Sentenza del 20/07/2022 n. 22681 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'AGENZIA DELLE ENTRATE provvide a notificare a G.R. un avviso di accertamento per riprese I.R.P.E.F., I.V.A. ed I.R.A.P. relative all'anno di imposta 2004.

2. Il contribuente impugnò detti provvedimenti innanzi alla C.T.P. di Milano la quale, con sentenza 386/8/13, rigettò il ricorso.

3. Avverso tale decisione G.R. propose appello innanzi alla C.T.R. della Lombardia che, con sentenza n. 1571/2015 del 17.4.2015, confermò la gravata decisione ritenendo - per quanto in questa sede ancora rileva - (a) infondata la doglianza relativa alla dedotta intervenuta decadenza dell'Ufficio dal potere impositivo, (b) sussistente l'esercizio di attività imprenditoriale dai parte del contribuente, (c) corretto l'accertamento induttivo condotto dall'Ufficio, il cui risultato finale tiene conto anche dei costi documentati nonchè (d) insussistente qualsivoglia violazione del diritto comunitario.

3. Avverso la decisione della C.T.R. G.R. ha quindi proposto ricorso per cassazione, affidato a dieci motivi; si è costituita, con controricorso, l'AGENZIA DELLE ENTRATE.

4. La causa è stata calendarizzata per l'odierna udienza pubblica, fissata - in assenza di richiesta di trattazione in presenza - in modalità non partecipata D.L. n. 137 del 2020, ex art. 23, comma 8-bis in prossimità della quale tanto il ricorrente quanto la Procura Generale hanno depositato, rispettivamente, memoria ex art. 378 c.p.c. e conclusioni scritte.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo parte ricorrente lamenta (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5) "l'omesso esame circa un fatto decisivo avendo (la C.T.R.) erroneamente interpretato l'art. 2082 c.c., art. 67, lett. a) del TUIR e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4" (cfr. ricorso, p. 17).

1.1. Il motivo è inammissibile.

1.2. Parte ricorrente si duole, in particolare, della circostanza per cui la C.T.R. ha ritenuto legittime le riprese da maggior reddito operate nei propri confronti, per asseritamente esercitare egli una vera a propria attività imprenditoriale (Le., la costruzione della palazzina sottesa alle riprese per cui è causa) laddove, al contrario l'attività svolta da esso G. dovrebbe essere soggetta al diverso regime fissato dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 67, lett. a) siccome esercitata in maniera occasionale e saltuaria ed in difetto del requisito dell'organizzazione di fattori economici.

1.3. Sennonchè, evidente apparendo come parte ricorrente solleciti, con la censura in esame, una diversa valutazione del materiale istruttorio in atti, atta a sconfessare la ricostruzione fattuale operata dalla C.T.R. (cfr. p. 3, penultimo cpv.) e a dimostrare l'insussistenza dell'esercizio di un'attività di impresa da parte di esso contribuente (cfr. anche, in termini ancora più espliciti, la p. 20, terzultimo cpv. del ricorso), non può che derivarne l'applicazione del principio per cui è 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. U, 27.12.2019, n. 34476, Rv. 656492-03).

2. Con il secondo motivo parte ricorrente si duole (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) "per la violazione di legge e per omesso esame circa un motivo di ricorso e nello specifico per aver (il) giudice omesso di pronunziarsi in merito alla domanda di decadenza sugli acconti IVA - Intassabilità dell'IVA accertata sugli acconti riscossi in anni precedenti il 2004 in quanto di competenza di questi ultimi (e non del 2004)" (cfr. ricorso, p. 21). La difesa del contribuente nella sostanza lamenta (cfr. p. 23 del ricorso, ultimo cpv.) l'omessa pronunzia e la carenza di motivazione in cui sarebbe incorsa la C.T.R. in ordine alla eccepita decadenza dal potere impositivo rispetto alle riprese per I'I.V.A. da assolvere rispetto ad acconti versati e riscossi in relazione a contratti preliminari stipulati in anni anteriori al 2004

2.1. Il motivo è inammissibile sotto molteplici profili.

2.2. Premesso che è contraddittoria la denuncia, in un unico motivo, dei due distinti vizi di omessa pronuncia e di omessa motivazione su un punto decisivo della controversia, giacchè il primo implica la completa omissione del provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto e si traduce in una violazione dell'art. 112 c.p.c., che deve essere fatta valere esclusivamente a norma dell'art. 360 c.p.c., n. 4 e non con la denuncia della violazione di norme di diritto sostanziale, ovvero del vizio di motivazione ex art. 360 c.p.c., n. 5, mentre il secondo presuppone l'esame della questione oggetto di doglianza da parte del giudice di merito, seppure se ne lamenti la soluzione in modo giuridicamente non corretto ovvero senza adeguata giustificazione, e va denunciato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5 (così Cass., Sez. 5, 5.3.2021, n. 6150, Rv. 66069601), osserva in ogni caso il Collegio come la censura pecchi di specificità, non avendo parte ricorrente trascritto - nel silenzio della impugnata decisione sul punto se, quando e come la doglianza fu sollevata nei precedenti gradi di merito (arg. da Cass., Sez. 2, 14.10.2021, n. 28072, Rv. 662554-01).

3. Con il terzo motivo la difesa del G. si duole (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) della "inviolabilità del diritto alla detrazione IVA - violazione o erronea interpretazione della normativa IVA e del diritto comunitario avendo aver erroneamente interpretato il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 e l'art. 18 della direttiva IVA 77/388, oggi rifuso nell'art. 178 della direttiva 112/2006" (cfr. ricorso, p. 24).

3.1. Il motivo è, sotto molteplici profili, inammissibile.

3.2. Dalla piana lettura della decisione impugnata appare evidente che la C.T.R. ebbe a rigettare le difese formulate dal G., fondate sull'assenza di malafede di esso contribuente nel

comportamento fiscale adottato, a cagione della "genericità delle doglianze avanzate (dal contribuente medesimo) in difetto di precisi riferimenti a particolari comportamenti fraudolenti e/o abusivi evidenziati dall'attività accertativa da parte dell'ufficio", nonchè della "riconosciuta liceità da parte dell'ufficio del diritto (del contribuente) alla detrazione ai fini Iva".

3.3. Orbene, il motivo pecca di specificità, ex art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, per non essere stati trascriitti, da un lato, l'avviso di accertamento, nella parte relativa ai lamentati comportamenti asseritamente assunti in malafede dal contribuente e, dall'altro - a fronte della loro riscontrata genericità da parte della C.T.R. - le difese in proposito articolate dal G. nei gradi di merito; a ciò aggiungasi che, relativamente alla questione concernente il diritto alla detrazione dell'I.V.A., il motivo fonda su circostanze (i.e. un credito I.V.A. risultante da fatture passive pari a più di Euro 210.000,00) di cui non v'è traccia nella impugnata decisione e che, ancora una volta ai fini della specificità del motivo, parte ricorrente avrebbe dovuto indicare se, come e quando proposte innanzi ai giudici della fase di merito (non essendo certamente sufficiente il generico richiamo, pure contenuto in ricorso, all'All. 25 all'originario ricorso di primo grado). D'altronde tali specificazioni (ed il connesso materiale probatorio di riscontro) appaiono tanto più necessarie se si considera che il diritto alla detrazione deve essere certamente riconosciuto anche nel caso di violazione di requisiti formali di cui agli artt. 18 e 22 della direttiva n. 77/388/CEE (cd. sesta direttiva) - quali, per l'appunto, la mancata redazione delle dichiarazioni periodiche o di quella annuale, ovvero l'omessa tenuta del registro IVA acquisti - ma, affinchè ciò sia possibile, cionondimeno occorre che il contribuente dimostri, mediante fatture o altra idonea documentazione contabile, il rispetto dei requisiti sostanziali di cui all'art. 17 della citata direttiva, purchè detto diritto venga esercitato entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello nel quale è sorto ai sensi del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 8, comma 3, (Cass., Sez. 5, 27.7.2018, n. 19938, Rv. 649829-01).

4. Con il quarto motivo parte ricorrente si duole (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 5 e 3) della motivazione carente, apparente ovvero meramente apodittica della C.T.R., in relazione alle eccezioni svolte circa la sussistenza di una fattispecie di autoconsumo ai fini I.R.P.E.F. ed I.V.A., nonchè della violazione o errata interpretazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 57. In sostanza - si opina erroneamente la C.T.R. avrebbe ritenuto legittima la tassazione, come autoconsumo, della concessione in comodato d'uso gratuito di appartamenti ai figli di esso G..

5. Con il quinto motivo la difesa del I ripropone (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5) la medesima doglianza, in relazione alla violazione o errata applicazione al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 2, n. 5) e art. 13, comma 2.

5.1. I motivi - suscettibili di trattazione congiunta, per identità delle questioni agli stessi sottese - sono inammissibili e, in ogni caso, infondati.

5.2. Premesso che entrambe le doglianze peccano di specificità, ex art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, per non essere trascritto (a) il contenuto dell'avviso di accertamento (nella parte in cui riprende a tassazione la concessione in comodato degli immobili ai figli del G.) nonchè (b), nella estrema laconicità della sentenza impugnata - la quale si limita semplicemente a riferire che il contribuente "contestava altresì la tassazione alla stregua di autoconsumo delle unità immobiliari date in uso a titolo gratuito ai figli" (cfr. p. 2, cpv.) - se, come e quando le censure

relative alla non cornputabilità di tali immobili furono in concreto avanzate nei precedenti gradi di giudizio, volendo in ogni caso affrontare il merito della questione è sufficiente osservare che il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 85, comma 2, (cui rinvia il medesimo D.P.R., art. 57) precisa che "Si comprende inoltre tra i ricavi il valore normale dei beni di cui al comma 1 assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa". Orbene, analizzando la pressochè analoga dizione contenuta al successivo art. 86, comma 1, lett. c), questa Corte ha recentemente chiarito (Cass., Sez. 5, 23.7.2020, n. 15753, Rv. 658647-01) che in tema di determinazione del reddito d'impresa, l'assegnazione in comodato gratuito ad un socio di un bene strumentale della società, sottraendo il bene stesso all'esercizio dell'impresa (nella specie, utilizzato come abitazione) e difettando di utilità economica anche indiretta per la comodante, non costituisce un'attività fiscalmente neutra, ma genera una plusvalenza tassabile ex art. 86, comma 1, lett. c), T.U.I.R., norma finalizzata ad impedire fenomeni elusivi che potrebbero determinare lo spostamento di massa imponibile dall'area di imposizione naturale (quella della società che possiede i beni) a soggetti terzi (quali i soci).

5.3. Emerge, dunque, da quanto precede, che l'autoconsumo dei beni aziendali, o comunque la loro destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa, rappresenta un fatto generatore di ricavi o plusvalenze anche se i beni sono fuoriusciti solo momentaneamente dal circuito aziendale (nella specie, per assegnazione in comodato ai figli dell'imprenditore; cfr. il combinato disposto di richiamati art. 57 e art. 85, comma 2, del T.U.I.R.), senza che abbia rilevanza la presenza o meno della definitività del loro destino extragestione.

5.4. Correttamente, dunque, la C.T.R. ha ritenuto legittima la valorizzazione, da parte dell'Ufficio ed ai fini delle riprese per cui è causa, dell'immobile concesso in comodato gratuito ai figli del ricorrente.

6. Con il sesto motivo la difesa del G. lamenta (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5) la nullità della decisione impugnata, nonchè l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, per non essersi la C.T.R. pronunziata in merito alla dedotta illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato, conseguente alla mancata ammissione in deduzione, ad opera dell'Ufficio, di una parte consistente dei costi sostenuti per la costruzione della palazzina per cui è causa, "pur risultanti da regolari fatture o comunque da documentazione insospettabile" (cfr. ricorso, p. 48).

6.1. Il motivo è infondato.

6.2. Premesso che il motivo pecca di specificità, ex art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, essendosi il contribuente limitato a genericamente richiamare (peraltro) alcuni solo dei documenti asseritamente presenti agli atti del giudizio nè avendo, tantomeno ed in ogni caso" trascritto o indicato, neppure in via riassuntiva, il contenuto delle difese specificamente sviluppate al riguardo, nè - ancora e soprattutto - avendo chiarito in che termini tali documenti sarebbero stati decisivi ai fini dell'adozione di una statuizione diversa da quella assunta dalla C.T.R. (arg. da Cass., Sez. 5, 21.5.2019, n. 13625, Rv. 653996-01, nonchè Cass., Sez. 6-3, 28.9.2016, n. 19048, Rv. 642130-01), va comunque osservato che, contrariamente a quanto sostenuto dalla difesa del contribuente, la C.T.R. si è espressamente pronunziata in relazione alla valutazione, da parte

dell'Ufficio, dei "costi documentati", deducendone la legittimità, anche sotto tale profilo, dell'accertamento compiuto nei confronti del G. (cfr. p. 3, ult. cpv. della motivazione).

7. Con il settimo motivo la difesa del ricorrente lamenta (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5) l'omessa pronunzia e la carenza di motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, avuto particolare riguardo alla doglianza relativa alla omessa deduzione del costo fiscalmente riconosciuto del terreno sul quale fu realizzata la palazzina per cui è causa (cfr. ricorso, p. 57, penultimo cpv.).

7.1. Il motivo è inammissibile sotto molteplici profili.

7.2. Richiamato quanto già esposto sopra, sub p. 2.2. circa la contraddittorietà della denuncia, in un unico motivo, dei due distinti vizi di omessa pronuncia e di omessa motivazione su un punto decisivo della controversia (arg. da Cass., Sez. 5, 5.3.2021, n. 6150, Rv. 660696-01) e rilevato, altresì, che sui costi a dedursi la C.T.R. si è comunque espressamente pronunziata (riconoscendo legittimo l'operato dell'Ufficio), osserva in ogni caso il Collegio come sia lo stesso ricorrente a chiarire di avere proposto il motivo in questione "nel ricorso introduttivo", mentre nulla è detto, al contrario, circa la avvenuta (ri)proposizione della doglianza come motivo di appello.

8. Con l'ottavo motivo parte ricorrente si duole (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 5 e 3, dell'omessa pronunzia della carenza di motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, per non essersi la C.T.R. pronunziata in relazione alla "eccepita insussistenza dei ricavi accessori ed ignorando del tutto le dichiarazioni scritte rese da terzi, non smentite dall'Amministrazione finanziaria", nonchè violazione e falsa applicazione di norme di diritto, per avere i giudici di appello "disatteso - senza motivazione - l'orientamento giurisprudenziale consolidato...favorevole alla piena utilizzazione, in sede giurisdizionale, delle dichiarazioni ed informazioni di terzi" (cfr. ricorso, p. 60).

8.1 Il motivo è inammissibile.

8.2. Richiamato quanto già esposto supra, sub p. 2.2. circa la contraddittorietà della denuncia, in un unico motivo, dei due distinti vizi di omessa pronuncia e di omessa motivazione su un punto decisivo della controversia (arg. da Cass., Sez. 5, 5.3.2021, n. 6150, Rv. 660696-01), il motivo è carente di specificità, ex art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, per non avere parte ricorrente trascritto - nel silenzio della impugnata decisione sul punto - se, quando e come la questione concernente l'insussistenza di ricavi accessori fu sollevata nei precedenti gradi di merito (arg. da Cass., Sez. 2, 14.10.2021, n. 28072, Rv. 662554-01).

9. Con il nono motivo parte ricorrente si duole (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) della violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 nella misura in cui la C.T.R. ha confermato la legittimità dell'avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2004 (notificato il 5 dicembre 2011), nonostante l'intervenuta decadenza dell'Ufficio dal potere impositivo (in data, rispettivamente, 31 dicembre 2009, per l'I.R.P.E.F. e 31 dicembre 2010, per l'I.V.A.), avendo i giudici di appello omesso l'esame di fatti decisivi per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti. In specie, la difesa del contribuente si duole della circostanza per cui la C.T.R. sarebbe incorsa in errore, per avere ritenuto operante, nella specie, l'istituto del raddoppio dei termini ex

art. 43 cit. con conseguente assunta tempestività della notifica (in realtà tardiva) dell'avviso di accertamento in questione, senza avere tenuto conto (a) dell'intervenuta archiviazione della posizione del contribuente rispetto alle condotte contestategli nonchè (b) delle molteplici circostanze addotte da esso G. e che dimostrerebbero l'uso "pretestuoso della notitia crirninis" (cfr. ricorso, p. 65) da parte dell'Ufficio, per beneficiare del più ampio termine in questione.

9.1. Il motivo è inammissibile.

9.2. In tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, e 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.c., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte Cost. nella sentenza n. 247 del 2011, sicchè, ove il contribuente denunci il superamento dei termini di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, deve contestare la carenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, non potendo mettere in discussione la sussistenza del reato il cui accertamento è precluso al giudice tributario (Cass., Sez. 5, 2.7.2020, n. 13481, Rv. 658111-01). E' stato inoltre chiarito che la soglia di rilevanza penale di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, nel testo vigente ratione temporis, relativo al raddoppio dei termini per l'accertamento, va valutata con riferimento al momento in cui è stata commessa la violazione ed effettuato l'accertamento, non rilevando che, successivamente, a seguito dell'annullamento di una parte della pretesa tributaria, sia venuta meno la soglia di punibilità e conseguentemente l'obbligo di denuncia penale, salvo che, in linea con quanto affermato dalla sentenza n. 247 del 2011 della Corte costituzionale, l'Amministrazione finanziaria abbia fatto un uso pretestuoso o strumentale della disposizione, al solo fine di fruire, ingiustificatamente, clii un più ampio termine. 9.3. Invero, la C.T.R., coerentemente a tali principi, ha ritenuto sussistenti gli estremi per l'applicazione del raddoppio dei termini ex art. 43 cit. a fronte della astratta ricorrenza di fattispecie riconducibili all'ambito di operatività del D.Lgs. n. 74 del 2000 ("stante la presenza di violazioni comportanti anche l'obbligo di denunzia penale all'Autorità giudiziaria ex art. 331 c.p.p. per reati tributari previsti dalla legge (nello specifico L. n. 74 del 2000").

9.4. Ciò posto, il motivo, sì come articolato, si presenta inammissibile per difetto di specificità ex art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, sotto un primo profilo, per non risultare indicato in ricorso - nel silenzio della impugnata decisione sul punto-se, come e quando le circostanze e le argomentazioni difensive indicate alle pp. 60 ss. del ricorso medesimo, volte a dimostrare l'asserita arbitrarietà della condotta dell'Ufficio, furono effettivamente allegate nei precedenti gradi di giudizio.

9.5. Sotto altro, ma concorrente aspetto, il motivo appare altresì inammissibile, in quanto mira ad una valutazione dei fatti sottesi alla ricorrenza degli estremi per applicare il raddoppio dei termini ex art. 43 cit., diversa ed alternativa da quella compiuta dalla C.T.R., senza che, tuttavia, gli elementi addotti (in specie, le sopravvenute archiviazione del contribuente ed adozione di provvedimenti in autotutela di riduzione delle riprese) assumano carattere di decisività rispetto ai principi applicabili in materia e di cui si è dato conto poc'anzi (arg. da Cass., Sez. U, 27.12.2019, n. 34476, Rv. 656492-03).

10. Con il decimo motivo la difesa del G. solleva, infine, questione di legittimità costituzionale del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 21, comma 2, per violazione dell'art. 117 Cost. e del divieto del ne bis in idem, sostenendo di essere stato già assolto, in sede penale, per i medesimi fatti in relazione ai quali l'Ufficio ha richiesto ad esso contribuente "ingentissime sanzioni" (cfr. ricorso, p. 72).

10.1. Il motivo è inammissibile.

10.2. Parte ricorrente solleva, infatti, l'illustrata questione di legittimità costituzionale senza, tuttavia, "agganciarla" a censure (ritualmente introdotte, ab ovo, nel processo e) veicolate al vaglio di questa Corte sotto alcuno dei profili consentiti dall'art. 360 c.p.c.. Sennonchè è inammissibile il motivo di ricorso per cassazione diretto unicamente a prospettare una questione di legittimità costituzionale di una norma, non potendo essere configurato a riguardo un vizio del provvedimento impugnato idoneo a determinarne l'annullamento da parte della Corte: è infatti riservata al potere decisorio del giudice la facoltà di sollevare o meno la questione dinanzi alla Corte costituzionale ben potendo la stessa essere sempre proposta, o riproposta, dall'interessato, oltre che prospettata d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, purchè essa risulti rilevante, oltre che non manifestamente infondata, in connessione con la decisione di questioni sostanziali o processuali ritualmente dedotte nel processo (Cass., Sez. 1, 9.7.2020, n. 14666, Rv. 658.387-01);

11. Il ricorso va, pertanto rigettato, con la condanna di G.R. al pagamento, in favore dell'AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., delle spese del presente giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Per l'effetto, condanna G.R. al pagamento, in favore dell'AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., delle spese del presente giudizio di legittimità, che si liquidano in complessivi Euro 5.000,00 (cinquemila/00) per compenso professionale, oltre spese prenotate a debito.

Dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente G.R., dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Civile Tributaria, il 4 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 20 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza