Sentenza del 10/05/2022 n. 14841 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 6774/14/14 del 12/11/2014 la Commissione tributaria regionale del Lazio (di seguito CTR) ha accolto l'appello proposta dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma (di seguito CTP) n. 95/01/13, che aveva accolto il ricorso di SO.GE.RI.SA. s.r.l. (di seguito Sogerisa) nei confronti di un avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2005.

1.1. Come si evince anche dalla sentenza impugnata, l'atto impositivo era stato emesso a seguito di accertamento analitico-induttivo in ragione dell'antieconomicità della gestione della società contribuente, esercente l'attività di ristorazione-pizzeria.

1.2. La CTR accoglieva l'appello dell'Agenzia delle entrate evidenziando che: a) la CTP si era pronunciata ultrapetita e motivando in maniera insufficiente e contraddittoria, omettendo di valutare le argomentazioni dell'Ufficio; b) l'Ufficio aveva indicato precisi argomenti a sostegno dell'attività accertativa che giustificavano l'emissione dell'atto impositivo, indipendentemente dalla congruità con gli studi di settore; c) la società contribuente, invece, non aveva articolato "validi e convincenti elementi di prova, idonei a superare la presunzione normativamente disposta dal legislatore", sicchè l'accertamento doveva ritenersi legittimo; d) la circostanza che non v'era stato contraddittorio con il contribuente era ininfluente, non essendo il contraddittorio preventivo presupposto necessario dell'accertamento.

2. Avverso la sentenza della CTR Sogerisa proponeva ricorso per cassazione, affidato a otto motivi, illustrati da memoria ex art. 380 bis.1 c.p.c.;

3. l'Agenzia delle entrate si costituiva in giudizio al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione della causa ai sensi dell'art. 370 c.p.c., comma 1.

4. Con ordinanza resa all'esito dell'adunanza camerale del 25/03/2021 la causa veniva rinviata a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso Sogerisa deduce la violazione e la falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, evidenziando che la CTR avrebbe omesso di esaminare le considerazioni della società contribuente in ordine alla assenza di contraddittorio preventivo, idonee a determinare la nullità dell'accertamento.

1.1. Con il secondo motivo di ricorso si contesta violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 38 e 39, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 e di ogni altra norma e principio in materia di contraddittorio preventivo con il contribuente, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, denunciandosi l'erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui aveva escluso la necessità del contraddittorio preventivo.

2. I due motivi, che possono essere congiuntamente esaminati per ragioni di connessione, sono infondati.

2.1. Da quanto emerge dai fatti di causa riportati in ricorso e dalla sentenza impugnata, l'Ufficio ha proceduto "a tavolino" ad accertamento analitico-induttivo nei confronti della società ricorrente, contestandogli, in buona sostanza, l'antieconomicità della gestione e rideterminando i ricavi in base ad una serie di elementi presuntivi.

2.2. Trattasi, pertanto, di accertamento svolto ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), e non sulla base degli studi di settore, sicchè, da un lato, non trovano applicazione le disposizioni relative a tale tipo di accertamento (D.L. 30 agosto 1993, n. 331, artt. 62 bis e s.s., conv. con modif. nella L. 29 ottobre 1993, n. 427) e al contraddittorio preventivo obbligatorio dalle stesse previsto e, dall'altro, il richiamo alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, è improprio, tenuto conto che trattasi, per stessa ammissione della ricorrente e come già evidenziato, di accertamento effettuato "a tavolino" sulla base del questionario inoltrato alla società contribuente, senza previa redazione di un processo verbale di constatazione, mentre le garanzie procedimentali previste dalla disposizione richiamata riguardano unicamente gli accertamenti effettuati presso la sede dell'impresa (Cass. n. 24636 del 19/10/2017; si vedano anche Cass. S.U. n. 24823 del 09/12/2015; Cass. n. 701 del 15/01/2019).

2.3. Per il resto, come evidenziato dalla S.C., "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" (Cass. S.U. n. 24823 del 2015, cit.; conf. Cass. n. 11560 del 11/05/2018; Cass. n. 27421 del 29/10/2018).

2.4. Ne consegue che, per quanto riguarda l'accertamento relativo ad IRES ed IRAP, non c'è alcun obbligo generalizzato di contraddittorio, diversamente da quanto sostenuto dalla ricorrente.

2.5. Per l'IVA, invece, trattandosi di tributo cd. "armonizzato", il contraddittorio è obbligatorio, come osservato dalle Sezioni Unite, in conformità al consolidato orientamento della Corte di giustizia della UE, ma il contribuente deve assolvere all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere in quella sede, così da dimostrare di non avere proposto una opposizione meramente pretestuosa (cd. prova di resistenza).

2.6. Nel caso di specie, la CTR ha espressamente affermato la non necessarietà del contraddittorio preventivo con la società contribuente, sicchè non può parlarsi di omessa pronuncia, come sostenuto da Sogerisa con il primo motivo.

2.6.1. L'affermazione, inoltre, si rivela sostanzialmente corretta con riferimento ad imposte dirette ed IRAP, mentre, con riferimento all'IVA, la società contribuente non ha offerto alcuna prova di resistenza, essendosi limitata a denunciare la astratta violazione del proprio diritto di difesa.

2.6.2. Anche il secondo motivo è, dunque, infondato.

3. Con il terzo motivo di ricorso si contesta la violazione e la falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che, diversamente da quanto ritenuto dalla CTR, la CTP non sarebbe incorsa in alcun vizio di ultrapetizione.

3.1. Il motivo è inammissibile.

3.2. Come noto, la sentenza di secondo grado sostituisce integralmente la sentenza di primo grado, ovviamente limitatamente a quelle parti della stessa che sono state oggetto di impugnazione (cd. effetto sostitutivo).

3.3. Nel caso di specie, è vero che la CTR ha affermato che la CTP era incorsa in vizio di ultrapetizione, ma è altrettanto vero che la sentenza impugnata ha esaminato e deciso nel merito l'intera controversia, anche con riferimento alla questione dell'antieconomicità della gestione, sicchè Sogerisa non ha alcun interesse a sostenere in giudizio la correttezza della sentenza di primo grado, dovendo rivolgere le sue doglianze esclusivamente avverso la sentenza di secondo grado.

4. Con il quarto, il quinto, il sesto ed il settimo motivo di ricorso si deduce, sotto il profilo della omessa pronuncia (violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) ovvero del vizio di motivazione (omesso esame di fatti decisivi in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), che la CTR non avrebbe esaminato le questioni di merito poste da Sogerisa e concernenti l'illogicità della ricostruzione dei ricavi con riguardo agli acquisti di derrate alimentari, ai pasti presuntivamente serviti, ai coperti e allo svolgimento di banchetti.

4.1. I motivi, che possono essere esaminati unitariamente, sono inammissibili.

4.2. Come si evince dallo stesso tenore del ricorso, le questioni sono state dedotte dalla ricorrente nel giudizio di primo grado e ritenute assorbite dalla CTP, che non si è pronunciata sulle stesse.

4.2.1. Dette questioni sono state riproposte in appello solo con la memoria depositata prima dell'udienza di discussione della causa e non già in sede di controdeduzioni, sicchè non è censurabile la sentenza di appello che non ha pronunciato su questioni ritenute implicitamente rinunciate da Sogerisa in quanto non tempestivamente riproposte.

4.3. Invero, secondo la giurisprudenza di questa Corte, "nel processo ordinario di cognizione risultante dalla novella di cui alla L. n. 353 del 1990 e dalle successive modifiche, le parti del processo di impugnazione, nel rispetto dell'autoresponsabilità e dell'affidamento processuale, sono tenute, per sottrarsi alla presunzione di rinuncia (al di fuori delle ipotesi di domande e di eccezioni esaminate e rigettate, anche implicitamente, dal primo giudice, per le quali è necessario proporre appello incidentale ex art. 343 c.p.c.), a riproporre ai sensi dell'art. 346 c.p.c. le domande e le eccezioni non accolte in primo grado, in quanto rimaste assorbite, con il primo atto difensivo e comunque non oltre la prima udienza, trattandosi di fatti rientranti già nel "thema probandum" e nel "thema decidendum" del giudizio di primo grado" (Cass. S.U. n. 7940 del 21/03/2019).

4.3.1. Tale onere di riproposizione, che riguarda all'evidenza l'appellato (Cass. n. 8332 del 27/04/2016; Cass. n. 14534 del 06/06/2018; Cass. n. 12591 del 25/06/2020), opera anche nel processo tributario, laddove "il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56, impone la specifica riproposizione in appello, in modo chiaro ed univoco, sia pure "per relationem", delle questioni non accolte dalla sentenza di primo grado, siano esse domande o eccezioni, sotto pena di definitiva rinuncia, sicchè non è sufficiente il generico richiamo del complessivo contenuto degli atti della precedente fase processuale" (Cass. n. 24267 del 27/11/2015; Cass. n. 30444 del 19/12/2017; Cass. n. 12191 del 18/05/2018).

4.3.2. In particolare, nel processo tributario "la volontà dell'appellato di riproporre le questioni assorbite, pur non occorrendo a tal fine alcuna impugnazione incidentale, deve essere espressa a pena di decadenza nell'atto di controdeduzioni, da depositare nel termine previsto per la costituzione in giudizio, e non può essere manifestata in un atto successivo, perchè, a norma del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 32, gli atti successivi esplicano una funzione meramente illustrativa, e, più in generale, perchè il giudizio tributario è improntato a criteri di speditezza e di concentrazione ed esige, quindi, che l'ambito della materia del contendere devoluto al giudice del gravame sia definito da entrambe le parti sin dal primo atto difensivo" (Cass. n. 17950 del 19/10/2012; conf. Cass. n. 26830 del 18/12/2014; Cass. n. 12937 del 22/06/2016).

5. Con l'ottavo motivo di ricorso Sogerisa deduce l'omesso esame su di un fatto decisivo per il giudizio e oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, evidenziando che la CTR avrebbe omesso di esaminare le deduzioni della società contribuente con riferimento agli errori materiali commessi in sede di avviso di accertamento e all'antieconomicità della gestione.

5.1. Il motivo è inammissibile.

1. 5.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "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. S.U. n. 8053 del 07/04/2014; conf. Cass. n. 21257 del 08/10/2014; Cass. n. 23828 del 20/11/2015; Cass. n. 23940 del 12/10/2017; Cass. n. 22598 del 25/09/2018).

5.3. Orbene, la CTR ha esaminato le deduzioni delle parti, dando prevalenza agli elementi indiziari forniti dall'Ufficio e spiegandone le ragioni; ha, quindi, affermato che Sogerisa non ha articolato "validi e convincenti elementi di prova, idonei a superare la presunzione normativamente disposta dal legislatore", così dimostrando di avere tenuto conto delle questioni sollevate dalla società contribuente.

5.4. E' vero che la CTR non ha analizzato gli specifici rilievi di Sogerisa, ma spetta, in via esclusiva, al giudice di merito il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la concludenza e 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 acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge, così come la CTR ha fatto nel caso di specie (cfr. Cass. n. 331 del 13/01/2020; Cass. n. 19547 del 04/08/2017; Cass. n. 24679 del 04/11/2013; Cass. n. 27197 del 16/12/2011; Cass. n. 2357 del 07/02/2004).

5.5. In definitiva, da un lato, la motivazione del giudice di appello non può certo dirsi omessa, come ritenuto dalla ricorrente, con conseguente incensurabilità in cassazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

5.5.1. Dall'altro, nella parte in cui la società contribuente contesta gli argomenti addotti dalla sentenza impugnata a fondamento della legittimità e logicità delle presunzioni utilizzate dall'Ufficio in sede di accertamento, si chiede, inammissibilmente, a questa Corte di effettuare un nuovo giudizio del merito della controversia.

6. In conclusione, il ricorso va rigettato; nulla per le spese in ragione della mancata difesa in giudizio dell'Agenzia delle entrate.

6.1. Poichè il ricorso è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto - ai sensi della L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, che ha aggiunto il testo unico di cui al D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater - della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

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, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del

ricorrente del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dello stesso art. 13, art. 1 bis, ove dovuto.

Così deciso in Roma, il 12 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 10 maggio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza