesti dalla legge per valorizzare elementi di fatto come fonti di presunzione (Cass. 17/01/ 2019, n. 1234).

4. Con il terzo motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia la violazione e la falsa applicazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 62-sexies, convertito nella L. n. 427 del 1993, per avere il giudice a quo ritenuto legittimo l'accertamento controverso, compiuto "attraverso il mero scostamento tra ricavi dichiarati e le risultanze dello studio di settore, senza considerare la concreta realtà economica del contribuente".

Il motivo è inammissibile, perchè non attinge la ratio decidendi della sentenza impugnata (Cass. 10/08/2017, n. 19989) che, nella motivazione, diffusamente, argomenta più volte sulla circostanza che l'atto impositivo non trova base meramente nello studio di settore, ma si fonda anche sull'antieconomicità della condotta della contribuente; su dati ricavati dalla contabilità di quest'ultima; sui consumi ed i costi di materiale utilizzato per l'attività di ospitalità alberghiera; sui prezzi praticati per tale servizio, ed in generale su una congerie di dati e di indizi.

A fronte di tali argomentazioni, che ribadiscono come l'accertamento, specie in tema di antieconomicità, sia stato ritagliato sulla contribuente concretamente accertata, la generica contestazione fondata sulla presunta astrattezza dello strumento degli studi di settore non attinge il senso esplicito della decisione.

5. Con il quarto motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la ricorrente denuncia la pretesa contradditorietà della motivazione, in ordine alla qualificazione giuridica del metodo di accertamento.

Il motivo è infondato.

Infatti "La riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, 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. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014; conforme, ex multis, Cass., Sez. 3 -, Sentenza n. 23940 del 12/10/2017).

In particolare, in applicazione di tali principi, è stato chiarito che " Sussiste il vizio di assenza della motivazione, di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, allorchè la sentenza sia nulla per contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, che rendono incomprensibili le ragioni poste a base della decisione." (Cass., Sez. 6 - L, Ordinanza n. 16611 del 25/06/2018).

Nel caso di specie, la contraddizione denunziata consiste nella circostanza che la motivazione della sentenza impugnata, dopo avere più volte dato conto che l'accertamento è stato emesso D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ex art. 39, comma 1, lett. d), e dopo aver altrettanto rimarcato la necessità che le relative presunzioni siano gravi, precise e concordanti, dando atto di applicare tale parametro nella relativa valutazione, in un singolo passaggio conclusivo ha però fatto riferimento alle presunzioni semplici, "anche se non gravi, precise e concordanti". Ritiene tuttavia il Collegio che tale ultima espressione, proprio perchè collocata in un contesto logico e giuridico che univocamente evidenzia invece una ratio decidendi fondata proprio sulla ricorrenza dei tre caratteri delle presunzioni semplici, costituisca un mero errore materiale, e comunque non incida affatto sulla comprensibilità delle effettive ragioni della decisione.

6. Con il quinto motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la ricorrente denuncia la pretesa "omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un fatto decisivo della controversia".

Il motivo è inammissibile, in quanto formulato ai sensi del testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, previgente rispetto a quello applicabile ratione temporis, in ragione della data di

pubblicazione della sentenza impugnata, ovvero "per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.".

Peraltro, a riprova che non si tratta di un mero errore di rubricazione del mezzo, va sottolineato che la ricorrente dichiara di voler attingere "l'omessa o insufficiente valutazione di prove documentali legittimamente prodotte in causa.".

Oggetto della censura non è quindi un fatto storico, ovvero " un fatto vero e proprio e, quindi, un fatto principale, ex art. 2697 c.c., (cioè un fatto costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo) od anche un fatto secondario (cioè un fatto dedotto in funzione di prova di un fatto principale), purchè controverso e decisivo" (Cass. 08/09/2016, n. 17761); ma la valutazione delle prove operata dal giudice a quo, al quale spetta in via esclusiva il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllare l'attendibilità e la concludenza delle prove, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, dando, così, liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova (Cass. 14/11/2013, n. 25608, ex plurimis).

Nella sostanza, quindi, il mezzo attinge il giudizio di merito, che non è sindaca bile in questa sede: "E' inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio miri, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito." (Cass. Sez. Un., 27/12/2019, n. 34476).

7. Le spese del giudizio di legittimità tra ricorrente ed Agenzia delle entrate seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso nei confronti del Ministero dell'economia e delle finanze;

rigetta il ricorso nei confronti dell'Agenzia delle entrate e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.600,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 22 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 3 maggio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza