

37684/22



REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

TARDIVITA'
PRODUZIONI

ETTORE CIRILLO	Presidente
ANDREINA GIUDICEPIETRO	Consigliere
MICHELE CATALDI	Consigliere
ALBERTO CRIVELLI	Consigliere Rel.
ROSANNA ANGARANO	Consigliere

R.G. N. 10964/2017
R.G. N. 11769/2017
PU - 12/10/2022
Pom 37684

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 10964/2017 RG proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato, e
presso la stessa domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12;

- ricorrente -

contro

(omissis) e (omissis), nonché (omissis) **SRL IN LIQUIDAZIONE**, sedente in (omissis), in persona del liquidatore *pro-tempore*, rappresentati e difesi dall'avv. (omissis), per procura a margine del ricorso principale, ed elettivamente domiciliati in (omissis) (omissis), presso l'avv. (omissis), come da procura a margine del controricorso in cassazione;

- controricorrenti -

e sul riunito ricorso iscritto al n. 11769/2017 RG proposto da:

SE
1237/22

(omissis) e (omissis), nonché ^(omissis) **SRL IN LIQUIDAZIONE**, sedente in (omissis), in persona del liquidatore *pro tempore*, rappresentati e difesi dall'avv. (omissis), per procura a margine del ricorso principale, ed elettivamente domiciliati in (omissis) (omissis), presso l'avv. (omissis), come da procura a margine del ricorso in cassazione;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato, e presso la stessa domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. della PUGLIA, sez. staccata di LECCE, n. 2614/16, depositata il 27/10/2016.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12 ottobre 2022 dal consigliere Alberto Crivelli.

Dato atto che il Sostituto Procuratore Generale ha chiesto l'integrale rigetto dei ricorsi.

FATTI DI CAUSA

1. Preliminarmente deve disporsi la riunione al presente del procedimento rubricato RG 11769/2017, introdotto avverso la medesima sentenza dall'Agenzia.

Invero stabilisce l'art. 335 cod. proc. civ. che tutte le impugnazioni proposte separatamente contro la stessa sentenza, debbono essere riunite, anche d'ufficio, in un solo processo.

In particolare, il procedimento instaurato successivamente deve confluire in quello rispetto al quale l'impugnazione risulta proposta per prima, in base al criterio della prevenzione, espresso dall'art. 39, cod. proc. civ., ma di generale applicazione.

“Nel sistema processuale vigente l'impugnazione proposta per prima determina la costituzione del processo, nel quale devono confluire le eventuali impugnazioni di altri soccombenti, perché sia mantenuta l'unità del procedimento e sia resa possibile la decisione simultanea. Ne consegue che, in caso d'appello, le impugnazioni successive alla prima assumono necessariamente carattere incidentale - siano esse impugnazioni incidentali tipiche (proposte, cioè, contro l'appellante principale), siano esse impugnazioni incidentali autonome (dirette, cioè, a tutelare un interesse del proponente che non nasce dall'impugnazione principale, ma per un capo autonomo e diverso della domanda)” (Cass. 24/01/1995, n. 792; Cass. 19/12/2019, n. 33809; Cass. 22/07/2020, n. 15582).

Nella specie emerge come entrambi i ricorsi siano stati notificati il giorno 27 aprile 2017, per cui dovrà essere data la priorità al ricorso preventivamente iscritto (cfr. Cass. 15582/2020, e così già Cass. 04/02/1959, n. 333), quello cioè proposto dall'Agenzia delle Entrate, dovendosi far riferimento alla data di consegna all'ufficiale giudiziario solo nell'ipotesi in cui non sia dirimente neppure la data d'iscrizione a ruolo, diversamente dal caso di specie, rispetto al quale quello proposto dai ricorrenti dovrà dunque essere considerato come incidentale.

2. Con avviso notificato il 29.12.2009, l'Agenzia accertava nei confronti della ^(omissis) srl un maggior reddito d'impresa per l'anno 2004 (da € 10.900,00 ad € 4.235.176,00) per effetto del disconoscimento di costi, posto che la società, cui erano state contestate fatture per operazioni inesistenti per € 1.514.320, non aveva dato riscontro alle richieste dell'amministrazione di esibire documentazione giustificativa dei costi medesimi.

Da tanto derivava anche la contestazione ai soci di percezione di utili extra-contabili, trattandosi di società a ristretta base sociale.

I contribuenti proponevano ricorso alla CTP, la quale con una prima sentenza (n.433/1/12) rigettava il ricorso della società e di (omissis) (omissis); con una seconda, inerente il ricorso proposto dalla sola (omissis) (n.434/1/12), accoglieva l'impugnativa della contribuente.

La società e (omissis) proponevano quindi gravame (con separati ricorsi) davanti alla CTR avverso la sentenza n. 433, mentre l'Agenzia gravava la sentenza n. 434. Riuniti i procedimenti, la CTR accoglieva parzialmente gli appelli, riducendo il reddito d'impresa ad € 1.514.893,00, ma accertandolo anche nei confronti della (omissis).

2. Avverso la sentenza d'appello l'Agenzia ha proposto ricorso in cassazione affidato a quattro motivi, e relativamente allo stesso i contribuenti hanno depositato controricorso. A loro volta questi ultimi hanno proposto ricorso avverso la medesima sentenza, affidando lo stesso a tre motivi. Rispetto a quest'ultimo stesso l'Agenzia ha proposto controricorso e ricorso incidentale affidato a quattro motivi, che coincidono con quelli che sorreggono il ricorso principale.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso principale, l'Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 57 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Ritiene in proposito l'amministrazione che la sentenza d'appello sia errata laddove con essa si ritiene che i contribuenti avessero prodotto tempestivamente la documentazione a sostegno dei costi dedotti, senza considerare che la violazione della normativa di cui all'art. 32, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 veniva dedotta solo in sede di gravame. Di conseguenza, l'eccezione tempestività delle produzioni, costituendo una domanda nuova, non poteva essere trattata dal giudice d'appello, che avrebbe dovuto dichiarare l'inammissibilità del relativo motivo.

2. Con il secondo motivo l'Agazia denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 32, quarto e quinto comma, d.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ. Sotto tale profilo l'Agazia censura la decisione di secondo grado laddove la stessa ha ritenuto - in contrasto con la finalità della disposizione di assicurare un "dialogo preventivo" tra fisco e contribuente, evitando di avviare la fase contenziosa - la fondatezza delle giustificazioni allegate dai contribuenti (consistenti in un primo momento nell'assoggettamento a sequestro penale della documentazione, e successivamente nell'assenza e poi nella malattia del legale rappresentante).

3. Con il terzo motivo l'Agazia allega violazione e falsa applicazione dell'art. 32, quarto e quinto comma, d.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., sotto il profilo dell'art. 2697 cod. civ.

La sentenza d'appello viene censurata laddove non è stato rilevato che il disconoscimento dei costi era sorretto, oltre che dalla tardività dell'esibizione della documentazione, anche dalla prova logica, costituita dal fatto che a fronte di fatture per operazioni inesistenti, anche i costi dovevano essere inesistenti, almeno in misura pari, salvo prova contraria a carico del contribuente, che non poteva essere costituita dalla documentazione contabile prodotta. Infatti, in caso di contribuenti adusi alla pratica illecita della falsa fatturazione, la deduzione dei costi sarebbe subordinata alla dimostrazione da parte loro della legittima provenienza e veridicità, da fondarsi su dati extra-contabili (in particolare contratti, fax, mail, lettere), però non presenti.

4. Con il quarto motivo si deduce da parte dell'Agazia omesso esame circa un fatto decisivo, ai sensi all'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ.

A giudizio dell'Agencia i giudici d'appello avrebbero errato nel ritenere che la documentazione fosse idonea, seppur parzialmente, a provare i costi dichiarati. Ciò, per le già indicate ragioni di cui al motivo precedente.

Senza contare l'incongruità emergente dal fatto che, a fronte di costi per € 2.789.030, sostenuti apparentemente in otto mesi, negli ultimi quattro mesi del 2004 ne venivano annotati per ulteriori € 4.224.216.

5. Con il primo motivo di ricorso incidentale i contribuenti denunciano violazione degli artt. 7, l. 27 dicembre 2000, n. 212; 42 e 32, d.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ.

Essi lamentano come il giudice d'appello, violando il principio contenuto nello Statuto del contribuente, in virtù del quale la motivazione dell'avviso d'accertamento delimita il *petitum* e la ragione fondante della pretesa impositiva, si sarebbe sostituito all'amministrazione nel ricondurre la *ratio* dell'accertamento, almeno in parte, all'inesistenza dei costi riferiti ai ricavi accertati come fittizi in sede penale (€ 1.574.893,01), anziché arrestarsi alla declaratoria di nullità dell'avviso.

6. Con il secondo motivo del ricorso incidentale, gli stessi denunciano violazione dell'art. 45, TUIR, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., laddove la CTR conferma la correttezza dell'imputazione ai soci degli utili extra-bilancio, senza considerare che ciò presupponeva la complicità dei soci, e che era imposto il riscontro, conseguente all'accertamento sulle movimentazioni finanziarie ovvero ad atti della società o dei soci, del fatto che vi era stata formazione di utili non contabilizzati, solo da tale circostanza scattando la citata presunzione.

7. Con il terzo motivo si denuncia violazione dell'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ., dal momento che la CTR avrebbe ommesso di considerare come, con la memoria di costituzione, i

contribuenti avevano dedotto come la CTP avesse escluso il connubio e la complicità della ^(omissis), che il procedimento penale intentato al solo "di lei marito" aveva completamente escluso.

8. I motivi del ricorso incidentale dell'Agencia, essendo meramente ripetitivi di quelli posti a sostegno del ricorso principale, non vanno qui ripetuti.

9. Il primo motivo del ricorso principale dell'Agencia è infondato, dal momento che non solo l'avviso di accertamento risulta essere stato emesso ai sensi dell'art. 39, secondo comma, lett. d-bis, d.P.R. n. 600/1973, accertamento induttivo a seguito dell'omessa trasmissione della documentazione richiesta, ma soprattutto la questione circa la tempestività della trasmissione dei documenti era stata posta alla base del ricorso introduttivo, come risulta dall'esame dello stesso (riportato nel corpo dello stesso ricorso principale). In particolare ivi si indicano dettagliatamente le circostanze che ne giustificerebbero la tempestività, e cioè in un primo momento il sequestro dei documenti, poi l'assenza e infine la malattia del legale rappresentante, ed infine si deduce l'esibizione dei documenti in data 11 marzo 2010, in sede di procedura di accertamento con adesione, in occasione dell'invito formulato in tale contesto dall'Agencia, documentazione che venne in tal frangente acquisita dall'amministrazione stessa.

Avendo la CTP respinto il ricorso che tale argomentazione svolgeva, il motivo d'appello fondato sulla tempestività del deposito della documentazione non appare affatto nuovo e inammissibile ai sensi dell'art. 57, d.lgs. n. 546/1992.

10. Il secondo motivo del ricorso principale è inammissibile, perché - sotto l'apparenza della violazione della norma di cui all'art.32, d.P.R. n. 600/1973 - invero con esso l'Agencia chiede a questa Corte di riesaminare la fondatezza delle cause di giustificazione (espressamente esaminate e ritenute congrue dalla CTR) adottate dal contribuente per

motivare la consegna delle documentazione solo in sede di accertamento con adesione anziché, come ritenuto dall'Agazia, fin dalla data del dissequestro. In effetto l'Agazia non richiede la qualificazione giuridica a fronte di un fatto incontroverso, ma piuttosto una diversa individuazione del momento in cui sorgeva l'onere di consegna, tramite la valutazione delle cause di giustificazione allegate dal contribuente.

11. Anche il terzo motivo di ricorso è inammissibile, dal momento che ancora una volta si chiede alla Corte di legittimità di scendere alla valutazione di un fatto, consistente in questo caso nell'esame dell'idoneità della documentazione prodotta a soddisfare l'onere probatorio incombente sul contribuente, circa la dimostrazione della effettiva sussistenza dei costi dedotti.

12. Con riferimento al quarto motivo, lo stesso è infondato, dal momento che si denuncia l'omesso esame di un fatto decisivo, ma in realtà si fa valere l'inidoneità della documentazione prodotta a provare i costi, né si indica dove e in che modo l'Agazia abbia sottoposto al giudice di secondo grado l'esame della "prova logica" descritta nel motivo, tale da sorreggere l'accertamento in luogo dell'esplicito richiamo, nell'avviso, del rifiuto di esibizione della documentazione.

13. Passando ora ai motivi del ricorso incidentale proposto dai contribuenti, il primo fra essi è sicuramente inammissibile nella sua prima parte, ove vengono sovrapposti diversi profili, e cioè nullità della motivazione – quindi un *error in procedendo* – senza poi che si riesca ad individuare la consistenza della censura, ma anche la violazione di una serie di disposizioni – e dunque uno o più *errores in iudicando*, e per finire aspetti che neppure attengono al giudizio di legittimità, quale la nullità dell'avviso di accertamento.

Ma il motivo è altresì infondato nel resto, laddove esso denuncia la sovrapposizione della pronuncia d'appello alla motivazione del

provvedimento amministrativo. E' certo vero che, come affermato dalla giurisprudenza di questa Corte, non è consentito all'amministrazione di integrare la motivazione dell'atto impositivo in corso di causa (cfr. *ex plurimis* Cass. 21/05/2018, n.12400, secondo cui "L'avviso di accertamento privo, in violazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, di una congrua motivazione è illegittimo, senza che la stessa possa, peraltro, essere "integrata" in giudizio dall'Amministrazione finanziaria, in ragione della natura impugnatoria del processo tributario").

Tuttavia, nella specie, si discute proprio dell'utilizzabilità della documentazione atta a suffragare la deducibilità dei costi. Volta che il giudice d'appello abbia ritenuto la ritualità dell'esibizione della stessa, egli - a fronte della mancata delibazione da parte del giudice di primo grado - deve provvedere al relativo esame, onde valutare se effettivamente sulla base di tale documentazione, i costi siano effettivi o meno. E in tale prospettiva egli, oltre a valutare - come ha fatto - la sussistenza di costi "asseverati" (come si esprime) da fatture prodotte e non contestate, ha ritenuto impeditiva alla completa valenza probatoria delle stesse la sussistenza di una prova inoppugnabile di fittizietà di parte dei costi, costituita dall'accertamento in sede penale di € 1.574.893,01 di ricavi fittizi, a fronte dei quali non ha "la società dimostrato l'eventuale collegamento tra fatture passive di acquisto e le omologhe fatture di rivendita ritenute oggettivamente inesistenti".

A diversamente concludere, e quindi a ritenere che il giudice non possa utilizzare i documenti tempestivamente prodotti in giudizio - oltre a rendere del tutto irrazionale il disposto dell'art. 32, d.P.R. n. 600/1973, poiché non si vede a qual scopo si prevederebbe allora la produzione documentale anche in giudizio (in presenza di idonee cause di giustificazione) se poi il giudice non potesse esaminarla - si finirebbe per considerare il processo tributario non come un giudizio sul

rapporto, ma avente natura esclusivamente demolitoria. Valga in proposito la seguente "Il processo tributario è a cognizione piena e tende all'accertamento sostanziale del rapporto controverso, con la conseguenza che solo quando l'atto di accertamento sia affetto da vizi formali a tal punto gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e precludere l'esame del merito del rapporto tributario - come nel caso in cui vi sia difetto assoluto o totale carenza di motivazione - il giudizio deve concludersi con una pronuncia di semplice invalidazione, ostandovi altrimenti il principio di economia dei mezzi processuali, che consente al giudice di avvalersi dei propri poteri valutativi ed estimativi ai fini della decisione e, in forza dei poteri istruttori attribuiti dall'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, di acquisire "aliunde" i relativi elementi, prescindendo dagli accertamenti dell'Ufficio e sostituendo la propria valutazione a quella operata dallo stesso" (Cass. 25/06/2020, n. 12597).

14. Al postutto i ricorsi meritano integrale rejezione, con compensazione delle spese attesa la reciprocità della soccombenza.

15. Nei confronti dell'agenzia delle Entrate, non sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.p.r. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non potendo tale norma trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (cfr. Cass.n.1778 del 29/01/2016).

Gli stessi invece sussistono nei confronti delle parti private, il cui ricorso incidentale è stato respinto.

P.Q.M.

Respinge entrambi i ricorsi.

Dichiara le spese integralmente compensate.

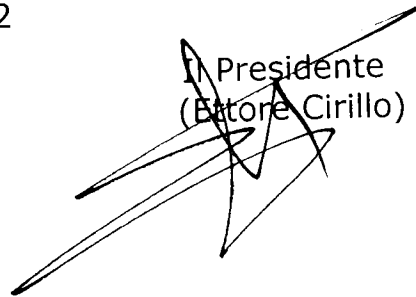
Dichiara la sussistenza, nei confronti dei contribuenti ricorrenti incidentali, dei presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 12 ottobre 2022

Il Giudice estensore
(Alberto Crivelli)



Il Presidente
(Ettore Cirillo)



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, **23 DIC 2022**

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante

