

Sentenza del 25/07/2023 n. 22220 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

All'esito di verifica fiscale e di processo verbale di constatazione, la società Montesacro Srl era attinta da avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2005, con ripresa a tassazione di maggior imponibile a fini Ires ed Iva, in ragione del disconoscimento di spese sostenute nell'attività di acquisto, ristrutturazione e vendita di un immobile, con operazione ritenuta soggettivamente inesistente.

La procedura di accertamento con adesione non dava frutti, mentre il collegio di prossimità apprezzava le ragioni della contribuente sull'assunto fondamentale di non ritenere sufficiente a fini probatori l'impianto presuntivo eretto dall'Ufficio.

Sull'appello erariale la CTR riformava integralmente la sentenza di primo grado, indicando gli elementi indiziari per ritenere relative ad altri interventi - e, quindi, estranee all'operazione su cui venivano portate in deduzione - le spese dichiarate dalla società contribuente, rilevando altresì aver corrisposto l'imposta di registro nell'aliquota minima, cioè riferibile alle cessioni immobiliare esenti Iva.

Contumace in secondo grado, la società contribuente ricorre per cassazione affidandosi a dieci mezzi, cui replica il patrono erariale con tempestivo controricorso.

In prossimità dell'udienza la parte privata ha depositato memoria a sostegno delle proprie ragioni.

Motivi della decisione

0. In via pregiudiziale di rito, occorre esaminare l'eccezione di inammissibilità sollevata dal patrono erariale e ripresa nelle sue conclusioni anche dal Pubblico Ministero, ove si contesta la notifica del ricorso al solo Ministero dell'Economia e delle Finanze, in luogo della legittimata Agenzia delle entrate, peraltro parte del giudizio di secondo grado e nei cui confronti è stata pronunciata la sentenza qui in scrutinio. Se è pur vero che questa Corte, anche di recente, ha ritenuto espressamente inammissibile il ricorso notificato al Ministero in luogo dell'Agenzia (cfr. Cass. V, n. 1550/2015 e 1462/2020), non è men vero che tale profilo è stato ritenuto nullità sanabile, evidenziandosi l'univoca volontà di evocare il Fisco quale contraddittore in un giudizio a parti vincolate (recte, a parte pubblica vincolata) in ragione del monopolio statale dell'imposizione fiscale, ab antiquo attributo della sovranità: cfr. ex multis Cass. V, n. 17986/2019; n. 5843/2016; n. 25979/2014; 24600/2014; 16326/2014; 28275/2013, pressochè coeve al ricorso qui in esame.

Nè può parlarsi di effetto sanante della notifica del controricorso, spiegato dall'Avvocatura generale dello Stato nell'interesse del Ministero per eccepirne la carenza di legittimazione passiva.

In ossequio ai principi di effettività della tutela e di ragionevole durata del processo, nonchè di affidamento delle parti nell'orientamento giurisprudenziale di riferimento al momento dell'introduzione del giudizio di legittimità, si può procedere all'esame del ricorso.

Ed infatti, il rispetto del diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo impone al giudice di evitare comportamenti che siano di ostacolo ad una sua sollecita definizione, tra i quali rientrano quelli che si traducono in un inutile dispendio di attività processuali e formalità superflue perchè non giustificate dalla struttura dialettica del processo e, in particolare, dal rispetto effettivo del principio del contraddittorio, da effettive garanzie di difesa e dal diritto alla partecipazione al processo in condizioni di parità, dei soggetti nella cui sfera giuridica l'atto finale è destinato a produrre i suoi effetti; sicchè, in caso di ricorso prima facie manifestamente infondato, appare superfluo, pur potendone sussistere i presupposti, disporre la fissazione di un termine per la rinnovazione dell'atto, atteso che la concessione di esso si tradurrebbe, oltre che in un aggravio di spese, in un allungamento dei termini per la definizione del giudizio di cassazione senza comportare alcun beneficio per la garanzia dell'effettività dei diritti processuali delle parti. (conf. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 16141 del 17/06/2019, Rv. 654313 - 01; Sez. 2 -, Ordinanza n. 12515 del 21/05/2018, Rv. 648755 - 01; Sez. 2 -, Sentenza n. 11287 del 10/05/2018, Rv. 648501 - 01; Sez. U, Sentenza n. 21670 del 23/09/2013, Rv. 627449 - 01; Sez. 3, Sentenza n. 15106 del 17/06/2013, Rv. 626969 - 01; Sez. 2, Sentenza n. 2723 del 08/02/2010, Rv. 611735 - 01).

1. Con il primo motivo (rubricato sub "A") si prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 4, per motivazione meramente apparente. Giudice del fatto processuale, questa Corte esaminata la sentenza in scrutinio non ritiene che incorra nel vizio di motivazione assente o meramente apparente.

Ed infatti, deve premettersi che è ormai principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale (Cass. VI- 5, n. 9105/2017) ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento. In tali casi la sentenza resta sprovvista in concreto del c.d. "minimo costituzionale" di cui alla nota pronuncia delle Sezioni Unite di questa Corte (Cass. S.U, n. 8053/2014, seguita da Cass. VI - 5, n. 5209/2018). In termini si veda anche quanto stabilito in altro caso (Cass. Sez. L, Sentenza n. 161 del 08/01/2009) nel quale questa Corte ha ritenuto che la sentenza è nulla ai sensi dell'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4, ove risulti del tutto priva dell'esposizione dei motivi sui quali la decisione si fonda ovvero la motivazione sia solo apparente, estrinsecandosi in argomentazioni non idonee a rivelare la ratio decidendi (cfr. Cass. V, n. 24313/2018).

Per contro, la motivazione della sentenza qui in scrutinio supera il predetto "minimo costituzionale" e si iscrive fra le pronunce dal percorso argomentativo pienamente intellegibile.

Il motivo è quindi infondato e non può essere accolto.

2. Con il secondo motivo (rubricato sub B), si prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 5 per omesso esame della questione prospettata, decidendo sulle presunzioni e non sulla documentazione prodotta.

Come affermato da questa Corte, il vizio di cui all'art. 360 c.p.c. , n. 5 deve essere dedotto mediante esposizione chiara e precisa del fatto controverso e delle ragioni specifiche per cui la motivazione deve essere ritenuta insufficiente. Peraltro, il fatto di cui all'art. 360 c.p.c. , n. 5 deve concretarsi in un vero e proprio "fatto", in senso storico e normativo, ossia un fatto principale, ex art. 2697 c.c. (cioè un "fatto" costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo) o anche, secondo parte della dottrina e giurisprudenza, un fatto secondario (cioè un fatto dedotto in funzione di prova di un fatto principale), purchè controverso. E di tale fatto deve essere indicata anche la natura "decisiva" ai fini del decidere (Cass., Sez. V, n. 16655/2011).

Per completezza argomentativa, quanto alla denuncia di vizio di motivazione, poichè è qui in esame un provvedimento pubblicato dopo il giorno 11 settembre 2012, resta applicabile ratione temporis il nuovo testo dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5) la cui riformulazione, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 convertito dalla L. 7 agosto 2012, n. 134 , secondo le Sezioni Unite 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. Un. 7 aprile 2014 n. 8053), secondo quanto già citato esaminando la censura che precede.

Il motivo è quindi infondato e non può essere accolto.

3. Con il terzo motivo (rubricato 1), si prospetta censura ex art. 360 n. 4, nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 sull'assunto che la pronuncia in scrutinio abbia riunito due appelli promossi dall'Agenzia delle entrate avverso la medesima sentenza, uno dei quali poi ritirato dalla stessa Agenzia per irregolarità. La censura è inammissibile per carenza di interesse, poichè l'accoglimento non porterebbe al contribuente alcun vantaggio attuale, concreto ed economicamente valutabile, dacchè la sentenza all'esame è stata comunque pronunciata all'esito di (almeno) un ricorso validamente notificato e radicato.

Neppure il terzo motivo può quindi essere accolto.

4. Con il quarto motivo (rubricato 2) si prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 3 per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 mancando l'avviso di accertamento del timbro dell'ufficio, nonchè della data di confezione.

Dall'esame degli atti debitamente trascritti nel corpo del ricorso, in ossequio al principio di completezza, si evince che emittente è l'Ufficio di Roma 4 dell'Agenzia delle entrate, rendendo quindi superfluo il timbro che dovrebbe indicarne la riferibilità, come la firma (presente) ne certifica la paternità. Nè l'assenza di data è dirimente, facendosi fede alla spedizione che vale quale data di confezionamento, in assenza di altri riferimenti.

Anche il quarto motivo è quindi infondato.

5. Con il quinto motivo (rubricato 3) si profila censura ex art. 360 c.p.c. , n. 3 per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23 e art. 167 c.p.c., non avendo considerato la CTR che l'Ufficio si sia costituito tardivamente in primo grado. In disparte la circostanza che non è stato dimostrato a questa Corte che la circostanza sia stata oggetto di specifica censura in appello (in modo da dimostrare che non si tratta di motivo nuovo, sollevato per il prima volte in sede di legittimità), preme evidenziare che nessun pregiudizio ha ricevuto parte contribuente da tale asserita circostanza, risultando pienamente ed integralmente vittoriosa in primo grado, dimostrandosi che le eventualmente tardive controdeduzioni erariali avanti alla CTP non hanno orientato il collegio verso una pronuncia anche solo parzialmente favorevole al Fisco.

Il motivo non può pertanto essere accolto.

6. Con il sesto motivo (rubricato 4) si prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 3 per violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , assumendo non essere stato rispettato il termine di 60 giorni tra chiusura delle operazioni e notifica dell'atto impositivo, termine a favore del contribuente per far pervenire osservazioni: la mancanza di data nell'avviso di accertamento dimostra l'impossibilità ad aver rispettato il termine. Sennonchè, già nella prima pagina del ricorso, parte contribuente afferma che essere stato comunicato il pvc in data 30 aprile 2008, mentre l'atto impositivo le è stato notificato il 21 luglio successivo. Ed è a tale data che occorre fare riferimento, in assenza di diversa indicazione cartolare, donde lo spatium a difesa previsto dallo Statuto del contribuente è ampiamente rispettato. Peraltro, la doglianza dev'essere integrata dall'allegazione di quali circostanze il contribuente avrebbe potuto far valere e non è stato messo in condizioni di fare per la mancata partecipazione al contraddittorio endoprocedimentale, da svolgersi dopo la formazione del p.v.c. e prima dell'emanazione dell'atto impositivo (cfr. Cass. V, 24004/2018, S.U. n. 18184/2013).

Anche il sesto motivo non può dunque essere accolto.

7. Con il settimo motivo (rubricato 5) si prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 3 per violazione dell'art. 2697 c.c. , nella sostanza lamentando che la CTR abbia dato prevalenza alle prove indiziarie del Fisco, ritenendo provati i fatti posti a fondamento della ripresa a tassazione, ancorchè meramente presuntivi.

Trattandosi di spese deducibili, occorre ricordare che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili. A tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza

economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa (Cass. V, n. 21184/2014; n. 13300/2017). Non è sul Fisco che grava quindi l'onere della prova (semmai solo del principio di prova), vertendosi in materia di spese deducibili.

Peraltro, e più radicalmente, è appena il caso di rammentare che il vizio di violazione di legge consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta, mediante le risultanze di causa, inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito la cui censura è possibile, in sede di legittimità, attraverso il vizio di motivazione (tra le tante: Cass. 11 gennaio 2016 n. 195; Cass. 30 dicembre 2015, n. 26610).

Come è noto, il ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità non il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale, ma solo la facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice di merito, al quale spetta, in via esclusiva, 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 la prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (Cass. 4 novembre 2013 n. 24679; Cass. 16 novembre 2011 n. 27197; Cass. 6 aprile 2011 n. 7921; Cass. 21 settembre 2006 n. 20455; Cass. 4 aprile 2006 n. 7846; Cass. 9 settembre 2004 n. 18134; Cass. 7 febbraio 2004 n. 2357).

Nè il giudice del merito, che attinga il proprio convincimento da quelle prove che ritenga più attendibili, è tenuto ad un'esplicita confutazione degli altri elementi probatori non accolti, anche se allegati dalle parti (ad es.: Cass. 7 gennaio 2009 n. 42; Cass. 17 luglio 2001 n. 9662).

Nemmeno il settimo motivo può essere accolto.

8. Con l'ottavo mezzo (rubricato 6), si prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 3 per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 e dell'art. 342 c.p.c., nella sostanza protestando l'inammissibilità dell'appello erariale per eccessiva genericità.

Questa Corte ha da tempo ritenuto che, in tema di contenzioso tributario, la riproposizione a supporto dell'appello delle ragioni inizialmente poste a fondamento dell'impugnazione del provvedimento impositivo (per il contribuente) ovvero della dedotta legittimità dell'accertamento (per l'Amministrazione finanziaria), in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, le ragioni di censura siano ricavabili, seppur per implicito, in termini inequivoci. Sul punto si vedano le seguenti pronunce:

Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 7369 del 22/03/2017 (Rv. 643485-01);

Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 6302 del 25/02/2022 (Rv. 663885-01);

Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 24641 del 05/10/2018 (Rv. 650818-1);

Sez. 5, Ordinanza n. 32838 del 19/12/2018 (Rv. 652113-01);

Sez. 5, Sentenza n. 32954 del 20/12/2018 (Rv. 652142-01);

Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 30525 del 23/11/2018 (Rv. 651841-01);

Di medesimo segno, in momenti più risalenti:

Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 14908 del 01/07/2014 (Rv. 631559-01);

Sez. 5, Sentenza n. 3064 del 29/02/2012 (Rv. 621983-01);

Sez. 5, Sentenza n. 4784 del 28/02/2011 (Rv. 616976-01).

Peraltro, nel caso di specie, l'appello erariale ha preso compiutamente posizione sul capo di sentenza non condiviso, criticandolo e prendendo posizione sull'apporto probatorio delle parti. Donde il motivo è infondato e dev'essere disatteso.

9. Con il nono motivo (rubricato 7) si profila censura ex art. 360 c.p.c. , n. 5 per omesso esame di fatto controverso e decisivo, consistente nella mancata valutazione della documentazione allegata, a dimostrazione dell'estraneità fra la soc. Montesacro Srl e la soc. Quattro Srl , corrente in Benevento.

Giova ricordare, come si è fatto supra, che la circostanza controversa dev'essere un fatto, la cui omissione e rilevanza dev'essere oggetto di specifica contestazione, mentre in questa sede si fa questione dell'apprezzamento probatorio valutato dal collegio di appello, in ordine a determinate risultanze documentali, profilo che esula dalla cognizione di questa Suprema Corte di legittimità.

Ed infatti, la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce infatti al giudice di legittimità non già il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, bensì la mera facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, cui in via esclusiva spetta il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, di dare (salvo i casi tassativamente previsti dalla legge) prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti (v. Cass., IV, n. 8718/2005, n. 4842/2006, Cass. V, n. 5583/2011).

Donde il motivo è inammissibile.

10. Con l'ultimo motivo si solleva censura ex art. 360 c.p.c. , n. 4 per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 , art. 112 c.p.c. e art. 118 disp. att. c.p.c. , lamentando motivazione apparente. Il motivo riproduce sostanzialmente la doglianza del primo motivo (rubricato sub A) e ne segue le sorti.

Pertanto, il ricorso è infondato e dev'essere rigettato;

le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la parte ricorrente alla rifusione delle spese di lite del presente giudizio di legittimità a favore del Ministero dell'Economia (già Ministero dell'Economia e delle Finanze), che liquida in Euro quattromilacenti/00, oltre a spese prenotate a debito.

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

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza