Sentenza del 11/05/2022 n. 14889 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 476/12/13 del 26/11/2013 la Commissione tributaria regionale della Campania - Sezione staccata di Salerno (di seguito CTR) ha accolto parzialmente l'appello proposto da V. s.r.l. a socio unico (oggi in liquidazione, di seguito Vesuvio) avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Avellino (di seguito CTP) n. 626/05/11, la quale aveva per la gran parte respinto il ricorso proposto dalla società contribuente nei confronti di un avviso di accertamento concernente IRES, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2007.

1.1. Come si evince anche dalla sentenza della CTR, con l'avviso di accertamento: 1) venivano rideterminati i ricavi in applicazione di una percentuale sul costo del venduto maggiore di quella risultante dalla contabilità; 2) venivano contestati i costi relativi alle prestazioni di servizio rese dalla Deplo Service s.r.l. in quanto non sufficientemente documentati, nonchè la detraibilità della relativa IVA; 3) veniva contestata la contabilizzazione di sopravvenienze attive di competenza dell'anno d'imposta 2006; 4) veniva contestata la nota di credito n. (---) del 17/12/2007, emessa nei confronti della società Elpys per un importo di Euro 18.950,00 oltre IVA, in quanto non supportata da idonea documentazione giustificativa.

1.2. La CTR accoglieva parzialmente l'appello di V. osservando che: a) l'Ufficio aveva proceduto alla determinazione della percentuale di ricarico senza individuare un campione di merci effettivamente rappresentativo e con modalità incomprensibili; b) la seconda ripresa era fondata, essendo le fatture di Deplo Service s.r.l. generiche in quanto prive dell'indicazione dei servizi espletati; c) il comportamento tenuto dalla società contribuente con riferimento al trattamento delle sopravvenienze passive era conforme a legge, come avvalorato dai prospetti di liquidazione dell'IRES e dell'IRAP relative all'anno d'imposta 2007; d) con riferimento alla nota di credito, l'emissione era conforme al disposto del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 6 e 19 e avvalorata "dai documenti di trasporto della merce".

2. Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per cassazione, affidato a tre motivi;

3. Vesuvio resisteva con controricorso e proponeva ricorso incidentale, affidato ad un unico motivo.

4. Con ordinanza resa all'esito dell'adunanza camerale del 27/01/2021 la causa veniva rinviata a nuovo ruolo per la eventuale trattazione in pubblica udienza.

Motivi della decisione

1. Vanno pregiudizialmente esaminate le eccezioni della controricorrente, così riassumibili: a) inammissibilità del ricorso per carenza di autosufficienza; b) inammissibilità del ricorso per difetto di legittimazione dell'Agenzia delle entrate del Lazio; c) nullità della costituzione in giudizio dell'Agenzia delle entrate di Avellino in primo e secondo grado; d) nullità del ricorso per carenza di mandato in capo al difensore.

1.1. Il rilievo sub a), riferendosi essenzialmente ai singoli motivi di ricorso e non al ricorso nel suo complesso, va esaminato con riferimento agli stessi.

1.2. Il rilievo sub b) è infondato: basterà evidenziare che "tutti gli uffici periferici dell'Agenzia delle entrate hanno la capacità di stare in giudizio, in via concorrente ed alternativa al direttore, e si configurano quali suoi organi, che ne hanno la rappresentanza, sicchè, in caso di evocazione e costituzione in giudizio di un ufficio territoriale diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, non è necessario disporre la rinnovazione della notifica, poichè tutto ciò che riguarda l'articolazione organizzativa interna dell'Agenzia fiscale è processualmente irrilevante, dovendo l'attività difensiva essere riferita all'Agenzia fiscale quale persona giuridica di diritto pubblico e non al singolo ufficio periferico" (Cass. n. 19828 del 04/10/2016).

1.3. L'eccezione sub c) è inammissibile, non risultando che la stessa sia stata proposta tempestivamente nei giudizi di merito e, comunque, valgono le considerazioni già espresse con riferimento al rilievo sub b).

1.4. L'eccezione sub d) è infondata in quanto l'Avvocatura dello Stato difende ope legis l'Agenzia delle entrate, senza necessità di specifico mandato (Cass. n. 11227 del 16/05/2007; Cass. n. 3427 del 12/02/2010).

2. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate deduce, in primo luogo, la violazione degli artt. 2700 e 2730 c.c., nonchè della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando che, non avendo Vesuvio contestato, in sede di accesso, le modalità con le quali l'Amministrazione finanziaria ha proceduto alla determinazione della percentuale di ricarico, sottoscrivendo il verbale finale, non sarebbe più consentito alla società contribuente di porre in discussione dette modalità, anche per il carattere confessorio delle dichiarazioni rese e per la valenza probatoria del processo verbale di constatazione;

2.1. Secondariamente, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, si contesta l'omessa considerazione di fatti decisivi oggetto di discussione tra le parti, per l'avere la CTR omesso di considerare che le circostanze fattuali su cui si è basato l'accertamento sarebbero avvenute in contraddittorio tra le parti e, pertanto, non sarebbero da porre in discussione.

3. Il primo profilo è fondato, mentre il secondo profilo resta assorbito.

3.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, richiamata anche dalla difesa erariale, "la partecipazione del contribuente alle operazioni di verifica senza contestazioni (nella specie, in ordine alla rappresentatività del campione di prodotti posti a base del calcolo della percentuale di ricarico), pur in mancanza di un'approvazione espressa, equivale sostanzialmente ad accettazione delle operazioni stesse e dei loro risultati, attesi la facoltà e l'onere di formulare

immediatamente il proprio dissenso" (Cass. n. 15851 del 29/07/2016; Cass. n. 1286 del 26/01/2004).

3.2. Va, peraltro, precisato che la partecipazione del contribuente deve essere effettiva, nel senso di un'attiva collaborazione con i verificatori, consistente nel fornire le indicazioni ritenute dagli stessi utili ai fini dell'accertamento (non solo con riferimento alla rappresentatività del campione, ma anche, ad esempio, alla tipologia di attività esercitata, alle metodologie di lavorazione, sull'organizzazione del lavoro, ai fornitori, ecc.); ne consegue che la semplice assistenza silente e non collaborativa non può mai implicare accettazione delle operazioni e dei loro risultati.

3.3. Nel caso di specie, l'Agenzia delle entrate ha trascritto e allegato, ai fini dell'autosufficienza (infondatamente contestata dalla difesa del contribuente), il processo verbale di constatazione dal quale risulta che il legale rappresentante di V. ha partecipato attivamente alla determinazione del campione rappresentativo delle merci.

3.4. Ne consegue che la CTR avrebbe dovuto prendere atto della partecipazione al contraddittorio della società contribuente, non potendo sostenere l'incomprensibilità dell'operato dell'Amministrazione finanziaria a fronte di valutazioni che Vesuvio non ha in alcun modo contestato.

4. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e, comunque, la violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 101, comma 4, e art. 109 (Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR) e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

4.1. In buona sostanza, si contesta motivazione apparente con riferimento alle sopravvenienze passive, comunque non imputabili all'esercizio 2007, tenuto conto che si tratta di fatture riguardanti merci relative all'anno 2006.

5. Il motivo è fondato.

5.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "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" (così Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016; conf. Cass. n. 13977 del 23/05/2019).

5.2. Nel caso di specie, la CTR non ha in alcun modo chiarito le ragioni per le quali le fatture - di cui l'Amministrazione finanziaria, ai fini dell'autosufficienza, riporta il contenuto con riferimento al processo verbale di constatazione (fatture emesse nel 2006 e attinenti a merci acquistate in quell'anno) - contemplino sopravvenienze passive imputabili all'esercizio 2007, restando incomprensibile il riferimento ai prospetti di liquidazione dell'IRES e dell'IRAP relativi all'anno 2007.

5.3. Trattasi, all'evidenza, di motivazione apparente che rende superflua ogni ulteriore valutazione.

6. Con il terzo motivo di ricorso si deduce la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e, comunque, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26 e dell'art. 2700 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi, con riferimento alla nota di credito, che la motivazione della CTR in ordine alla sua validità sia apparente e, comunque, riferentesi a documenti di cui è stata esclusa l'esistenza da parte dei verbalizzanti.

7. Il motivo, ancora una volta ammissibile sotto il profilo dell'autosufficienza, è fondato sotto il primo profilo, restando assorbito il secondo.

7.1. La CTR si limita ad affermare che la nota di credito risulta conforme al disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 6 e 19 e che l'operazione è avvalorata dai documenti di trasporto della merce, ma la motivazione non è idonea a giustificare l'iter logico-giuridico seguito dal giudice di appello.

8. Con l'unico motivo di ricorso incidentale Vesuvio deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 1325, 1350 e 1352 c.c., nonchè del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR subordinato l'esistenza del contratto con Deplo Service s.r.l. alla sua registrazione, escludendo illegittimamente la deducibilità dei costi e la detraibilità dell'IVA in ordine alle fatture emesse dalla predetta società.

9. Il motivo è inammissibile.

9.1. Sotto un primo profilo, va evidenziato che la CTR ha ritenuto del tutto generiche le indicazioni dei costi per servizi di cui alle fatture, sicchè ne ha escluso la certezza, con valutazione di merito incensurabile in cassazione con la proposizione di un vizio di violazione di legge.

9.2. Sotto un secondo profilo, il motivo non coglie nella sua interezza la ratio decidendi della sentenza impugnata: la mancata registrazione del contratto tra Deplo Service s.r.l. e Vesuvio non è stata considerata dirimente da parte della CTR, come vorrebbe la ricorrente incidentale, ma tale circostanza costituisce - nel ragionamento dei giudici di appello - uno degli elementi valutati al fine di escludere la certezza dei costi, unitamente alla genericità delle fatture e alla inopponibilità della scrittura a un terzo (qual è l'Agenzia delle entrate).

10. In conclusione, va accolto il ricorso principale e rigettato il ricorso incidentale; la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e rinviata alla CTR della Campania, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

10.1. Poichè il ricorso incidentale 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 al testo unico di cui al D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, il comma 1 quater - della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della

ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo ed il terzo motivo di ricorso principale e rigetta il primo motivo di ricorso principale e il motivo di ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

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

Si dà atto che il presente provvedimento è sottoscritto dal solo Presidente del collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi dell'art. 132 c.p.c., comma 3.

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 11 maggio 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza