

Sentenza del 12/04/2023 n. 9731 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana venivano parzialmente accolti gli appelli proposti dall'Agenzia delle Entrate, dalla società Gestione Costruzioni Ge.Sco Srl e dai soci A.A. e B.B. avverso le sentenze nn. 428, 429 e 430/2/2016 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Pistoia. Tali sentenze, rispettivamente, avevano accolto parzialmente il ricorso della società avente ad oggetto l'avviso di accertamento relativo ad IRES, IRAP, IVA e accessori inclusa sanzione pecuniaria, relativo all'anno di imposta (Omissis), nonché i ricorsi proposti dai due soci contro altrettanti avvisi di accertamento loro notificati per il corrispondente reddito di partecipazione in ragione delle quote societarie del 50% ciascuno.

2. L'Amministrazione finanziaria contestava alla società contribuente, svolgente attività di costruzione e vendita nel settore edilizio e di imbarcazioni da diporto e sportive, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , ex art. 41 bis un maggior reddito imponibile non dichiarato pari ad Euro 2.413.108,30 derivante da ricavi non contabilizzati ex art. 85 T.u.i.r. e da costi dedotti in violazione dell'art. 109 T.u.i.r. , rilevanti ai fini IRAP e IVA. In particolare, tra le altre riprese, i costi contabilizzati in violazione del principio di competenza ammontavano ad Euro 1.276.387,84 e i maggiori ricavi relativi alla vendita di tre imbarcazioni ammontavano ad Euro 629.241,25. Alla luce della macroscopica antieconomicità della gestione aziendale, l'Amministrazione finanziaria recuperava a tassazione la differenza, tra i costi di produzione delle tre barche di cui alle fatture emesse dalla società subappaltatrice dei lavori ultra-annuali commissionati dalla contribuente con contratto di appalto del (Omissis), ed i ricavi fatturati.

3. Il giudice di prime cure, all'esito di una articolata attività istruttoria nella quale veniva disposta consulenza tecnica d'ufficio, confermava l'impianto delle riprese, ma ne rideterminava la misura in adesione alle risultanze della consulenza tecnica. Il giudice d'appello riuniva le impugnazioni e, in parziale accoglimento dell'appello dell'Agenzia, fissava nell'importo di Euro 161.435,88 il maggiore imponibile, confermando nel resto le sentenze impugnate.

4. Avverso la decisione l'Agenzia delle entrate propone ricorso, affidato a due motivi, che illustra con memoria, cui replicano la società contribuente ed i soci con controricorso e ricorso incidentale affidato a sette motivi.

Motivi della decisione

5. Con il primo motivo di ricorso principale l'Agenzia prospettata - in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 - con riferimento al rilievo relativo ai costi contabilizzati in violazione del principio di competenza per un importo complessivo di Euro 1.276.387,84, la violazione o falsa

applicazione dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 109 T.u.i.r. con riferimento al medesimo D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 93, comma 2, per aver il giudice d'appello illegittimamente demandato la risoluzione della controversia al CTU, nonché la carenza di motivazione della sentenza che ha aderito alla perizia contraddittoria ed erronea.

Con il secondo motivo l'Agenzia ricorrente principale censura - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - quanto alla ripresa per maggiori ricavi relativi alla vendita delle tre imbarcazioni per Euro 629.241,25, la nullità della sentenza per carenza di motivazione in violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, lett. d) quanto all'illustrazione dei motivi di appello e alla mera adesione alle risultanze peritali.

6. In riferimento alla prima censura in controricorso ne viene eccepita l'inammissibilità sia in quanto meramente riproduttiva dei motivi dell'appello dell'Amministrazione finanziaria sia ex artt. 115 e 116 c.p.c. e D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 46, comma 1 per cessazione della materia del contendere, oltre che l'infondatezza.

La Corte osserva che la censura, a differenza di quanto ritenuto in controricorso, è specifica perchè diretta a colpire il pertinente capo della sentenza impugnata. In secondo luogo, dal fatto che il ricorso sia incentrato su alcuni rilievi - in particolare quanto al primo motivo circa i costi contabilizzati in violazione del principio di competenza per un importo complessivo di Euro 1.276.387,84 - deriva il giudicato interno con riferimenti alle riprese non oggetto di impugnazione ma certo non l'inammissibilità del motivo.

7. Sempre in via preliminare viene eccepita l'inammissibilità anche della seconda doglianza per asserita doppia pronuncia di merito conforme perchè il punto 13 dell'avviso di accertamento, oggetto del motivo, presumerebbe l'antieconomicità della condotta tenuta dalla subappaltante che invece il giudice di merito ha escluso anche tramite le risultanze dell'accertamento peritale cui ha aderito.

L'eccezione non può trovare ingresso perchè dalla lettura della motivazione della CTR non si evince in alcun modo l'esclusione dell'antieconomicità della gestione, come prospettato da parte contribuente.

8. I due motivi alla base del ricorso principale, strettamente connessi, non possono trovare ingresso. Innanzitutto ben poteva la CTR disporre la consulenza tecnica e, qualora il giudice del merito aderisca al parere del consulente tecnico d'ufficio, non si configura di per sé una motivazione al di sotto del minimo costituzionale (cfr. Cass. n. 8053/2014). Inoltre, il giudice è tenuto ad esporne in modo specifico le ragioni, poichè l'accettazione del parere, delineando il percorso logico della decisione, ne costituisce adeguata motivazione, non suscettibile di censure in sede di legittimità, ben potendo il richiamo, anche "per relationem" dell'elaborato, implicare una compiuta positiva valutazione del percorso argomentativo e dei principi e metodi scientifici seguiti dal consulente.

Diversa è l'ipotesi in cui alle risultanze della consulenza tecnica d'ufficio siano state avanzate critiche specifiche e circostanziate, sia dai consulenti di parte che dai difensori e, in tal caso il giudice del merito, per non incorrere nel vizio ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, è tenuto a

spiegare in maniera puntuale e dettagliata le ragioni della propria adesione all'una o all'altra conclusione (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 11917 del 06/05/2021, Rv. 661257 - 01), ma nessuno dei due motivi in disamina è configurato come vizio motivazionale.

9. Inoltre, allorquando il giudice del merito aderisca al parere del consulente tecnico d'ufficio, non è tenuto ad esporne in modo specifico le ragioni poichè l'accettazione del parere, delineando il percorso logico della decisione, ne costituisce adeguata motivazione, non suscettibile di censure in sede di legittimità, ben potendo il richiamo, anche "per relationem" dell'elaborato, implicare una compiuta positiva valutazione del percorso argomentativo e dei principi e metodi scientifici seguiti dal consulente (Cass. Sez. 1 -, Ordinanza n. 15147 del 11/06/2018, Rv. 649560 - 01), e non vi sono ragioni per non aderire agli insegnamenti che precedono anche nel caso di specie in cui la sentenza di appello ha compiuto una ragionata adesione alla consulenza tecnica, non priva di motivazione critica (ad es., cfr. ultima pagina sentenza: "nell'esaminare le pattuizioni contrattuali e gli importi contabilizzati (...) il confronto tra gli stati di avanzamento di pari numero tra contratto di appalto e contratto di sub appalto non ha alcun senso in quanto lo sviluppo dei due contratti è diverso"), nel pieno rispetto del sopra delineato schema legale.

10. Con il primo motivo di ricorso incidentale parte contribuente deduce - senza individuazione del pertinente paradigma dell'art. 360 c.p.c. , comma 1 - per violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, artt. 10 , 12 , e il difetto di contraddittorio preventivo nella fase procedimentale antecedente all'emissione dell'avviso di accertamento L. n. 212 del 2000 , ex art. 7 , D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 42 , D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 56, avendo la CTR erroneamente deciso a riguardo.

11. Il motivo è inammissibile in quanto investe l'accertamento fattuale condotto dalla CTR senza evidenziare profili idonei a dimostrare alcuna illogicità dell'iter decisionale da parte del giudice d'appello.

12. Il secondo motivo posto a base del ricorso incidentale - senza individuazione del pertinente paradigma dell'art. 360 c.p.c. , comma 1 - lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 17, comma 6, lett. a) in tema di inversione contabile IVA (reverse charge) per le fatture di subappalto emesse da Immobiliare Del Colle Srl nei confronti di Ges.Co. Srl con conseguente violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5 bis e D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 12 e 8 con riferimento al subappalto relativo al complesso immobiliare Acqua-vivola, erroneamente valutata dalla consulenza tecnica recepita dalla sentenza di appello, sia perchè tale aspetto non doveva essere oggetto di valutazione tecnica, sia perchè doveva essere riconosciuta l'applicabilità del regime del reverse charge nella fattispecie.

Con il terzo motivo i ricorrenti incidentali - ancora senza individuazione del pertinente paradigma dell'art. 360 c.p.c. , comma 1 - prospettano la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 81 , 85 , D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5 , D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 3 , 6 , 13 , 1 e 2 del contratto di subappalto in essere tra Immobiliare Del Colle Srl e Ges.Co. Srl con riferimento al recupero a tassazione di Euro 64.187,59 ai fini IVA, IRES e IRAP per costi di beni e servizi acquistati presso ditte terze, piccoli lavori di rifinitura e acquisto di materiali

e trasporti per i quali la contribuente aveva inserito per competenza un ricavo di Euro 50.000,00 da rifattare alla subappaltatrice negli esercizi successivi.

13. Le tre doglianze sopra riportate sono esaminabili congiuntamente perchè articolate secondo una medesima tecnica, ossia senza individuazione di un riferimento processuale di censura preciso e, anche se formalmente fanno riferimento alla violazione e alla falsa applicazione di legge, e dunque all'art. 360 c.p.c. , comma 1, art. 6, comma 5 bis e art. 12 in realtà sottendono una chiara richiesta di riesame del merito senza individuare fatti decisivi e contrari all'accertamento della CTR, ritualmente introdotti nel processo e non valutati dal giudice d'appello.

Inoltre, con riferimento alla prospettata applicazione del regime del reverse charge, la prospettazione dei contribuenti è anche inconducibile, perchè in tema d'IVA, riguardo all'applicazione di tale regime alle operazioni intracomunitarie come chiarito dalla giurisprudenza unionale, il diritto alla detrazione da parte del cessionario, derivante dall'annotazione nel registro degli acquisti, presuppone comunque la sussistenza del requisito dell'inerenza dell'operazione all'attività d'impresa (Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 140 del 05/01/2022, Rv. 663595 - 01). Tale circostanza è stata esclusa dalla CTU e quindi dalla CTR che vi ha aderito con riferimento alle riprese oggetto di censura, sicchè l'insussistenza di una connessione con l'attività d'impresa del soggetto passivo comporta la ripresa della somma portata in detrazione, ferma l'imposta dovuta.

Più in generale, l'errore di diritto prospettato nella censura non è stato commesso dalla CTR, la quale, sulla base della documentazione prodotta e delle risultanze peritali, ha ritenuto la sussistenza di costi non di competenza e di costi non inerenti, non potendo questa Corte compiere un riesame della documentazione già esaminata dal giudice di merito e non essendo più censurabile in cassazione l'eventuale vizio di motivazione insufficiente (Cass. S.U. n. 8053 del 07/04/2014; conf. Cass. n. 21257 del 08/10/2014; Cass. n. 23828 del 20/11/2015; Cass. n. 23940 del 12/10/2017; Cass. n. 22598 del 25/09/2018);

14. Il quarto motivo di ricorso incidentale, sempre senza individuazione del pertinente paradigma dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, censura la violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 81 , 85 , D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5 , D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 3 , 6 , 13 , art. 11 del contratto preliminare, 5 e 10 del contratto di appalto in essere tra Ges.Co. Srl ed Edilcasa, circa la mancata rifatturazione di costi per elaborazioni grafiche e sorveglianza lavori, nonché l'omesso esame da parte della sentenza impugnata dei fatti dedotti dalla società contribuente.

15. La censura è inammissibile in quanto nel ricorso per cassazione i motivi di impugnazione che prospettino una pluralità di questioni precedute unitariamente dalla elencazione delle norme asseritamente violate sono inammissibili in quanto, da un lato, costituiscono una negazione della regola della chiarezza e, dall'altro, richiedono un intervento della Corte volto ad enucleare dalla mescolanza dei motivi le parti concernenti le separate censure (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 18021 del 14/09/2016, Rv. 641127 - 01).

16. Con il quinto motivo i ricorrenti incidentali, senza individuazione di alcun paradigma dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, prospettano l'omesso esame da parte della sentenza impugnata dei fatti

dedotti dalla società contribuente sul presunto difetto di competenza temporale di quattro fatture relative al periodo di imposta (Omissis), oltre alla violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 163 e D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 67 circa il rilievo 9 dell'avviso di accertamento, prospettando un profilo di doppia imposizione sulla quale la CTU non si sarebbe pronunciata come pure i giudici del merito.

Il sesto motivo contenuto nel ricorso incidentale, nuovamente senza scelta di paradigma ai fini dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 93 , 163 , D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 67 , 3 e 10 del contratto di appalto.

17. I due motivi in disamina sono inammissibili. Innanzitutto la Corte osserva che il contratto di appalto cui si riferisce la sesta censura non è neppure prodotto in giudizio al fine di poter valutare la decisività della questione. Inoltre, circa il quinto motivo, in di Spa rte dal fatto che non è chiaro se la questione relativa al rilievo 9 fosse devoluta alla cognizione del giudice d'appello non emergendo la circostanza dalla lettura del ricorso nè della sentenza, comunque come afferma lo stesso ricorso incidentale nè la CTU nè la CTR si sono pronunciati sulla questione, e non è sollevata alcuna doglianza di violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato come sarebbe stato onere dei contribuenti fare per avanzare una censura idonea a colpire la mancata statuizione a riguardo da parte della sentenza impugnata.

18. Con il settimo motivo contenuto i contribuenti, sempre senza individuazione di un paradigma ai fini dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, deducono la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 5 , 6 , art. 7, comma 4 , art. 12, comma 5 , 8, art. 16, comma 2, art. 17, comma 1 nonchè del D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 158 e l'omissione di motivazione su fatti decisivi per la controversia, individuati nell'assenza di motivazione nell'atto impositivo quanto alla parte sanzionatorio. Nel corpo del motivo si evidenzia anche che la società contribuente aveva evidenziato avanti al giudice d'appello, quanto alle fatture ricevute da Immobiliare del Colle Srl per il subappalto del complesso immobiliare Acquavivola, l'erronea applicazione della sanzione pari al 3% dell'imponibile in violazione del cumulo giuridico con le altre sanzioni applicate D.Lgs. n. 472 del 1997 , ex art. 12. Inoltre, sempre nel corpo della censura si invoca l'applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5 bis per incertezza normativa con riferimento al "mancato richiamo al codice degli appalti da parte del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 17, comma 6, lett. a) come modificato dalla L. n. 244 del 2007, art. 1 comma 162 ", che avrebbe dovuto spingere il giudice d'appello a non applicare le sanzioni.

18. Anche il settimo mezzo di impugnazione avanzato in via di ricorso incidentale è inammissibile, dal momento non vi è evidenza della tempestiva introduzione in primo grado delle questioni che pone in evidenza, oltre che della loro riproposizione in appello. Inoltre, c'è una confusa sovrapposizione di elementi di doglianza in fatto ed eccezioni di violazioni di legge che rende difficoltosa la fruizione del preciso contenuto della censura, sanzionata dalla consolidata giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 21611 del 20/09/2013), ulteriore concorrente profilo di inammissibilità.

19. In conclusione devono essere rigettati tanto il ricorso principale quanto il ricorso incidentale. La soccombenza reciproca giustifica l'integrale compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso principale e il ricorso incidentale;

compensa le spese di lite.

Si dà atto del fatto che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13 , comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza