



6103/23

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ANTONIO
FRANCESCO ESPOSITO - Presidente -

Dott. MARIA ENZA LA TORRE - Rel. Consigliere -

Dott. ANTONIO MONDINI - Consigliere -

Dott. MARCELLO MARIA FRACANZANI - Consigliere -

Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI - Consigliere -

Oggetto

IRAP
ACCERTAMENTO

Ud. 23/11/2022 - CC

(non 6103)
R.G.N. 27267/2020

Rep.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 27267-2020 proposto da:

(omissis)

in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliati in l (omissis)

;

- ricorrenti -

contro

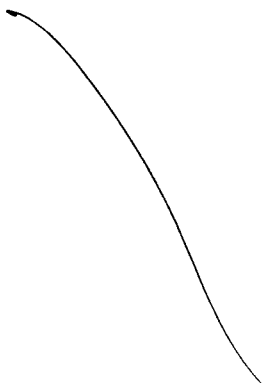
AGENZIA DELLE ENTRATE (omissis) , in persona del Direttore in carica, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

10831
22

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 280/11/2020 della COMMISSIONE
TRIBUTARIA REGIONALE DELLA CAMPANIA, depositata il
14/01/2020;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non
partecipata del 23/11/2022 dal Consigliere Relatore Dott. MARIA
ENZA LA TORRE.



Ritenuto che:

(omissis)

(omissis) propongono ricorso per la cassazione della sentenza della CTR della Campania, indicata in epigrafe, che in controversia su impugnazione di avvisi di accertamento della società e dei soci con cui l' Agenzia delle entrate aveva determinato nei confronti della società un maggiore reddito, ai fini IRAP, IVA ed IRPEF nei confronti dei soci, per l'anno d'imposta 2012 (in relazione alla anomalia costituita dal fatto che nello studio di settore allegato alla dichiarazione per l'anno 2012, le rimanenze finali erano state indicate in misura pari a € 0,00 e nello studio di settore per l'anno 2013, le esistenze iniziali erano indicate in misura pari a € 1.085.176,00, con conseguente antieconomicità della gestione), ha accolto l'appello dell'Ufficio, in riforma della sentenza di primo grado.

La CTP aveva riunito e accolto i ricorsi della società e dei soci, ritenendo che l'Ufficio non aveva dimostrato con quale modalità aveva comunicato l'anomalia risultante dallo studio di settore alla Società, ritenendo, tra l'altro, che la differenza rispetto alle risultanze di cui allo studio di settore poteva giustificarsi in relazione alle politiche di prezzi praticate dalla Società.

La CTR, nell'accogliere l'appello dell'Ufficio, assenti i contribuenti, ha dapprima evidenziato che le eccezioni sollevate in primo grado dai contribuenti nelle memorie illustrative hanno introdotto fatti nuovi, ampliando inammissibilmente il *thema decidendum*, in violazione dell'art.24 del d.lgs.546/1992. Quanto alla gestione antieconomica dell'attività, eccepita dall'Ufficio, la CTR ha ritenuto inattendibile la documentazione contabile e giustificato un accertamento analitico induttivo dell'Ufficio, integrante presunzioni gravi, precise e concordanti, con il conseguente spostamento dell'onere probatorio in capo al contribuente, non assolto.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Considerato che:

1. Col primo motivo si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 24 e 32 del D.lgs. n. 546 del 1992 in relazione all'art. 360, primo comma, n.3 c.p.c. - e omesso esame di un punto decisivo della controversia in relazione all'art.360 n.5 c.p.c.- per avere la CTR ritenuto di non dover prendere in considerazione le precisazioni effettuate dai ricorrenti (non solo (omissis) come erroneamente riportato in sentenza) con le memorie illustrative circa l'errore di compilazione dello studio di settore commesso.

2. Il motivo è inammissibile.

2.1.La CTR ha correttamente escluso dal suo esame il fatto nuovo, dedotto solo in memoria dai contribuenti, (in dispregio degli artt.24 e 32 del d.lgs.546/1992), con conseguente *mutatio libelli*, costituito dal diverso fatto estintivo della pretesa tributaria, in quanto l'indicazione del valore delle rimanenze, accorpato con il valore delle vendite nella voce dello studio di settore deputato ai ricavi, prospettata nelle memorie illustrative, costituisce situazione di fatto e giuridica ontologicamente diversa dal motivo di ricorso fondato sulla mera omissione della indicazione delle stesse.

2.2.Sul punto, questa Corte ha statuito che: *"si ha mutatio libelli quando si avanzi una pretesa obiettivamente diversa da quella originaria, introducendo nel processo un petitum diverso e più ampio oppure una causa petendi fondata su situazioni giuridiche non prospettate prima e particolarmente su un fatto costitutivo radicalmente differente, di modo che si ponga al giudice un nuovo tema d'indagine e si spostino i termini della controversia, con l'effetto di disorientare la difesa della controparte ed alterare il regolare svolgimento del processo"* (Cass.civ.sez.V.12621/2012).

2.3.Va pertanto sul punto confermata la sentenza impugnata ribadendo che: *"nel processo tributario, mediante le memorie illustrative di cui all'art.32 del d.lgs.546/1992 non possono essere proposte domande nuove, ma solo specificate quelle già contenute nel ricorso introduttivo,*

in ragione della natura impugnatoria del giudizio" (Cass.civ.sez V.ord.1161/2019).

2.4.Va altresì dichiarata inammissibile la doglianza quanto alla violazione dell'art. 360 n. 5 c.p.c., mancandone i presupposti, cioè l'individuazione del fatto storico di cui si sarebbe omesso l'esame e per avere i giudici di appello esaminati i fatti esposti nel ricorso di primo grado.

2.5.Nel caso di specie, i ricorrenti non hanno individuato la circostanza di fatto che, ove valutata, avrebbe comportato una decisione diversa sulla domanda ed inoltre i giudici di appello non si sono resi responsabili di alcuna omissione in quanto hanno preso in esame i motivi di ricorso e li hanno valutati. Va sul punto ribadito che: *"il ricorso per Cassazione per mezzo del quale si deduce il solo vizio di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, è inammissibile qualora tutti i punti contestati nel motivo sono stati oggetto di esame e valutazione da parte del giudice"* (Cass.civ.sez.VI.ord.232/2017).

3. Col secondo motivo si deduce la violazione degli artt. 39 del DPR 600/1973,54 del DPR 633/1972 e dell'art.2697 c.c., in riferimento al comma 4-bis dell'art.10 della l.146/1998 inserito dall'art.1, comma 17, della l.296/2000, in relazione all'art.360 n.3 c.p.c., per non avere la CTR rilevato il giudicato sulla parte della sentenza di primo grado che ha statuito sul mancato assolvimento dell'onere della prova sulla corretta attivazione del contraddittorio. Secondo la ricorrente l'Agenzia non ha impugnato la parte della sentenza di primo grado che ha affermato il mancato assolvimento dell'onere della prova circa la corretta attivazione del contraddittorio, con conseguente nullità del procedimento ed esenzione di ogni onere della prova in capo al contribuente anche e, soprattutto, in riferimento alla soglia del 40% di discostamento dei ricavi.

Il motivo è infondato.



3.1. Con riferimento alla corretta attivazione del contraddittorio, questa Corte ha avuto modo di specificare che: *"la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore....nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale fase, infatti, quest'ultimo ha la facoltà di contestare l'applicazione dei parametri provando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale, con ciò costringendo l'ufficio - ove non ritenga attendibili le allegazioni di parte - ad integrare la motivazione dell'atto impositivo indicando le ragioni del suo convincimento. Tuttavia, ogni qual volta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato ed il contribuente ometta di parteciparvi ovvero si astenga da qualsivoglia attività di allegazione, l'Ufficio non è tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri"*(Cass.27617/2018).

3.2. Nel caso di specie, attesa la mancata costituzione degli odierni ricorrenti nel giudizio di appello, le argomentazioni in ordine alla mancata ricezione della comunicazione costituiscono un autonomo motivo del ricorso introduttivo, considerato che i giudici di primo grado, pur avendo accennato alla stessa, non si sono pronunciati su di essa, con conseguente omissione di pronuncia (cfr. Cass.civ.sez.V.6672/2017) o, al limite, realizzandosi una situazione di assorbimento improprio del predetto motivo (cfr.Cass.civ.sez.VI.ord.2334/2020).

3.3. Vanno pertanto confermati i principi secondo cui *"nel processo tributario, l'art.346 c.p.c, riprodotto, per il giudizio di appello davanti alla CTR, dall'art.56 d.lgs.546/1992, per cui le questioni ed eccezioni dell'appellato non accolte dalla sentenza di primo grado e non espressamente riproposte in appello si intendono rinunciate, si applica anche quando il contribuente non si sia costituito in giudizio, restando*

contumace – come nella fattispecie- e va riferita a qualsiasi questione proposta dal ricorrente, a condizione che sia suscettibile di essere dedotta come autonomo motivo di ricorso o di impugnazione” (Cass.civ.sez.V.20062/2014).

Peraltro, anche a voler ritenere che si verta in un’ipotesi di assorbimento improprio, si deve considerare che l’Ufficio ha proposto appello nei confronti dell’intera sentenza, chiedendone l’integrale riforma, indicando tra l’altro in modo specifico anche il passo sui cui i ricorrenti nel presente ricorso pretendono si sia formato il giudicato. Attraverso l’impugnazione di tutti i passaggi motivazionali della sentenza di primo grado, è esclusa la formazione di qualsiasi eventuale giudicato interno, nel solco dell’insegnamento della giurisprudenza di legittimità stando alla quale: *“nel caso di assorbimento cd. improprio, ricorrente nel caso di rigetto di una domanda in base alla soluzione di una questione di carattere esaustivo che rende vano esaminare le altre, sul soccombente non grava l’onere di formulare sulla questione assorbita alcun motivo di impugnazione, ma è sufficiente, per evitare il giudicato interno, che censuri o la sola decisione sulla questione giudicata di carattere assorbente o la stessa statuizione di assorbimento, contestando i presupposti applicativi e la ricaduta sulla effettiva decisione della causa”*. (Cass.civ.sez.I.sent.14190/2016).

3.4.Per quanto concerne la seconda parte del motivo di ricorso – il cui presupposto è che l’accertamento emesso nei confronti della società sia fondato esclusivamente sul mero scostamento dagli studi di settore e pertanto l’attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituirebbe condizione prevista a pena di nullità dello stesso – data la natura “mista” dell’avviso di accertamento, fondato sull’antieconomicità della gestione societaria rispetto alla quale lo scostamento dallo studio di settore costituisce solo uno degli elementi preso in considerazione al fine dell’accertamento dei maggiori ricavi, non sussisteva l’obbligo di attivare il contraddittorio preventivo a pena di nullità dell’avviso di accertamento.

3.5. Si veda in argomento Cass.sez.V.ord.7584/2020, secondo cui "...nel caso di accertamento da studio di settore "misto", ossia in cui lo scostamento dagli indici parametrici è soltanto uno degli elementi probatori che basano la pretesa creditoria fiscale, la quale risulti altresì fondata sull'antieconomicità della gestione aziendale protratta per più anni di imposta e non adeguatamente giustificata dal contribuente, non sono applicabili le norme in materia di accertamento da studi di settore e neppure il relativo principio del contraddittorio endoprocedimentale obbligatorio elaborato dalla giurisprudenza di legittimità".

4. Conclusivamente il ricorso, in parte inammissibile in parte infondato, va respinto. Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

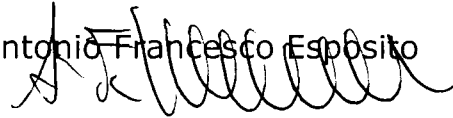
P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna il ricorrente al pagamento delle spese, liquidate in €. 3.500,00, oltre spese prenotate a debito. Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater del d.P.R. 115 del 2002, si dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Roma, 23 novembre 2022

Il Presidente

Dott. Antonio Francesco Esposito



Depositato in Cancelleria

Oggi, 1 MAR 2023

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Dott.ssa *Fioranna Colaneri*

