Sentenza del 29/08/2023 n. 25249 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 1929/05/15 del 24/12/2015, la Commissione tributaria regionale del Veneto (di seguito CTR) respingeva l'appello proposto da New Magic Moda Srl unipersonale (di seguito NMM) avverso la sentenza n. 02/01/14 della Commissione tributaria provinciale di Venezia (di seguito CTP), che aveva a sua volta respinto i ricorsi riunti proposti dalla società contribuente nei confronti di due avvisi di accertamento concernenti IRES, IRAP e IVA relative agli anni d'imposta 2005 e 2006.

1.1. Come si evince dalla sentenza della CTR, gli avvisi di accertamento erano stati emessi in ragione della utilizzazione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, con conseguente indeducibilità dei costi e indetraibilità dell'IVA. 1.2. La CTR respingeva l'appello proposto dalla società contribuente evidenziando che: a) i motivi aggiunti proposti in primo grado erano inammissibili in quanto tardivi; b) le operazioni intercorse con la Ditta Confezioni Venice di A.A. erano fittizie, con conseguente inesistenza dei costi, peraltro non inerenti.

2. Avverso la sentenza della CTR NMM proponeva ricorso per cassazione, affidato a nove motivi, illustrati da memoria ex art. 378 c.p.c..

3. L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso NMM deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 24 , in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la CTR erroneamente dichiarato inammissibili i motivi aggiunti proposti con atto notificato in data 17/11/2012.

1.1. In particolare, la ricorrente deduce che: a) il termine di sessanta giorni per la proposizione dei motivi aggiunti decorrerebbe dalla data in cui l'interessato ha acquisito in copia la documentazione depositata da controparte, in relazione alla quale detti motivi si sono resi necessari, non già dal deposito della predetta documentazione; b) in ogni caso, i motivi aggiunti sarebbero stati tempestivamente proposti all'udienza del 29/11/2012, già fissata per la discussione della controversia a seguito dell'ordinanza del 24/05/2012 con la quale la CTP ha disposto l'esibizione dei documenti menzionati nel processo verbale di constatazione e di eventuali atti di accertamento e verifica risultanti a carico della ditta Confezioni Venice.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , artt. 24 e 29 e degli artt. 112 e 115 c.p.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la CTR

erroneamente ritenuto l'inammissibilità dei motivi aggiunti con riferimento all'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2006.

1.3. Secondo la prospettazione della ricorrente, i documenti nuovi non sarebbero mai stati prodotti nel procedimento concernente l'impugnazione dell'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2006, ma, a seguito della riunione dei ricorsi operata in primo grado, l'integrazione operata con riferimento all'anno d'imposta 2005 avrebbe dovuto riverberare i propri effetti anche con riferimento all'anno d'imposta 2006.

2. I motivi possono essere trattati congiuntamente riguardando questioni connesse.

2.1. Il

D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 24 , consente l'integrazione dei motivi di ricorso originariamente proposti qualora la stessa si sia resa necessaria per il deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine di esibizione disposto dalla Commissione (comma 2).

2.1.1. All'integrazione dei motivi si provvede con un atto notificato alla controparte, che ha il medesimo contenuto del ricorso introduttivo (comma 4), da effettuarsi nel termine perentorio di sessanta giorni decorrente dalla data in cui l'interessato ha avuto notizia del deposito dei documenti (comma 2).

2.1.2. Qualora, poi, sia già stata fissata l'udienza di trattazione, "l'interessato, a pena di inammissibilità, deve dichiarare, non oltre la trattazione in Camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti" (comma 3). In tal caso, la Commissione disporrà un rinvio ad altra data per consentire la notifica dell'atto di integrazione ai sensi del comma 4.

2.2. Le disposizioni del comma 2 e del comma 3 vanno opportunamente coordinate nel modo che segue.

2.2.1. Ove il termine di sessanta giorni per la notificazione dell'atto di integrazione dei motivi scada prima dell'udienza fissata per la discussione della causa (o per la trattazione in Camera di consiglio), il ricorrente è tenuto a procedere senz'altro all'integrazione per non incorrere nella decadenza prevista dalla legge, salvo l'eventuale rinvio dell'udienza per i successivi adempimenti e per consentire la difesa di controparte.

2.2.2. Ove, invece, detto termine sia ancora pendente alla data fissata per l'udienza di discussione (o di trattazione in Camera di consiglio), l'interessato deve, a pena di inammissibilità (e laddove non abbia comunque previamente notificato l'atto di integrazione alla controparte), dichiarare la propria intenzione di proporre motivi aggiunti, determinando il conseguente rinvio dell'udienza al fine di consentire l'espletamento dell'incombente.

2.2.3. In ogni caso, ai fini della verifica della tempestività dell'integrazione o della dichiarazione (e analogamente a quanto avviene per la verifica della tempestività del ricorso: cfr. Cass. n. 25107 del 10/11/2020 ; Cass. n. 10209 del 27/04/2018 ; Cass. n. 13584 del 30/05/2017),

l'interessato deve fornire la prova della data in cui ha avuto notizia del deposito dei documenti da lui non conosciuti.

2.3. Ciò premesso il primo motivo va disatteso.

2.3.1. In primo luogo, il chiaro disposto normativo fa decorrere il termine perentorio per la notificazione dell'atto integrativo dalla data di conoscenza del deposito dei documenti e non già dalla data in cui la ricorrente ha estratto copia dei documenti medesimi, come vorrebbe quest'ultima; data, peraltro, che NMM - a fronte della indicazione contenuta nella sentenza di primo grado e in quella di appello (giorno successivo a quello di scadenza del periodo feriale, essendo stati i documenti depositati il 05/09/2012) - non indica nè comprova in alcun modo.

2.3.2. Secondariamente, la dichiarazione che si assume resa all'udienza di discussione non è idonea, per quanto più sopra evidenziato, a impedire la decadenza prevista dal D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 24 , comma 2.

2.4. Il secondo motivo è, invece, inammissibile per carenza di interesse: una volta acclarato che la proposizione di motivi aggiunti relativamente all'anno d'imposta 2005 non è tempestiva, la società contribuente non può beneficiarne con riferimento all'anno d'imposta 2006.

3. Con il terzo motivo di ricorso si deduce la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 7 , nonchè dell'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali del 4 novembre 1950, ratificata con la L. 4 agosto 1955, n. 848 , in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la CTR omesso di attivare i propri poteri istruttori officiosi, ascoltando come testi i beneficiari dei prelievi effettuati dalla ricorrente e acquisendo i documenti relativi alle condizioni di salute di B.B., coniuge della titolare della ditta Confezioni Venice.

3.1. Con il quarto motivo di ricorso si contesta la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 , e dell' art. 112 c.p.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la CTR omesso di pronunciare in ordine alla richiesta di prova testimoniale dei beneficiari dei prelievi di cui si è detto con riferimento al motivo che precede.

3.2. Con il quinto motivo di ricorso si deduce violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 , comma 2, n. 4, e dell' art. 132 c.p.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per non avere la CTR spiegato per quali ragioni l'acquisizione della documentazione medica relativa a B.B. non sarebbe decisiva agli effetti di causa.

4. I motivi, che possono essere unitariamente esaminati per ragioni di connessione, vanno complessivamente disattesi.

4.1. Va, in primo luogo, evidenziato che nel processo tributario la prova testimoniale è preclusa dal D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 7 , comma 4, come interpretato dalle sentenze della Corte Cost. nn. 18 del 2000 e n. 395 del 2007 (Cass. n. 31588 del 04/11/2021), sicchè il giudice non avrebbe potuto disporre nemmeno d'ufficio la prova testimoniale richiesta dalla società contribuente.

4.2. Nè la censura, involgendo l'esame di una questione processuale, è ammissibile sotto il profilo dell'omessa pronuncia di cui al quarto motivo (Cass. n. 25154 del 11/10/2018 ; Cass. n.

10422 del 15/04/2019).

4.3. Per quanto riguarda, poi, la mancata acquisizione della documentazione concernente la malattia di B.B., la CTR ha ritenuto detta documentazione irrilevante ai fini della decisione, sicchè ha espresso legittimamente la propria valutazione di merito in ordine all'istanza proposta dalla società contribuente, con motivazione essenziale ma che non può in alcun modo ritenersi apparente (come sostenuto con il quinto motivo).

4.4. Resta da chiarire che la sentenza della Corte Europea dei diritti dell'Uomo citata dalla ricorrente (verosimilmente si tratta della sentenza n. 73053/01 del 23 novembre 2006), discutendo sull'applicabilità del processo orale a modello del processo penale nell'ipotesi di applicazione delle sanzioni, riguarda un'ipotesi del tutto estranea alla fattispecie che ci occupa.

5. Con il sesto, il settimo ed il nono motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di fatti controversi e decisivi per il giudizio, costituiti: a) dalla complessiva corrispondenza tra prelevamenti di contanti e assegni bancari monetizzati; b) dalla corrispondenza tra ricavi fatturati da NMM e costi fatturati dalla ditta Confezioni Venice; c) dalla corrispondenza esistente tra i ricavi di NMM e i costi ritenuti indeducibili.

5.1. I motivi sono inammissibili.

5.2. Invero, "le disposizioni sul ricorso per cassazione, di cui al D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , art. 54 , conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134 , circa il vizio denunciabile ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, ed i limiti d'impugnazione della "doppia conforme" ai sensi dell' art. 348-ter c.p.c., u.c., si applicano anche al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, atteso che il giudizio di legittimità in materia tributaria, alla luce del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 62 , non ha connotazioni di specialità. Ne consegue che il D.L. n. 83 del 2012 , art. 54 , comma 3-bis, quando stabilisce che "le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ", si riferisce esclusivamente alle disposizioni sull'appello, limitandosi a preservare la specialità del giudizio tributario di merito" (Cass. S.U. nn. 8053 e 8054 del 07/04/2014).

5.2.1. Tali disposizioni si applicano ai giudizi di appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione successivamente all'11 settembre 2012 (Cass. n. 26860 del 18/12/2014 ; Cass. n. 24909 del 09/12/2015 ; Cass. n. 11439 del 11/05/2018) e, dunque, anche al presente giudizio, introdotto con appello depositato il 12/09/2014, come si evince dalla sentenza impugnata.

5.3. E' vero che la parte ricorrente denuncia l'omesso esame di una serie di fatti rilevanti e che, nel caso di omessa considerazione dei fatti, non opera il principio sotteso all'art. 348 ter c.p.c. (Cass. n. 29222 del 12/11/2019).

5.3.1. Tuttavia, il fatto decisivo che deve essere omesso per integrare la violazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, è quello che costituisce l'oggetto di prova nel giudizio di merito e, nel caso di specie, le circostanze rilevanti ai fini della decisione sono state tutte esaminate dal giudice di appello (e, prima ancora, dal giudice di primo grado).

5.3.2. Non sussistono, pertanto, fatti omessi che rendano inapplicabile la disciplina di cui all'art. 348 ter c.p.c., atteso che i fatti dedotti dal contribuente ineriscono alla valutazione compiuta dalla CTR. 5.4. Del resto, 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 esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (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).

6. Con l'ottavo motivo di ricorso si contesta la violazione del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 , art. 8 , comma 2, conv. con modif. nella L. 26 aprile 2012, n. 44 , in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non avere la CTR considerato che l'indeducibilità dei costi fittizi avrebbe dovuto implicare la mancata valutazione dei ricavi ai fini della determinazione del reddito.

6.1. Il motivo è in parte infondato e in parte inammissibile.

6.2. In materia di fatture emesse per operazioni inesistenti, la deducibilità dei costi va verificata alla luce del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 , art. 8 , conv. con modif. nella L. 26 aprile 2012, n. 44 .

6.2.1. Il comma 1 della menzionata disposizione ha sostituito della L. n. 537 del 1993 , art. 14 , comma 4 bis, nel modo che segue: "Nella determinazione dei redditi di cui all' art. 6 , comma 1, del Testo Unico delle imposte sui redditi , di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell' art. 424 c.p.p., ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 del citato codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall' art. 157 c.p.. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell' art. 530 c.p.p., ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell' art. 425 c.p.p., fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell' art. 529 c.p.p., compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi".

6.2.2. Il D.L. n. 16 del 2012 , art. 8 , comma 2, prevede, altresì, che "ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi", applicandosi in tal caso solo una sanzione amministrativa.

6.2.3. Tenuto conto del disposto del comma 3 - per il quale le disposizioni di cui al citato comma 1 "si applicano, in luogo di quanto disposto dalla L. 24 dicembre 1993, n. 537 , art. 14 , comma 4-bis, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore" dello stesso comma 1, "ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o

maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4-bis, previgente non si siano resi definitivi" - appare evidente che le innovazioni sopra richiamate hanno portata retroattiva.

6.2.4. Le disposizioni in parola trovano applicazione nel caso di operazioni sia soggettivamente sia oggettivamente inesistenti.

6.2.5. Nel primo caso, questa Corte ha già avuto occasione di rilevare, anche sulla scorta della relazione al disegno di legge di conversione del D.L. n. 16 del 2012 , che, poichè nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti i beni acquistati - di regola (e salvo il caso, ad esempio, in cui il "costo" sia consistito nel "compenso" versato all'emittente il falso documento) - non sono stati utilizzati direttamente per commettere il reato ma, nella maggior parte dei casi, per essere commercializzati, non è più sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da soggetto diverso dall'effettivo venditore perchè non siano deducibili, ai fini delle imposte sui redditi, i costi relativi a dette operazioni; ferma restando, tuttavia, la verifica della concreta deducibilità dei costi stessi in relazione ai requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (cfr. Cass. n. 10167 del 20/06/2012 ; Cass. n. 24426 del 30/10/2013 ; Cass. n. 26461 del 17/12/2014 ; Cass. n. 25249 del 07/12/2016 ; Cass. n. 27566 del 2018 , cit.; Cass. n. 32587 del 12/12/2019 ; Cass. n. 4645 del 21/02/2020).

6.2.6. Con riguardo alle operazioni oggettivamente inesistenti grava sul contribuente l'onere di provare la fittizietà di componenti positivi che, ai sensi del D.L. n. 16 del 2012 , art. 8 , comma 2, ove direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni e servizi non effettivamente scambiati o prestati, non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi (Cass. n. 7896 del 2016 , cit.; Cass. n. 22430 del 2014 , cit.; Cass. n. 25967 del 20/11/2013).

6.3. Nel caso di specie, la CTR ha accertato che NMM ha utilizzato fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, deducendo illegittimamente i relativi costi, e ha ulteriormente chiarito, così correttamente applicando la disposizione di legge ritenuta violata da parte ricorrente, che quest'ultima non ha fornito la prova della contabilizzazione di ricavi afferenti ai predetti costi.

6.4. Non sussiste, pertanto, la violazione di legge denunciata: la società contribuente, in realtà, tende a mettere inammissibilmente in discussione, peraltro con la proposizione di un vizio di violazione di legge, l'accertamento di fatto compiuto dalla CTR. 7. In conclusione, il ricorso va rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio, liquidate come in dispositivo avuto conto di un valore dichiarato della lite di Euro 1.265.000,00.

7.1. 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 del 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 della

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 e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio, che si liquidano in Euro 15.000,00, oltre alle spese di prenotazione a debito. 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 della ricorrente del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, ove dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza