Sentenza del 27/04/2018 n. 10222 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. La Beni Stabili S.p.A., nella qualità di incorporante della Sviluppi Immobiliari S.p.A., ricorre con sette motivi avverso l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n.399/01/2010 della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sez. 1, del 25/5/2010, depositata il 3/8/2010 e non notificata, emessa in controversia concernente l'impugnativa dell'avviso di accertamento n. (XXXXX)/2007 per l'anno di imposta 2002, con cui l'Ufficio di Roma (XXXXX) riprendeva a tassazione ai fini IRAP ingenti somme, oltre interessi e sanzioni.

2. Con la sentenza impugnata, la C.T.R. del Lazio confermava la sentenza della C.T.P di Roma, che, a sua volta, aveva rigettato il ricorso introduttivo della società contribuente.

3. In particolare, la C.T.R. del Lazio, ritenendo infondate le questioni preliminari relative alla legittimità dell'avviso di accertamento, che secondo i giudici di appello conteneva un'adeguata motivazione ed era stato emesso nel rispetto del principio del contraddittorio, confermava nel merito la fondatezza della pretesa tributaria, atteso il carattere speculativo dell'acquisizione della partecipazione in Telemaco Immobiliare, che avrebbe dovuto ricondurre tale partecipazione tra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni e sono ricomprese nel valore della produzione, assoggettabile ad IRAP.

4. A seguito del ricorso della Beni Stabili S.p.A., l'Agenzia delle Entrate si è costituita e resiste con controricorso, notificato in data 9 dicembre 2011.

5. La ricorrente ha depositato memorie ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1.1. Primo motivo - Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 e della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, poichè, secondo la ricorrente, la C.T.R. del Lazio avrebbe erroneamente ritenuto legittimo l'avviso di accertamento, privo di adeguata motivazione e contenente il riferimento ad accertamenti emessi nei confronti di soggetti terzi, non noti al contribuente e non allegati.

Secondo motivo - Insufficiente motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, consistente nella mancata esplicitazione dell'iter logico seguito dai giudici di appello per arrivare a sostenere la sufficienza della motivazione dell'atto impugnato, in relazione alla circostanza della presenza di un solo foglio della richiamata

segnalazione dell'Ufficio delle Entrate di Torino (XXXXX), che per altro non fornisce spiegazioni sulla natura speculativa dell'operazione.

1.2. I motivi sono connessi, vanno esaminati congiuntamente e vanno rigettati, perchè infondati.

1.3. Ed invero, non è ravvisabile la dedotta carenza motivazionale della sentenza impugnata, la quale evidenzia come l'avviso di accertamento sia legittimo e contenga tutti i requisiti minimi richiesti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 per la sua validità.

In particolare, nell'avviso è dato ritrovare una sintetica, ma esaustiva motivazione in ordine alla ripresa a tassazione ai fini IRAP della plusvalenza derivante dai proventi della vendita della partecipazione nella società Telemaco Immobiliare, previa riclassificazione della suddetta partecipazione tra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni, atteso il carattere speculativo dell'operazione.

L'avviso contiene esplicito riferimento alla segnalazione dell'Ufficio delle Entrate di Torino (XXXXX), di cui viene allegata la prima pagina contenente i rilievi nei confronti della società Sviluppi Immobiliari S.p.A. in relazione all'operazione di vendita della partecipazione nella società Telemaco Immobiliare S.p.A..

Come correttamente evidenziato dal giudice di appello, l'avviso di accertamento contiene una motivazione sufficiente, esplicitando i presupposti di fatto e diritto del recupero a tassazione, limitatamente al profilo dell'iscrizione in bilancio della partecipazione societaria, riportata tra le immobilizzazioni finanziarie, nonostante la natura speculativa del suo acquisto e della successiva vendita a breve distanza di tempo.

Il richiamo al P.V.C. ed al successivo avviso di accertamento, emessi nei confronti della IM.SER. S.p.A., società di cui la ricorrente deteneva il 45% della compagine azionaria, risultano non essenziali ai fini della motivazione della specifica contestazione alla base del recupero a tassazione e, quindi, non ne era necessaria l'allegazione.

"In tema di motivazione degli avvisi di accertamento (nella specie, per INVIM), l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso (L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7) va inteso in necessaria correlazione con la finalità "integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone la L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, comma 3: il contribuente ha, infatti, diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare tale motivazione, ma non il diritto di conoscere il contenuto di tutti quegli atti, cui si faccia rinvio nell'atto impositivo e sol perchè ad essi si operi un riferimento, ove la motivazione sia già sufficiente (e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, mero valore "narrativo"), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia già riportato nell'atto noto. Pertanto, in caso di impugnazione dell'avviso sotto tale profilo, non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto impositivo faccia riferimento, occorrendo, invece, la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'atto impositivo, sia necessaria ad integrarne la motivazione" (Cass. sent. n. 26683/09).

Alla luce delle osservazioni che precedono, non si ravvisa alcuna carenza motivazionale dell'avviso di accertamento, nè alcuna insufficienza della motivazione della sentenza impugnata, che ha ritenuto la legittimità dell'avviso di accertamento, congruamente motivato in relazione alla specifica contestazione mossa alla società ricorrente, attinente alla esatta classificazione in bilancio della partecipazione societaria tra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni.

2.1. Terzo motivo - Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis e della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente, l'Amministrazione, in palese violazione del principio del contraddittorio, le avrebbe contestato i risultati dell'attività di indagine svolta nei confronti di soggetti terzi (la IM.SER. S.p.A.), senza averle consentito alcuna partecipazione all'accertamento, nè averle riconosciuto la possibilità di presentare osservazioni e richieste.

Quarto motivo - Insufficiente motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, consistente nella mancata esplicitazione dell'iter logico seguito dai giudici di appello per arrivare a sostenere la legittimità del procedimento amministrativo, che aveva portato all'emanazione dell'avviso di accertamento nei propri confronti, nonostante la ricorrente avesse eccepito la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis e L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

2.2. Anche tali motivi vanno esaminati insieme, perchè connessi, sono infondati e vanno rigettati.

2.3. Invero, l'avviso di accertamento alla società Sviluppi Immobiliari S.p.A. non è stato emesso sulla base di un accertamento condotto mediante accesso, ispezioni e verifiche presso i locali di svolgimento dell'attività di impresa, bensì sulla base dei dati di cui l'Amministrazione era venuta in possesso espletando indagini presso soggetti terzi. Alla fattispecie in esame, quindi, non è applicabile il termine di moratoria previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, poichè l'avviso di accertamento scaturisce da un'attività di indagine che non ha comportato ispezioni o accessi presso la società che ne è destinataria, che non può presentare osservazioni e richieste relative alla fase istruttoria.

Ed invero, la recente sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte ha chiarito che "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. "a tavolino" (Cass. S.U. sent. n. 24823/2015).

La facoltà di comunicare osservazioni e richieste a norma della L. n. 212 del 200, art. 12, comma 7, quindi, vale solo in riferimento ai contribuenti che hanno subito un accertamento mediante, accesso, ispezioni e verifiche compiute direttamente nei locali di svolgimento dell'attività di impresa, circostanza esclusa nel caso in esame, mentre il D.P.R. n. 600 del 1973, il menzionato art. 37 bis che prevede il contraddittorio preventivo, non è applicabile alla fattispecie oggetto di

giudizio, relativa all'accertamento sostanziale di un'ipotesi di evasione fiscale e non al contrasto di una condotta elusiva della società contribuente.

3.1. Quinto motivo - Violazione e falsa applicazione del dispositivo degli artt. 2423, 2424, 2424 bis e 2425 c.c., in relazione ai principi contabili applicabili, e del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Sesto motivo - Insufficiente motivazione su più fatti decisivi per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, perchè, secondo la ricorrente, i giudici di appello avrebbero omesso di motivare in ordine alle argomentazioni e alle allegazioni documentali di parte ricorrente relative alla complessa operazione finanziaria in cui si inseriva la vendita della partecipazione societaria della società Telemaco.

3.2. I motivi, trattati congiuntamente perchè connessi, sono infondati e vanno rigettati.

3.3. In primo luogo deve rilevarsi che l'oggetto del presente procedimento non si estende alla valutazione dell'intera operazione finanziaria, ma, come già ricordato, riguarda il limitato profilo della esatta classificazione in bilancio della partecipazione societaria ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP. "La differenza tra titoli immobilizzati e non immobilizzati risiede non già nell'intrinseca natura di tali beni, che resta in ogni caso la medesima, bensì nella loro destinazione. Costituiscono infatti immobilizzazioni finanziarie i titoli destinati ad essere utilizzati durevolmente nell'impresa (art. 2424-bis c.c., comma 1), mentre gli altri, per i quali si prevede la possibilità di vendita in tempi brevi, fanno parte del capitale circolante.... L'anzidetta alternativa tra l'uno e l'altro criterio d'iscrizione non è, dunque, espressione di una discrezionalità nell'applicazione di differenti criteri contabili da cui dipenda un diverso possibile modo di valutare in bilancio i medesimi beni. Si tratta qui, invece, di una scelta esclusivamente gestionale, che riguarda l'utilizzazione futura dei titoli appartenenti alla società, cioè appunto la loro destinazione, da cui dipende la natura stessa (in senso economico) del bene da iscrivere in bilancio - se immobilizzazione o elemento del capitale circolante - e che, una volta individuata, si riflette sul relativo criterio di valutazione contabile senza che in quest'ultimo passaggio si annidi alcun margine di discrezionalità. In altri termini, la discrezionalità non è nel modo di rappresentazione in bilancio di una determinata realtà patrimoniale e finanziaria dell'azienda, bensì nelle precedenti scelte amministrative da cui dipende la conformazione stessa della realtà che nel bilancio occorre rappresentare" (Cass. sent. n. 6911/2005 pag. 6 -7).

Chiariti in tal senso i limiti della discrezionalità della rappresentazione di bilancio, nel caso in esame l'Amministrazione finanziaria, valutata l'entità dell'operazione di vendita della partecipazione azionaria, presumibilmente maturata in tempi non brevi, e la vicinanza temporale tra l'acquisizione della partecipazione societaria e la sua vendita, ha ritenuto che, ai fini fiscali, non fosse attendibile l'inclusione della partecipazione societaria tra le immobilizzazioni. Il giudice di appello, confermando le conclusioni cui era giunto il giudice di primo grado, ha ritenuto legittimo l'operato dell'Amministrazione Finanziaria, evidenziando come, a fronte dei significativi elementi indiziari addotti dall'amministrazione, la società contribuente non avesse fornito dimostrazione delle particolari condizioni del mercato che, maturate improvvisamente, la avevano indotta alla "prematura" vendita della partecipazione azionaria. In tal senso, la C.T.R. del Lazio ha evidenziato, quale semplice elemento rafforzativo del proprio ragionamento, la

circostanza che il bilancio dell'anno 2001 è stato approvato solo nell'aprile del 2002, "quando le condizioni per la cessione del pacchetto dovevano già essere ben consolidate ed a conoscenza degli amministratori". La considerazione della ricorrente, secondo cui la valutazione della rappresentazione di bilancio andava fatta ex ante, non ha efficacia risolutiva nel caso di specie, in cui l'Amministrazione, ai fini fiscali non ha ritenuto corretta la valutazione espressa nel bilancio, perchè non rispondente alla reale destinazione dei beni. Ed invero, come già osservato, l'avviso di accertamento indica quale suo presupposto l'iscrizione in bilancio della partecipazione societaria tra le immobilizzazioni finanziarie, nonostante la natura speculativa del suo acquisto e della successiva vendita a breve distanza di tempo.

Sul punto la motivazione della C.T.R. del Lazio, sebbene sintetica, appare sufficiente a giustificare l'iter logico - argomentativo della decisione, mentre ogni ulteriore censura, che introducesse valutazioni di merito, sarebbe comunque esclusa nel giudizio di legittimità.

4.1. Settimo motivo - Nullità della sentenza per omessa pronuncia sul motivo di appello relativo all'illegittimità dell'avviso di accertamento, perchè comporterebbe una duplicazione del prelievo di imposta rispetto all'avviso di accertamento emesso nei confronti della Telemaco Immobiliare S.p.A., in base al quale è intervenuto atto di conciliazione giudiziale sul presupposto che vi sia stata una cessione di azienda da Telemaco a Mirtus, con rivalutazione degli immobili residui e conseguente applicazione dell'IRAP.

4.2. Il motivo è fondato e va accolto.

4.3. Ed invero, la società ricorrente ha formulato uno specifico motivo di appello, in cui ha dedotto un'illegittima duplicazione del prelievo fiscale in relazione allo stesso presupposto di imposta.

Secondo la prospettazione di parte ricorrente, nel caso in esame l'oggetto della conciliazione si fonda sul disconoscimento ai fini fiscali dell'operazione di cessione della partecipazione "Telemaco" realizzata dai soci di quest'ultima, tra cui la società ricorrente.

La contraddittorietà delle contestazioni, secondo la ricorrente, sarebbe evidente, indipendentemente dai diversi soggetti destinatari degli avvisi di accertamento, atteso che "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'operatività del divieto di doppia imposizione, previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 67 postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto". (Cass. n. 1168/08).

Sul punto non si ravvisa alcuna pronuncia del giudice di appello, che pure, nell'esposizione del fatto, da atto della specifica doglianza dell'appellante. Nè tale pronuncia può ritenersi implicitamente contenuta nel generico rigetto del ricorso contenuto nel dispositivo della sentenza impugnata, poichè la questione, la cui trattazione è stata del tutto omessa, presenta una propria autonomia rispetto alle altre.

In accoglimento, quindi, di tale ultimo motivo, la Corte cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.T.R. del Lazio in diversa composizione, perchè, decidendo anche sulle spese del giudizio di legittimità, si pronunzi in ordine allo specifico motivo di appello.

P.Q.M.

La Corte accoglie il settimo motivo di ricorso; rigetta i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, alla C.T.R. del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 27 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 27 aprile 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza