Sentenza del 21/02/2022 n. 5514 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate notificava il 21.4.2008 (ric., p. 1) alla C. Consorzio Gestioni, l'avviso di accertamento n. (---), avente ad oggetto Ires, Iva ed Irap, in relazione all'anno 2005, per il valore dichiarato di 210.000,00 Euro.

L'atto impositivo traeva origine da Processo Verbale di Costatazione (PVC) redato dalla Guardia di Finanza, con il quale era stata rilevata l'indeducibilità di invocati costi relativi ad operazioni ritenute inesistenti, nonchè l'omessa dichiarazione dell'avanzo di esercizio.

2. Il Consorzio impugnava l'avviso di accertamento innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, che accoglieva il ricorso, ritenendo che l'atto impositivo risultasse fondato "su indizi generici privi di riscontro probatorio" (sent. CTR, p. II).

3. La decisione sfavorevole conseguita in primo grado era gravata di appello dall'Amministrazione finanziaria, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale di Palermo, sezione staccata di Siracusa. La CTR riteneva infondato l'accertamento in relazione alle fatture emesse dall'ITW Srl, mentre riformava la decisione di primo grado ed affermava la validità ed efficacia dell'avviso di accertamento in relazione alle ulteriori fatture contestate, perchè emesse da operatori economici: Ecoprocess, Gedip, Simi e S.C., che non erano stati accreditati presso gli stabilimenti industriali in cui avrebbero operato, e pertanto nessuno dei loro dipendenti avrebbe potuto eseguire le prestazioni attestate nei documenti contabili. La CTR nulla diceva in ordine all'omessa dichiarazione dell'avanzo di esercizio da parte del Consorzio.

4. Avverso la decisione adottata dalla CTR ha proposto ricorso per cassazione la Cogest, affidandosi a cinque motivi di impugnazione, resiste mediante controricorso l'Agenzia delle Entrate. Il P.M., nella persona del S. Procuratore Generale Giuseppe Locatelli, ha anche fatto pervenire le proprie conclusioni scritte, ed ha chiesto il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il suo primo motivo di impugnazione, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il contribuente contesta la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e art. 42, comma 2, nonchè del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5, ed ancora della L. n. 212 del 2000, art. 7 e della L. n. 241 del 1990, art. 3 in cui è incorsa la CTR per non aver rilevato la pur contestata carenza di motivazione dell'avviso di accertamento, che si limita a rinviare acriticamente al PVC redatto dalla Guardia di Finanza.

2. Mediante il secondo strumento di ricorso, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, la Cogest censura la nullità della sentenza adottata dalla CTR, e comunque la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 73, dell'art. 53 Cost., del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67 e del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 127 in conseguenza della mancata pronuncia della CTR in ordine alla questione della omessa dichiarazione dell'avanzo di gestione da parte del ricorrente.

3. Con il terzo mezzo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, il contribuente critica la nullità della impugnata sentenza della CTR, e comunque la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 73, dell'art. 53 Cost., del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67 e del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 127 in cui è incorso il giudice dell'appello in relazione al recupero a tassazione dei costi riportati nelle "fatture emesse da Ecoprocess, Gedip, Simi e S.C.... A tal proposito valgono gli stessi argomenti di cui al "secondo motivo" da ritenersi qui integralmente richiamati e trascritti" (ric., p. 24 s.).

4. Mediante il quarto strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente lamenta la violazione degli artt. 1147, 2697, 2727 e 2729 c.c., nonchè degli artt. 115 e 116 c.p.c., per avere la CTR erroneamente applicato i principi che regolano la prova per presunzioni, ritenendo illegittimi i recuperi a tassazione dei costi conseguenti alle fatture emesse da Ecoprocess, Gedip, Simi e S.C..

5. Con il suo quinto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, la Cogest contesta la nullità della sentenza, e comunque la violazione dell'art. 111 Cost., comma 6, dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, nonchè del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 4, 53 e 54 per avere la CTR proposto, in relazione ai costi ritenuti indeducibili perchè relativi ad operazioni inesistenti, "una motivazione... talmente scarna da integrare gli estremi della mancanza di motivazione" (ric., p. 33).

6 Mediante il primo motivo di ricorso la Cogest critica la violazione di legge in cui ritiene essere incorsa la impugnata CTR per non aver accolto la questione relativa alla carenza di motivazione dell'avviso di accertamento, il quale non riporta una motivazione propria, ma si limita a richiamare quanto affermato dalla Guardia di Finanza nel suo PVC. Occorre preliminarmente rilevare, in proposito, che il Consorzio non contesta che il PVC redatto dalla Guardia di Finanza sia stato portato a sua conoscenza nelle forme di legge. Tanto premesso, la stesura di un avviso di accertamento che rinvii ad altro atto regolarmente portato a conoscenza del contribuente, realizza un'economia di scrittura e deve ritenersi consentita. Del resto, il contribuente ha ben compreso le contestazioni che gli venivano mosse, ed ha dimostrato di essere stata in grado di difendersi con completezza.

6.1. Questa Corte di legittimità ha già avuto occasione di ribadire, merita di essere ricordato, che "in tema di avviso di accertamento, la motivazione "per relationem" con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio", Cass. sez. V, 20.12.2018, n. 32957.

Il primo motivo di ricorso risulta pertanto infondato, e deve essere rigettato.

7. Con il suo secondo mezzo di ricorso, il contribuente lamenta l'omessa pronuncia della CTR in merito alla contestazione rivolta ad essa Cogest, contenuta nell'avviso di accertamento, di non aver dichiarato l'avanzo di gestione realizzato nell'anno 2005.

7.1. Come anticipato, la decisione della CTP aveva comportato l'integrale annullamento dell'avviso di accertamento, in relazione sia ai costi ritenuti indeducibili dall'Agenzia delle Entrate, sia alla omessa dichiarazione dell'avanzo di gestione. La CTR ha quindi accolto parzialmente l'impugnativa proposta dall'Amministrazione finanziaria, in relazione soltanto ad alcuni dei costi indeducibili contestati alla Cogest nell'avviso di accertamento. Non si è pronunciata sulla omessa dichiarazione dell'avanzo di gestione da parte dell'odierna ricorrente. La conseguenza di questo stato di fatto è che l'unico soggetto processuale il quale avrebbe potuto proporre impugnazione in ordine a tale questione era l'Agenzia delle Entrate, che però non ha proposto ricorso avverso la decisione adottata dalla CTR, neppure in forma incidentale. La pronuncia della CTR sul punto è risultata pienamente satisfattiva delle ragioni della Cogest, perchè ha (implicitamente) confermato l'annullamento dell'avviso di accertamento in relazione alla contestazione in esame.

Ne consegue che l'odierna ricorrente non era legittimata a proporre alcuna impugnazione in proposito, ed il secondo motivo di ricorso deve perciò essere dichiarato inammissibile.

8. Mediante il terzo strumento di impugnazione il contribuente, premesso che le questioni sulla legittimità dei singoli recuperi a tassazione operati dall'Agenzia, ritenendo l'indeducibilità dei costi perchè relativi ad operazioni inesistenti, sarebbero state proposte con altro motivo di ricorso, contesta "la legittimità dei recuperi a tassazione dei costi nei confronti del consorzio. A tal proposito valgano gli stessi argomenti di cui al "secondo motivo", da ritenere qui integralmente richiamati e trascritti" (ric., p. 25).

Le censure proposte dal ricorrente neppure appaiono completamente comprensibili. A quanto sembra il contribuente intende affermare l'illegittimità di qualsiasi recupero a tassazione dei costi nei confronti di qualsivoglia consorzio, e sostiene che, per assicurare fondamento al suo argomento, è sufficiente rinviare a quanto contestato con il precedente motivo di ricorso. A fondamento della tesi che risulti illegittima una ripresa a tassazione nei confronti di un consorzio, richiama quindi gli argomenti che aveva in precedenza speso per affermare che non era dovuta la dichiarazione dell'avanzo di gestione da parte del consorzio, che è però, evidentemente, questione diversa.

8.1. Non solo. Occorre infatti anche osservare che il ricorrente non ha cura di indicare in quale fase processuale, e mediante quali formule, abbia proposto le sue censure in merito, e come le abbia diligentemente coltivate, in modo da consentire a questa Corte di provvedere al controllo che le è demandato circa la tempestività e congruità delle contestazioni proposte dalle parti, prima ancora di andarne a valutare la decisività.

Il terzo motivo di ricorso deve pertanto essere dichiarato inammissibile.

9. Con il quarto motivo di ricorso il contribuente contesta la violazione di legge in cui sarebbe incorsa la CTR applicando erroneamente il regime delle presunzioni in relazione ai costi, ritenuti indeducibili dall'Agenzia perchè relativi ad operazioni inesistenti, prospettati invece come realmente sostenuti dalla Cogest, e documentati nelle fatture emesse da Ecoprocess, Gedip, Simi e S.C.. A tal proposito il ricorrente afferma che "l'onere della prova circa la inesistenza delle operazioni oggetto della fattura grava in capo all'Amministrazione" (ric., p. 28), e comunque la CTR si limita ad indicare in poche parole, in relazione a ciascun partner commerciale, quali sarebbero le ragioni che inducono a ritenere fondata la tesi dell'Amministrazione finanziaria secondo cui le operazioni riportate nelle fatture siano da considerare inesistenti.

9.1. Le affermazioni del contribuente non risultano condivisibili, e muovono pure da un erroneo presupposto. In primo luogo, infatti, come principio generale, il contribuente che invochi la deducibilità di un costo deve fornire lui la prova di avere sopportato l'onere, come giustamente evidenziato anche dal P.M. nelle sue conclusioni scritte. Tanto deve affermarsi, a maggior ragione, quando l'Amministrazione finanziaria alleghi elementi indiziari idonei a far ritenere che i costi non siano stati in realtà sostenuti dal contribuente. Gli elementi raccolti in tal senso dall'Agenzia delle Entrate sono stati invero riassunti dalla CTR nella sua pur sintetica motivazione, ed appaiono sufficienti a fondare idonee presunzioni. Scrive il giudice dell'appello che "le società emittenti" le fatture, "non erano state accreditate presso gli stabilimenti industriali ove sono stati eseguiti i lavori fatturati, quindi nessuno dei propri dipendenti avrebbe potuto entrare negli stabilimenti" (sent. CTR, p. IV). Il contribuente, anzichè impegnarsi a fornire la prova contraria rispetto alle presunzioni allegate dall'Amministrazione finanziaria, invoca piuttosto una indebita inversione dell'onere probatorio che regola in questa materia il giudizio tributario.

Il quarto motivo di ricorso risulta pertanto infondato, e deve essere rigettato.

10. Mediante il suo quinto strumento di impugnazione la Cogest contesta la nullità della sentenza adottata dalla CTR, e comunque il vizio di motivazione in cui è incorso il giudice dell'appello, ancora in relazione ai costi ritenuti indeducibili perchè relativi ad operazioni inesistenti, con riferimento alle fatture emesse da Ecoprocess, Gedip, Situi e S.C.. In proposito il contribuente afferma che "la motivazione sia talmente scarna da integrare gli estremi della mancanza di motivazione" (ric., p. 33).

10.1. La critica appare infondata. La CTR indica, come si è ricordato esaminando il quarto motivo di ricorso, le ragioni che inducono a ritenere inesistenti le operazioni in relazione alle quali è stata ritenuta la indeducibilità dei costi, con apprezzabile sforzo di sintesi. Non vi è luogo, pertanto, per ipotizzare l'assenza o l'apparenza della motivazione. Il contribuente non contrasta gli argomenti proposti dalla CTR, e propone generiche censure affermando, in sostanza, l'insufficienza della motivazione. Introduce, in tal modo, una censura che, in conseguenza della riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, non è più proponibile.

La critica risulta pertanto mal proposta, ed anche il quinto motivo di ricorso deve essere respinto.

11. In definitiva il ricorso per cassazione proposto dal contribuente deve essere respinto.

11.1. Le spese di lite seguono l'ordinario criterio della soccombenza, e sono liquidate come in dispositivo, in considerazione della natura e complessità delle questioni esaminate nonchè del valore della controversia Risulta dovuto anche il versamento del c.d. doppio contributo.

La Corte:

P.Q.M.

rigetta il ricorso proposto da COGEST Consorzio Gestioni in liquidazione, in persona del legale rappresentante pro tempore, che condanna al pagamento delle spese processuali in favore della costituita Agenzia delle Entrate, e le liquida in complessivi Euro 7.300,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 12 gennaio 2022.

Depositato in Cancelleria il 21 febbraio 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza