
Comitato scientifico:

Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) – Silvio BOLOGNINI (Professore straordinario di Filosofia del diritto) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) – Costanzo Mario CEA (Magistrato, Presidente di sezione) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) – Caterina CHIARAVALLI (Presidente di Tribunale) -- Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) – Lorenzo DELLI PRISCOLI (Magistrato, Ufficio Massimario presso la Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Studi presso la Corte Costituzionale) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) – Francesco FIMMANO' (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) – Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) – Francesca PROIETTI (Magistrato) – Serafino RUSCICA (Consigliere parlamentare, Senato della Repubblica) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato, Vice Capo dell'Ufficio legislativo finanze del Ministro dell'economia e delle finanze) – Antonella STILO (Consigliere Corte di Appello) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato, componente laico C.S.M.).

Parte totalmente vittoriosa in prime cure, appello incidentale, legittimazione, esclusione

Va confermato il principio secondo cui la parte totalmente vittoriosa in prime cure non è legittimata a proporre appello incidentale avverso la decisione di primo grado.

Cassazione civile, sezione tributaria, sentenza del 5.11.2014, n. 23550

...omissis...

1- Con il primo motivo di ricorso, la società Lxxxxxxx. denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.
1.1- Rileva, invero, la ricorrente che la CTR non si sarebbe pronunciata sul motivo di impugnazione, proposto dalla xxx. avverso la decisione di prime

cure, e con il quale la contribuente avrebbe censurato la statuizione della CTP nella parte in cui aveva considerato legittimo il provvedimento del Procuratore della Repubblica, che aveva autorizzato l'utilizzazione a fini fiscali dei dati acquisiti nel corso delle indagini di polizia giudiziaria, e, di conseguenza, aveva ritenuto legittima l'utilizzazione di tali atti, da parte dell'Ufficio.

Il giudice di appello sarebbe, pertanto, incorso – a parere della ricorrente – nel vizio di omessa pronuncia, denunciabile in cassazione ai sensi del combinato disposto dell'art. 112 c.p.c. e art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

1.2- Il motivo è inammissibile.

1.2.1- Ed invero, affinché possa utilmente dedursi in sede di legittimità un vizio di omessa pronuncia, è necessario, da un lato, che al giudice di merito siano state rivolte una domanda o un'eccezione autonomamente apprezzabili e, dall'altro, che tali domande o eccezioni siano state riportate puntualmente, nei loro esatti termini, nel ricorso per cassazione, nel rispetto del principio dell'autosufficienza (Cass. 317/2002; Cass. S.U. 15781/2005; 5344/2013).

1.2.2- Orbene, nel caso di specie, la ricorrente trascrive nel ricorso (pp. 9-11) una parte delle controdeduzioni in appello, in cui svolge una serie di considerazioni in ordine alla carenza di motivazione del suddetto provvedimento autorizzativo, e fa, poi, riferimento (p. 11) ad un preteso "motivo di impugnazione", con il quale sarebbe stata censurata la sentenza emessa dalla CTP, e sul quale la CTR non si sarebbe pronunciata.

E tuttavia, in quanto totalmente vittoriosa in prime cure, la società non era di certo legittimata a proporre appello incidentale avverso la decisione di primo grado (Cass. 1161/2003; 14086/2010; 24021/2010; 19828/2013). Ed, in effetti, dall'esame dell'impugnata sentenza non si evince affatto che la L. M. s.r.l. avesse proposto gravame incidentale avverso la predetta sentenza. Né è possibile ravvisare, nella specie, un'ipotesi di riproposizione in secondo grado di un'eccezione non accolta dal primo giudice, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56 non risultando trascritta in ricorso - al di là di una serie di deduzioni sul provvedimento autorizzativo del P.M. e sulla sua carente motivazione -, nel rispetto del principio di autosufficienza, la formulazione di una specifica domanda formulata, al riguardo, dalla contribuente al giudice di appello.

Per tali ragioni, pertanto, l'omessa pronuncia, denunciata dalla ricorrente, non può ritenersi configurabile.

1.3- La censura in esame non può, pertanto, essere accolta.

2- Con il secondo motivo di ricorso, la società xxxxxxxx denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

2.1- Si duole, invero, la ricorrente del fatto che la CTR abbia accolto l'appello dell'Ufficio in relazione alla contabilizzazione ed all'utilizzazione, da parte della contribuente - ai fini della deduzione dei relativi costi ai fini delle imposte dirette e della detrazione ai fini IVA -, di fatture emesse per operazioni oggettivamente inesistenti, da parte di alcune società definite "cartiere". Per contro, sia nel processo verbale di constatazione che negli atti impositivi e nello stesso appello dell'Agenzia delle Entrate, si sarebbe fatto riferimento esclusivamente a fatture che documentavano operazioni soggettivamente inesistenti.

Il giudice di secondo grado – a parere xxxxxx – sarebbe, in tal modo, incorso nel vizio di extrapetizione, avendo sostituito alla domanda formalmente proposta dall'Amministrazione finanziaria, concernente l'inesistenza soggettiva di talune operazioni, una diversa domanda, fondata su fatti differenti e con una causa petendi diversa, ancorata all'inesistenza oggettiva di alcune operazioni commerciali.

2.2- Il motivo è infondato.

2.2.1- Va osservato, infatti, che il vizio di extrapetizione ricorre quando il giudice del merito, interferendo nel potere dispositivo delle parti, alteri gli elementi obiettivi dell'azione ("petitum" e "causa petendi") e, sostituendo i fatti costitutivi della pretesa, emetta un provvedimento diverso da quello richiesto ("petitum" immediato), ovvero attribuisca o neghi un bene della vita diverso da quello conteso ("petitum" mediato). Ne consegue che il vizio in questione si verifica esclusivamente quando il giudice pronuncia oltre i limiti delle pretese o delle eccezioni fatte valere dai contraddittori, attribuendo alla parte un bene della vita non richiesto o diverso da quello domandato (Cass. 26999/2005; 14468/2009; 455/2011).

2.2.2- Orbene, nel caso concreto, la CTR ha accertato, con giudizio di fatto incensurabile in questa sede: a) che il processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza aveva constatato la presenza di due tipi di operazioni inesistenti: quelle soggettivamente e quelle oggettivamente inesistenti; b) che l'accertamento dell'Ufficio atteneva ad entrambe; c) che il giudice di primo grado aveva soffermato la sua attenzione solo sul "profilo soggettivo (....) trascurando quello oggettivo, non solo rilevato dalla G.d.F. ma accertato anche in sede penale e puntualmente contestato dall'ufficio"; d) che sussisteva la prova piena della sola inesistenza oggettiva di talune operazioni - non potendo, tra l'altro, il P. (legale rappresentante della società contribuente), come accertato in sede penale, non essere a conoscenza "della fittizietà delle fatture, posto che nessuna merce arrivava al suo stabilimento" - mentre in ordine alle operazioni soggettivamente inesistenti non sussistevano "prove certe a sostegno degli accertamenti". Alla stregua dei suesposti, inequivoci, elementi - risultanti dall'impugnata sentenza -, pertanto, il fatto che la CTR abbia affermato la sola inesistenza oggettiva delle operazioni contestate dall'Ufficio non può integrare il vizio di extrapetizione, non potendo di certo ritenersi che il giudice di appello abbia attribuito ad una delle parti un bene della vita diverso da quello richiesto.

2.3- La censura va, di conseguenza, disattesa.

3- Con il terzo motivo di ricorso, la società xxxxx denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonché l'omessa, insufficiente e/o contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

3.1- La CTR – a parere della ricorrente – avrebbe, invero, fondato il proprio convincimento, circa la legittimità e fondatezza degli atti impositivi, quanto all'IVA indebitamente detratta in relazione a fatture emesse per operazioni oggettivamente inesistenti, su elementi inadeguati a costituire fonte di presunzioni fornite dei requisiti della gravità della precisione e della concordanza, richiesti dalle disposizioni succitate. Per il che anche la motivazione dell'impugnata sentenza si paleserebbe gravemente carente.

3.2- La censura è infondata.

3.2.1- Va – per vero – osservato al riguardo, che, nella determinazione dell'IVA, la detrazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 non si relaziona alla formale corresponsione dell'imposta, che il soggetto passivo afferma a sua volta assoluta o dovuta per l'acquisto di beni o servizi nell'esercizio dell'impresa, ma richiede che l'IVA sia effettivamente dovuta, e cioè che tale imposta corrisponda ad operazioni effettivamente poste in essere e ad essa soggette, in coerenza con quanto prescritto dagli artt. 17 e 20 della sesta Direttiva del Consiglio CEE n. 77/388 e del principio affermato dalla Corte di giustizia CEE con sentenza 13.12.1989, C- 342/87. A tal fine, e secondo la previsione dell'art. 54 del decreto cit., pure a fronte della regolarità formale della contabilità, l'Amministrazione finanziaria può contestare la fittizietà delle operazioni e l'inattendibilità delle scritture contabili e delle fatture utilizzate dal contribuente per le operazioni passive, ancorché sulla base di presunzioni semplici, spettando perciò al contribuente la prova sulla verità e inerenza delle medesime operazioni (Cass. 12756/2002; 8959/2003; 17959/2013; 15068/2013).

3.2.2- Orbene, nel caso di specie, la CTR ha esposto in sentenza gli elementi di carattere presuntivo – e che rivestono indubbiamente i requisiti della gravità, precisione e concordanza richiesti dalla norma succitata – posti a fondamento dell'accertamento fiscale, condiviso dal giudice di appello limitatamente all'inesistenza oggettiva di talune operazioni contestate dall'Amministrazione finanziaria: a) la mancanza di adeguate strutture operative in capo ad alcune società emittenti le fatture contabilizzate ed utilizzate dalla xxxxxxxxxx. ai fini della detrazione dell'IVA; b) la sentenza penale di condanna del legale rappresentante della società contribuente, che costituisce, anche se non passata in giudicato, un elemento valutabile, sul piano indiziario, da parte del giudice tributario (Cass. 4924/2013); c) la mancata ricezione effettiva della merce, in apparenza fornita da alcune società, da parte della contribuente, circostanza, questa, nota al suo legale rappresentante, come emerso nel processo penale.

Nessun elemento di prova di segno contrario risulta – per contro – prodotto dalla società xxxx al di della riproduzione di stralci del processo verbale di constatazione e degli avvisi di rettifica, i quali – laddove si fa riferimento all'inesistenza soggettiva di alcune operazioni – non si pongono in contrasto con quanto affermato dalla CTR, sulla scorta degli elementi suindicati.

Salvo che quest'ultima non sia incorsa in errore revocatorio, non censurabile in questa sede, e peraltro neppure dedotto dalla ricorrente.

3.3- Il motivo va, pertanto, rigettato.

4- Con il quarto motivo di ricorso, la società xxxxxxl. denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40 del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 51 e 75 (nel testo applicabile *ratione temporis*), della L. n. 212 del 2000, artt. 1 e 10 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, nonché l'omessa insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

4.1- La CTR avrebbe, invero, del tutto omesso di pronunciarsi sul rilievo della contribuente, secondo cui i costi dedotti, imputati al conto dei profitti e delle perdite, erano stati effettivamente sostenuti, essendo state le operazioni ad essi relative poste in essere da soggetti diversi da quelli

indicati in contabilità. Ed a tal fine, la ricorrente avrebbe anche proposto "specifiche conclusioni sul punto".

4.2- Ad ogni buon conto, osserva la ricorrente che la CTR sarebbe incorsa nella violazione del disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40 del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 51 e 75 e L. n. 212 del 2000, artt. 1 e 10 avendo ritenuto sussistente un reddito maggiore di quello dichiarato, in carenza di una prova certa in ordine alla fondatezza dell'accertamento posto in essere dall'Ufficio, e disconoscendo i costi regolarmente annotati nelle scritture contabili.

4.3- Il motivo è infondato.

4.3.1- La censura relativa alla pretesa violazione dell'art. 112 c.p.c. deve ritenersi, invero, inammissibile per le stesse ragioni esposte a proposito del primo motivo di ricorso.

La ricorrente trascrive, infatti, nel ricorso (pp. 20-21) una parte delle controdeduzioni in appello, in cui svolge alcune considerazioni in ordine alla reale esistenza dei costi dedotti, e fa, poi, riferimento (p. 21) ad un preteso "motivo di impugnazione", con il quale sarebbe stata censurata, sul punto, la sentenza emessa dalla CTP. E tuttavia, in quanto la società era risultata totalmente vittoriosa in prime cure, la medesima non era di certo legittimata a proporre appello incidentale avverso la decisione di primo grado (Cass. 1161/2003; 14086/2010; 24021/2010; 19828/2013). Ed, in effetti, dall'esame dell'impugnata sentenza non si evince affatto che la società xxxxx s.xxxxxxxx avesse proposto gravame incidentale verso la predetta sentenza.

Né è possibile ravvisare, nella specie, un'ipotesi di riproposizione in secondo grado di un'eccezione non accolta dal primo giudice, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 54 non risultando trascritta in ricorso - al di là delle deduzioni sull'effettività dei costi dedotti -, nel rispetto del principio di autosufficienza, la formulazione di una specifica domanda, a tal riguardo formulata dalla contribuente al giudice di appello.

4.3.2- Per tali ragioni, pertanto, l'omessa pronuncia, denunciata dalla ricorrente, non può ritenersi configurabile.

4.3.3- Per quanto concerne, poi, le dedotte violazioni del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40 e artt. 2697 e 2727 c.c., va considerato che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile. In tali casi, pertanto, è consentito all'ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici - purché gravi, precise e concordanti -, maggiori ricavi o minori costi, ad esempio determinando il reddito utilizzando le percentuali di ricarico, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente.

Ed invero, l'atto di rettifica - emesso ai sensi della norma succitata - qualora l'Ufficio abbia sufficientemente motivato, sia specificando gli indici di inattendibilità dei dati relativi ad alcune poste contabili, sia dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, è assistito da presunzione di legittimità circa l'operato degli accertatori, nel senso che null'altro l'Amministrazione è tenuta a provare, se

non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte. Per converso, grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, senza che sia sufficiente invocare l'apparente regolarità delle annotazioni contabili, perché proprio una tale condotta è di regola alla base di documenti emessi per operazioni inesistenti o di valore di gran lunga eccedente quello effettivo (cfr. Cass. 24532/2007; 951/2009; 7871/2012; 14068/2014).

4.3.4- Orbene, nel caso concreto – come dianzi detto – la CTR ha esposto in sentenza gli elementi di carattere indiziario e presuntivo, consistenti: nella mancanza di adeguate strutture operative in capo ad alcune società emittenti le fatture contabilizzate ed utilizzate dalla xxxx. ai fini della deduzione dei relativi costi dal reddito imponibile; nella sentenza penale di condanna del legale rappresentante della società contribuente; nella mancata ricezione effettiva della merce, in apparenza fornita da alcune società, da parte della xxxxxx

Nessun elemento di prova di segno contrario risulta – per contro – fornito dalla predetta società.

4.3.5- Né coglie nel segno il riferimento, operato dalla ricorrente, al disposto del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75 (nel testo applicabile *ratione temporis*), nonché al principio di tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente sancito dalla L. n. 212 del 2000, art. 10.

E' del tutto evidente, infatti, che – in caso di operazioni oggettivamente inesistenti – la derivazione dei costi da un'attività integrante illecito penale, espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, comporta il venir meno dell'ineffettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale, inerenza che è onere del contribuente provare, al pari dell'effettiva sussistenza e del preciso ammontare dei costi medesimi (Cass. 23626/2011). Ed è perciò – a fortiori – fuori luogo parlare, in siffatta ipotesi, di tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente.

4.4- Anche il motivo in esame va, di conseguenza, disatteso.

5- Per tutte le ragioni esposte, pertanto, il ricorso della xxxxxx non può che essere integralmente rigettato.

6- Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza, nella misura di cui in dispositivo.

p.q.m.

La Corte Suprema di Cassazione; rigetta il ricorso; condanna la ricorrente alle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 9.000,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 23 settembre 2014.

La Nuova **Procedura Civile**
Direttore Scientifico: Luigi Viola

ADMAIORA

Editrice
