

36891-21



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
V SEZIONE CIVILE

Oggetto:
avviso accertamento -
evasione - ristorazione

Composta da

Ernestino Luigi Bruschetta - Presidente -

Paolo Catalozzi - Consigliere -

R.G.N.

164/2014

Giancarlo Triscari - Consigliere -

Cron. 36891

Roberto Succio - Consigliere -

AC -

13/7/2021

Pierpaolo Gori - Consigliere Rel. -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 164/2014 R.G. proposto da

(omissis)

rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis)

(omissis)

, domiciliata presso lo studio dell'Avv.

(omissis)

(omissis)

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domici-

6765
2021

lio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12, costituita al solo fine di eventualmente partecipare all'udienza;

- resistente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania, n.199/49/2012 depositata il 13 novembre 2012, non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 13 luglio 2021 dal consigliere Pierpaolo Gori.

Rilevato che:

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania, veniva parzialmente accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli n.215/12/2009 la quale aveva accolto il ricorso di ^(omissis) (omissis) , titolare del ristorante '(omissis) in ^(omissis) , contro un avviso di accertamento per IVA, IRPEF e IRAP 2005.
2. L'accertamento ex art.39 del d.P.R. n.600 del 1973, c.d. "a tavolino" riguardava la tassazione di voci di costo ritenute non inerenti o di competenza e il recupero ad imposta di ulteriori ricavi imponibili, e si basava tra l'altro su documentazione spontaneamente consegnata dalla contribuente in riscontro al questionario dell'Agenzia, tra cui prospetti di consegna (allegati alle fatture e ai buoni di consegna) elaborati dalla lavanderia e relativi al tovagliato con dicitura «(omissis) (omissis) al 10% Fatt. al 50%», dato che veniva incrociato con le discrepanze tra pagamenti POS e la fatturazione. Seguiva l'applicazione di studio di settore, con moltiplicazione del ricavo medio per il numero dei tovaglioli, defalcato per sfrido al 15%.
3. Il giudice d'appello, a differenza di quello di prime cure, dopo aver accertato l'assenza di contestazioni in primo grado circa l'indetraibilità

dei costi non inerenti e non di competenza, voci di ripresa che pertanto non potevano essere oggetto di annullamento, riteneva legittimo anche l'impianto dell'accertamento del reddito evaso, basato sulla sistematica sottofatturazione, circostanza confermata dalla documentazione spontaneamente consegnata dalla contribuente. Nondimeno, la CTR riduceva i maggiori ricavi in Euro 42.709,00.

4. Avverso la decisione propone ricorso la contribuente per dieci motivi, mentre l'Agenzia delle Entrate non ha sostanzialmente svolto difese, limitandosi alla mera costituzione in giudizio.

Considerato che:

5. Con il primo motivo di ricorso - ex art.360, primo comma, n.4 cod. proc. civ. - la ricorrente deduce la nullità della sentenza, in violazione degli artt.110 cod. proc. civ. e 53 del d.lgs. n.546 del 1992, per non aver il giudice d'appello rilevato, anche d'ufficio, l'inammissibilità dell'appello proposto dall'Agenzia senza il necessario interesse ad agire, avendo questa sottoposto a censura una sola delle diverse ragioni che, ciascuna in modo autonomo e sufficiente, sarebbero in grado di sorreggere la sentenza di primo grado.

6. Il motivo è infondato. Il Collegio osserva come quelle che alle pagg.17 e 18 del ricorso la contribuente qualifica come autonome rationes decidendi, sono invero tutti aspetti probatori e di fatto. Infatti, il significato possibile della "dizione" riportata sui prospetti di lavaggio tovaglie (asserita prima *ratio*, p.17 ricorso), il fatto che sulla base di un proprio prospetto comparativo la contribuente abbia dimostrato l'improbabilità dello scostamento percentuale (asserita seconda *ratio*, p.17 ricorso), il fatto che i prospetti di lavaggio tovaglie siano stati usati contro la contribuente nonostante da questa in buona fede esibiti all'Agenzia (asserita terza *ratio*, pp.17 e 18 ricorso), sono tutti argomenti di valutazione del materiale probatorio, ma nessuno di essi assurge da solo a ragione logicamente e giuridicamente sufficiente a

sorreggere la decisione. Non lo sono i primi due, relativi ad una mera possibilità e quindi non decisivi di per sé, né il terzo, mera argomentazione discorsiva, mentre è il complesso degli elementi che ha condotto la CTP alla sua unitaria valutazione sui prospetti di lavaggio tovaglie spontaneamente prodotti dalla contribuente, censurata con l'atto d'appello.

7. Con il secondo motivo di ricorso - ai sensi dell'art.360, primo comma, n.4 cod. proc. civ. - la ricorrente deduce la nullità della sentenza, in violazione dell'artt.112 cod. proc. civ., per non essersi il giudice d'appello pronunciato sull'inammissibilità dell'appello proposto dall'Agenzia senza il necessario interesse ad agire, avendo questo sottoposto a censura una sola delle diverse ragioni che, ciascuna in modo autonomo e sufficiente, sarebbero in grado di sorreggere la sentenza di primo grado.

8. Il motivo è infondato. In disparte dal profilo di infondatezza della questione sottostante, scrutinata nel precedente motivo, la Corte rammenta che *«Non ricorre il vizio di mancata pronuncia su una eccezione di merito sollevata in appello qualora essa, anche se non espressamente esaminata, risulti incompatibile con la statuizione di accoglimento della pretesa dell'attore, deponendo per l'implicita pronunzia di rigetto dell'eccezione medesima, sicché il relativo mancato esame può farsi valere non già quale omessa pronunzia, e, dunque, violazione di una norma sul procedimento (art. 112 c.p.c.), bensì come violazione di legge e difetto di motivazione, in modo da portare il controllo di legittimità sulla conformità a legge della decisione implicita e sulla decisività del punto non preso in considerazione.»* (cfr., da ultimo, Cass. Sez. 3 - , Ordinanza n. 24953 del 06/11/2020, Rv. 659772 - 01; conforme, Cass. Sez. 3, Sentenza n. 14486 del 29/07/2004, Rv. 575700 - 01). Orbene, dal momento che la CTR ha esaminato nel merito la fondatezza delle riprese confermandole inte-

gralmente nell'impianto e riducendo la misura dei ricavi evasi, implicitamente ha certamente rigettato l'eccezione preliminare di inammissibilità per carenza di interesse ad agire in capo all'Agenzia evidenziata nelle controdeduzioni in appello.

9. Con il terzo motivo di ricorso - ex art.360, primo comma, n.4 cod. proc. civ. - la ricorrente deduce la nullità della sentenza, in violazione degli artt.111 comma 6 Cost., 36 comma 4 del d.lgs. n.546 del 1992, nella parte in cui ha confermato la tesi dell'Agenzia sull'occultamento del numero di tovaglie e tovaglioli, per aver il giudice d'appello espresso una motivazione meramente apparente.

10. Il motivo è infondato. Va ribadito che *«La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture»* (Cass. Sez. Un. 3 novembre 2016 n. 22232). Si rammenta inoltre che *«La riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle 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 sé, purché 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).

11. Nel caso in esame, la sentenza della CTR espone dettagliatamente il fatto, gli snodi processuali, i motivi di appello e le difese delle parti e, per la parte che interessa ai fini del presente motivo, esprime una *ratio decidendi*, sfavorevole alla contribuente, sull'impianto dell'accertamento ex art.39 del d.P.R. n.600 del 1973 basato anche - ma non esclusivamente - sull'occultamento delle tovaglie lavate. Tale complessiva *ratio* è espressa non unicamente nel terzo paragrafo a pag.4 della motivazione censurato con il motivo, bensì, in una naturale integrazione tra svolgimento del fatto e motivi della decisione, a partire dalla dettagliata ricostruzione alle pagg.1 e ss. della sentenza delle modalità di esibizione spontanea dei prospetti di lavaggio da parte della contribuente, dati incrociati con le discordanze tra pagamenti POS e fatturazione, e del metodo di calcolo seguito, tenendo conto anche delle difese processuali a riguardo svolte dalla parte. Si tratta di una motivazione che certamente rispetta il minimo costituzionale.

12. Con il quarto motivo di ricorso - ex art.360, primo comma, n.5 cod. proc. civ. - la contribuente prospetta la motivazione carente e insufficiente nella parte in cui ha confermato la tesi dell'Agenzia sull'occultamento del numero dei tovaglioli.

13. Il motivo è inammissibile. L'art. 54, comma primo, lett. b), del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 2012, n. 134, ha riformato il testo dell'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., e si applica nei confronti di ogni sentenza pubblicata dal trentesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della legge di conversione del decreto e, dunque, dall'11 settembre 2012.

La novella trova perciò applicazione nella fattispecie, in cui la sentenza impugnata è stata depositata il 13 novembre 2012 e, nel testo applicabile, il vizio motivazionale deve essere dedotto censurando l'«omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti» e non più l'«omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione» circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio come precedentemente previsto dal "vecchio" n.5, con conseguente inammissibilità del motivo di ricorso il quale non ha tenuto conto del mutato quadro normativo processuale (cfr. Cass. Sez. U, Sentenza n. 19881 del 2014).

14. Con il quinto motivo di ricorso - ex art.360, primo comma, n.3 cod. proc. civ. - la ricorrente prospetta la violazione e falsa applicazione dell'art.2697 cod. civ. per aver la CTR ritenuto che l'Agenzia avesse assolto il proprio onere probatorio sulla base della sola dichiarazione proveniente da un terzo, ossia la lavanderia incaricata di lavare tovaglie e tovaglioli.

15. Il motivo è inammissibile in quanto incongruente con la decisione. La CTR, come peraltro l'avviso impugnato, innanzitutto non ha fatto esclusivo riferimento ai prospetti di lavaggio compilati dalla lavanderia "La Sara" e allegate alle fatture esibite dalla contribuente, ma anche ad ulteriori elementi di prova come le discrepanze tra pagamenti POS e la fatturazione. In ogni caso, i prospetti di lavaggio, scritti, coevi alle fatture cui accedono, non possono essere considerati dichiarazioni di terzo né essere assimilati alla prova testimoniale ai fini dell'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 546/1992, bensì costituiscono elemento di prova scritta precostituita al processo e all'accertamento e redatta indipendentemente dall'accertamento, come confermato dal fatto che sono state spontaneamente consegnate dalla contribuente agli accertatori.

16. Con il sesto motivo di ricorso - agli effetti dell'art.360, primo comma, n.4 cod. proc. civ. - la ricorrente lamenta la nullità della sen-

tenza, in violazione dell'artt.112 cod. proc. civ., per non essersi il giudice d'appello pronunciato sull'eccezione concernente l'esatta interpretazione da dare alla dicitura «(omissis) al 10% Fatt. al 50%», fornita dal legale rappresentante della lavanderia.

17. Con il settimo motivo - ex art.360, primo comma, n.4 cod. proc. civ. - la contribuente denuncia la nullità della sentenza, in violazione dell'artt.112 cod. proc. civ., per non essersi il giudice d'appello pronunciato sull'eccezione volta ad evidenziare che il numero dei pezzi di tovaglie indicati sugli stessi prospetti che indicano la dicitura in contestazione è uguale a quello indicato sulle corrispondenti bolle di consegna e fatture di acquisto, con la conseguenza che l'interpretazione offerta dall'Agenzia secondo cui indicherebbe un numero di pezzi dimezzato sarebbe infondata.

18. Con l'ottavo motivo - ai sensi dell'art.360, primo comma, n.4 cod. proc. civ. - la contribuente prospetta la nullità della sentenza, in violazione dell'artt.112 cod. proc. civ., per non essersi il giudice d'appello pronunciato sull'eccezione concernente la discordanza tra la tesi dell'Agenzia e il fabbisogno medio mensile di tovaglie.

19. Con il nono motivo di ricorso - agli effetti dell'art.360, primo comma, n.4 cod. proc. civ. - la ricorrente lamenta la nullità della sentenza, in violazione dell'artt.112 cod. proc. civ., per non essersi il giudice d'appello pronunciato sull'eccezione, proposta in via gradata, secondo la quale la dicitura dei prospetti excel può supportare, se mai, la tesi che la sottofatturazione è consistita nella indicazione di un corrispettivo dimezzato per il servizio di lavanderia.

20. I motivi dal sesto al nono, formulati secondo la medesima logica, sono tutti inammissibili, dal momento che le censure sono erroneamente articolate ai sensi del paradigma dell'art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ. pur investendo la valutazione della prova, ossia riguardando una mera difesa, la quale si limita a negare la sussistenza o la

fondatezza della pretesa avversaria, mentre le eccezioni consistono nell'allegazione o rilevazione di fatti estintivi, modificativi o impeditivi del diritto dedotto in giudizio ai sensi dell'art. 2697 cod. civ. (Cass. Sez. 3 - , Ordinanza n. 8525 del 06/05/2020, Rv. 657810 - 01).

21. Con il decimo motivo di ricorso - ex art.360, primo comma, n.5 cod. proc. civ. - la contribuente deduce che la sentenza impugnata, ha omesso l'esame di fatti decisivi per il giudizio, trascurando del tutto le numerose circostanze indicate dalla contribuente a dimostrazione della infondatezza della rettifica, secondo cui: 1) la dicitura in contestazione proviene da un terzo e come tale non può integrare una prova presuntiva, 2) il numero dei tovaglioli corrisponde alle bolle di consegna, 3) i quantitativi di tovaglioli indicati nelle fatture in contestazione sono in linea con il fabbisogno mensile di tovagliato, 4) il significato da attribuire alla dicitura esclude il ricorso alla sottofatturazione, 5) la grave malattia del coniuge spiega il ridimensionamento dell'attività di ristorazione, 6) i redditi dichiarati per il 2005 sono stati eccezionali, se confrontati a quelli dei due anni precedenti.

22. Il motivo, che costituisce in gran parte riproposizione sotto il profilo del vizio motivazionale delle censure di cui ai motivi da sesto a nono, presenta aspetti di inammissibilità e di infondatezza e, nel suo complesso, tende ad ottenere dalla Corte di legittimità un'indebita rivalutazione degli accertamenti di merito operati dal giudice d'appello. La prima circostanza asseritamente decisiva (la dicitura in contestazione proviene da un terzo e come tale non può integrare una prova presuntiva) è già stata posta a base del quinto motivo, alla cui decisione si rinvia, con esclusione che il prospetto redatto dalla lavanderia, coevo alle fatture e non preordinato al processo né all'accertamento, possa considerarsi una dichiarazione di terzo, in quanto è un elemento di prova documentale.

La seconda e la terza circostanza sono irrilevanti anziché decisive, dal momento che non è in contestazione il fatto che il numero dei tovaglioli corrisponda alle bolle di consegna, né che i quantitativi di tovaglioli indicati nelle fatture in contestazione siano in linea con il fabbisogno mensile di tovagliato, ma il fatto che la prestazione di lavaggio sia stata oggetto di sottofatturazione per occultare il volume d'affari ad un controllo.

Il quarto profilo (il significato da attribuire alla dicitura escluderebbe il ricorso alla sottofatturazione) non è un fatto, ma una prospettazione di parte, ossia l'interpretazione del fatto, profilo inammissibile ai fini della censura motivazionale proposta in quanto non si confronta con l'accertamento contrario del giudice d'appello e non introduce un fatto decisivo e contrario ritualmente introdotto nel processo e non esaminato dalla CTR.

La quinta circostanza (la grave malattia del coniuge ai fini della minore redditività dell'attività di ristorazione) è stata espressamente considerata dalla sentenza a pag.3 e, in ogni caso, nei termini in cui è articolata è generica e non decisiva con riferimento alla valutazione del compendio probatorio, in particolare i prospetti di lavaggio di tovaglie e tovaglioli redatti dalla lavanderia, incrociati con le discordanze tra pagamenti POS e fatturazione.

Il sesto fatto (i redditi dichiarati per il 2005 sarebbero eccezionali, se confrontati a quelli dei due anni precedenti) non è decisivo, considerata non solo l'autonomia di ciascun periodo di imposta, ma anche il fatto che l'accertamento per l'anno di imposta 2005 è largamente dovuto al recupero ad imposta proprio di reddito non dichiarato, oltre che, in misura minore, per costi indeducibili.

23. In conclusione, il ricorso dev'essere rigettato e nessuna statuizione dev'essere adottata in punto di spese di lite dal momento che l'Agenzia delle entrate non ha svolto difese effettive.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso.

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 dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma il 13 luglio 2021

Il Presidente

Ernestino Luigi Bruschetta

Ernestino Bruschetta

DEPOSITATO IN CANCELLERIA



oggi, 13 / 7 / 2021
IL CANCELLIERE ESPERTO
Laura Cosima Pugliese