Sentenza del 07/09/2018 n. 21823 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con avviso di accertamento, notificato nel settembre 2007, l'Agenzia delle Entrate rettificava, ai fini dell'Iva, dell'Irpeg e dell'Irap anno d'imposta 2004, il reddito imponibile della A. s.p.a sulla base di due rilievi. In particolare, con il primo rilievo si contestavano oneri bancari di competenza di altri soggetti passivi d'imposta, in difformità dell'art. 109 TUIR, sul presupposto che la "stagnazione" del credito(vantato ed esposto in bilancio nei confronti di una controllata estera (la A.S.), avesse concorso ad elevare costi sostenuti per interessi passivi verso banche, senza avere prodotto nè ricavi nè reddito, sicchè veniva operata dall'Ufficio la presunzione che gli oneri finanziari fossero stati gravati dal ricorso all'indebitamento verso banche, che era costato alla Società l'importo desunto applicando al credito medio concesso il prime rate medio individuabile per il periodo di imposta 2003 nel 7%; con il secondo rilievo si contestava l'omessa contabilizzazione di componenti positivi di reddito relativamente al costo di produzione di alcuni macchinari e dei relativi prezzi di vendita.

Il ricorso proposto dalla Società avverso l'atto impositivo veniva integralmente accolto dalla Commissione tributaria provinciale ma la decisione, appellata dall'Agenzia delle entrate, è stata parzialmente riformata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia la quale, con la sentenza indicata in epigrafe, ha riconosciuto, ai soli fini dell'Irpeg e dell'Irap, una maggiore produzione dei beni e, quindi, un'omessa dichiarazione di componenti positivi con sanzioni al mimino, mentre per il resto ha confermato l'annullamento del primo rilievo.

In particolare, il Giudice di appello ha annullato la prima ripresa rilevando che dagli atti non emergeva la presenza di un credito di natura finanziaria ma, al contrario, di un credito da transazione commerciale. In relazione al secondo rilievo, invece, la C.T.R. ha rideterminato il valore delle rimanenze finali, ai soli fini delle imposte dirette, tenuto conto della crisi del settore, dell'integrazione di altra società nel contesto aziendale e della cassa integrazione guadagni per non pochi operai.

Per la cassazione della sentenza ricorre, su sei motivi, A. s.p.a..

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso e propone, a sua volta, ricorso incidentale, su tre motivi cui resiste con controricorso la Società la quale ha, anche, depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso principale si deduce la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d) e d bis) laddove il Giudice di appello aveva ritenuto legittimo il ricorso al metodo induttivo (di cui alla norma invocata) sebbene non ne ricorressero i presupposti, per avere la Società, la cui contabilità era stata ritenuta ben tenuta e regolare, risposto al questionario, fornendo tutta la documentazione richiesta.

2. Con il secondo motivo si deduce la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, laddove la C.T.R. aveva omesso di esaminare l'eccezione, formulata in via subordinata, relativa alla pertinenza ed esaustività della documentazione presentata in risposta al questionario.

3. Con il terzo motivo si deduce la medesima violazione di cui al secondo mezzo per avere la Commissione omesso di esaminare le eccezioni formulate, in via di ulteriore subordine, sulla illegittimità del questionario per genericità dei dati richiesti e sulla violazione dei principii di collaborazione, lealtà e correttezza.

4. I motivi, connessi, possono trattarsi congiuntamente e sono infondati.

4.1. Ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2 nel testo vigente ratione temporis, l'Ufficio, in deroga alle disposizioni del comma precedente, era legittimato a determinare il reddito di impresa, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lett. d) del precedente comma quando (per quello che rileva in questa sede):

d) le omissioni e le false e inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultante dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica.

d bis) il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi del presente decreto, art. 32, comma 1, nn. 3 e 4 o del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, comma 2, nn. 3 e 4.

Ai sensi del citato art. 32 per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte dirette possono:...

3) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti, rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresi i documenti di cui al successivo art. 34...;

4) inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento.

4.2. Nella specie - premesso che è pacifico (come risulta dallo stesso ricorso della contribuente) che il motivo attiene unicamente al secondo rilievo rispetto al quale la Società aveva, sin dal ricorso introduttivo, dedotto l'illegittimità del ricorso al metodo induttivo - è, altresì, incontestato in atti, che, successivamente ad una verifica svoltasi nei locali della Società, l'Ufficio provvedeva a

inviare alla stessa il questionario, con il quale, per ciò che qui ancora rileva, si richiedeva documentazione relativa alla dimostrazione del ricarico di tre mensilità (gennaio-luglio-novembre) delle merci più rappresentative. La Società inoltrava all'Ufficio una serie di documenti. Veniva, quindi, emesso avviso di accertamento, con il quale, sub n. 2 rubricato: omessa contabilizzazione di componenti positivi del reddito determinati ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, comma 2, lett. d) e d) bis l'Ufficio, rilevato che la documentazione prodotta era non solo carente, ma omissiva rispetto alla richiesta, e che, quindi, il quadro riassuntivo della documentazione prodotta non consentiva una corretta e puntuale analisi del ricarico, provvedeva ad un'indagine sui conti economici e a rettificare la dichiarazione sulla base delle risultanze di tali indagini.

4.3. La C.T.R., sul punto, ha motivato che l'accertamento "risulta legittimo in quanto la documentazione richiesta pur se presentata non è stata giudicata del tutto pertinente e soddisfacente dall'Ufficio. Pertanto, dette carenze, unitamente ad alcune anomalie contabili riscontrate, legittimano l'accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d e d bis".

4.4. Così ricostruiti i termini fattuali della vicenda processuale, può da subito rilevarsi l'infondatezza del secondo e del terzo motivo alla luce del costante insegnamento di questa Corte per cui ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ciò non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (cfr. tra le altre, di recente, Cass. n. 19194 del 02/08/2017; id. n. 29191/2017).

4.5. Nel caso in esame, appare evidente dalla lettura integrale della motivazione della sentenza impugnata che la C.T.R. ha tenuto conto delle eccezioni sollevate dalla contribuente ma le ha implicitamente rigettate avendo ritenuto legittimo l'accertamento in quanto fondato su documentazione ritenuta carente dall'Ufficio.

5. Anche il primo motivo, attinente a violazione di legge, è infondato. Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte da un canto, "la circostanza che l'accertamento induttivo sia stato preceduto da un verbale di contestazione in cui non sono stati rilevati i presupposti per il ricorso a tale modalità di accertamento, non è causa nè di nullità, nè di illegittimità' di quest'ultimo, non avendo l'avviso di accertamento carattere vincolato rispetto al verbale di constatazione sul quale si basa" (v. Cass. n. 19194/2017), dall'altro "il comportamento del contribuente, che ometta di rispondere ai questionari previsti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, n. 4, e non ottemperi alla richiesta di esibizione di documenti e libri contabili relativi all'impresa esercitata, in tal modo impedendo o comunque ostacolando la verifica, da parte dell'Ufficio, dei redditi prodotti, vale di per sè solo ad ingenerare un sospetto in ordine all'attendibilità di quelle scritture, rendendo "grave" la presunzione di attività non dichiarate desumibile dal raffronto tra le percentuali di ricarico applicate e quelle medie del settore e legittimo l'accertamento induttivo

ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d)" (v. Cass. n. 17968 del 24/07/2013, id n. 4944 del 2.3.2018).

5.1 Nel caso in esame, seppure è pacifico che la Società ottemperò formalmente all'invito di cui al questionario producendo documentazione, è, altresì, incontestato che l'Ufficio rilevò che tale produzione non era pertinente e idonea a fornire i chiarimenti richiesti, tanto da concretizzarsi in una sostanziale omissione di esibizione. Tale argomentazione è stata fatta propria dal Giudice di appello il quale, come già esposto, ha ritenuto che la non pertinenza rispetto ai chiarimenti richiesti e, in definitiva, l'inidoneità della documentazione esibita rendesse legittimo il ricorso al metodo induttivo.

5.2. Ciò posto, non appare revocabile in dubbio che il giudizio espresso (sulla carenza di idoneità e di pertinenza della documentazione prodotta) sia frutto dell'accertamento in fatto riservato al Giudice di merito e, nella specie, tale accertamento non è stato idoneamente attinto con il mezzo di impugnazione.

6. Con il quarto motivo si denuncia la sentenza impugnata di insufficiente motivazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 per non avere i Giudici di appello spiegato in quale modo e in quale misura aveva tenuto conto della grave crisi congiunturale, dell'integrazione di altra società nel contesto aziendale, della cassa integrazione guadagni per non pochi operai.

6.1 La censura va esaminata, per unitarietà della trattazione, unitamente al secondo motivo di ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle entrate, sempre per vizio di insufficiente motivazione, sul medesimo capo di sentenza ed esattamente speculare a quello proposto dalla ricorrente principale. In particolare, l'Agenzia delle entrate ha censurato la C.T.R. per avere considerevolmente ridotto, con riferimento al secondo rilievo, il recupero a tassazione senza dare adeguata contezza degli elementi utilizzati per giungere all'individuazione dell'indice di scarto della produzione rispetto al costo del lavoro nella misura dello 0,05%.

6.1. Entrambe le censure sono fondate. La motivazione resa, sul punto, dalla Commissione tributaria regionale si risolve, in effetti, in affermazioni apodittiche senza che il Giudice di merito abbia fornito adeguata e sufficiente esplicitazione - rispetto ai fatti, sia pure contrapposti, allegati dalle parti - delle ragioni sottostanti la decisione assunta.

7. Con il quinto e con il sesto motivo di ricorso si deducono, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 ulteriori violazioni dell'art. 112 cod. proc. civ. per avere la Commissione omesso di esaminare, rispettivamente, l'eccezione, formulata in estremo subordine, relativa alla necessità di ridurre i maggiori ricavi accertati in considerazione dei costi necessari per produrli e l'ulteriore eccezione formulata sotto il profilo sanzionatorio sull'inapplicabilità delle pene pecuniarie per la sussistenza di condizioni di obiettiva incertezza.

7.1. Le censure, sufficientemente specifiche indicando e riportando per stralci idonei allo scopo gli scritti difensivi nei quali le doglianze erano state proposte, sono fondate avendo il Giudice d'appello del tutto omesso di pronunciare su entrambe.

8. Riprendendo, quindi, l'esame del ricorso incidentale, con il primo motivo si deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'insufficiente motivazione della sentenza impugnata sul fatto controverso e decisivo, dedotto dall'Agenzia delle entrate in appello e contestato, comunque, in atto di appello, circa il carattere elusivo della condotta complessivamente tenuta dalla A. S.p.A. nei confronti della società controllata estera che si appalesava mancante di logica o quanto meno di mera economicità. Si lamenta, in particolare: come fosse estremamente generica, se non incomprensibile, l'affermazione secondo cui la prospettazione dell'Ufficio non troverebbe riscontro con i riferimenti alla tab.12 allegata alla nota di bilancio; l'assoluta irrilevanza ai fini del decidere della ritenuta natura commerciale dei crediti; la mancata esplicitazione delle ragioni per cui la poste crediti verso la controllata nell'anno fosse equivalente al volume delle complessive delle vendite verso la controllata nell'anno.

8.1. La censura non è meritevole di accoglimento. La motivazione resa sul punto dalla Commissione tributaria regionale, rapportata al contenuto dell'avviso di accertamento e agli elementi probatori acquisiti in atti, appare, sia pure nella sua sinteticità, sufficiente e congrua giacchè il contenuto della tabella 12 citata dal giudice d'appello è ben noto alla ricorrente incidentale (come si evince dai suoi scritti difensivi) e la decisione appare fondata non solo sulla mera natura commerciale del credito ma anche su altri fatti esplicitati dal Giudice di merito (quale ad esempio la movimentazione del credito nel corso dell'anno oggetto di verifica). Di contro, le circostanze dedotte con il mezzo di impugnazione, nei termini in cui sono formulate, appaiono piuttosto tendere, a diverse (e, quindi, inammissibili in questa sede) ricostruzione del fatto e rivalutazione del materiale probatorio.

8.2. Del secondo motivo di ricorso incidentale si è già detto sub 6), accogliendolo.

9. Il terzo motivo di ricorso incidentale è inammissibile. Il mezzo è rubricato: "violazione e falsa applicazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5" mentre, nella successiva illustrazione della censura, la ricorrente si limita a riportare il passo motivazionale con il quale sarebbe stata perpetrata dalla C.T.R. la violazione della norma indicata in rubrica senza alcuna altra specificazione. Peraltro, nella estrema genericità del mezzo, anche dalla sua integrale lettura non è dato comprendere il tipo di vizio effettivamente denunciato (violazione di legge o vizio motivazionale).

10. Con il quarto motivo di ricorso incidentale, infine, si deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. laddove il Giudice di appello pronunciando extrapetita aveva ridotto al minimo le sanzioni, richiesta non formulata dalla Società che, invece, ne aveva chiesto la totale disapplicazione in virtù di asserite obiettive condizioni di incertezza sulle norme che si assumevano violate.

10.1. La ricorrente principale, nel controricorso a ricorso incidentale, ha eccepito l'inammissibilità di tale motivo, per carenza di interesse, in quanto già con l'avviso di accertamento le sanzioni erano state irrogate al minimo e sul punto, pertanto, non vi era soccombenza da parte dell'Agenzia delle entrate.

10.2. A fronte dell'eccezione della controricorrente e del contenuto della sentenza impugnata (la quale in realtà non contiene alcun passo decisionale relativo al regime sanzionatorio) la censura

è inammissibile per carenza di specificità laddove omette di riportare il contenuto dell'avviso di accertamento riguardo alla misura delle sanzioni in concreto irrogata.

11. In conclusione, per le ragioni sin qui svolte, in accoglimento del quarto, quinto e sesto motivo del ricorso principale e del secondo motivo del ricorso incidentale, la sentenza impugnata va cassata nei limiti dei motivi accolti con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, la quale provvederà al riesame, fornendo congrua motivazione, e al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il quarto, quinto e sesto motivo del ricorso principale, rigettati gli altri; accoglie il secondo motivo del ricorso incidentale, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata, nei limiti dei motivi accolti e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, alla quale demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 26 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 7 settembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza