Sentenza del 30/09/2019 n. 24293 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Al termine di una verifica fiscale compiuta nei confronti di S. Srl e dall'incorporante M. I. Srl, riguardante le annualità 2003 e 2004, l'Agenzia delle Entrate notificò alla prima società un avviso di accertamento, per il 2003, che recuperava a tassazione Euro 23.800.000, relativo alla fattura emessa da ICC Srl per operazioni inesistenti, consistenti nella ristrutturazione di immobili.

L'atto impositivo venne poi annullato in autotutela dall'Amministrazione finanziaria, per la neutralità fiscale dell'operazione, visto che, a fronte del costo inesistente, il medesimo importo era stato computato, come componente positivo, nelle "rimanenze finali" del conto economico del medesimo esercizio.

Con avviso di accertamento relativo al 2004, diretto all'incorporante M. I. Srl, l'Agenzia recuperò una parte dell'importo della fattura ICC Srl, limitando la ripresa fiscale alle sole spese di ristrutturazione che, secondo l'organo di controllo, avevano incrementato il costo degli immobili venduti dalla società nel medesimo esercizio (2004), al netto della rimanenza finale di Euro 11.702.882,00, da recuperare negli esercizi successivi, in concomitanza con l'effettiva vendita degli appartamenti.

Seguì un altro atto impositivo, relativo all'annualità 2005, oggetto di questo giudizio, diretto a C. Srl (che, a sua volta, aveva incorporato M. I. Srl), che recuperava a tassazione IRES, IRAP maggiore reddito, sulla base della rettifica delle "rimanenze finali" al 31/12/2004, da 49.934.354,00 a Euro 38.231.472,00, e conseguentemente, delle "rimanenze iniziali" (recte: "esistente iniziali") del 2005 di Euro 11.702.882,00, quale minore componente negativo di reddito.

2. Como Srl impugnò l'avviso innanzi alla CTP di Roma, sostenendo che l'ufficio aveva ripetuto lo stesso errore commesso nell'accertamento 2003, che pure era stato annullato in autotutela; ancora, che l'Agenzia non si era attenuta al metodo accertativo utilizzato per il 2004, e, infine, che l'asserito minore valore delle "rimanenze iniziali" del 2005 era compensato dal maggior valore, di importo pressochè identico, delle rimanenze finali, dello stesso esercizio, il che escludeva qualsiasi reale incremento del reddito imponibile.

La CTP di Roma, con sentenza n. 481/2013, dichiarò il ricorso inammissibile perchè tardivo.

3. La CTR del Lazio, con la sentenza in epigrafe, ha rigettato l'appello proposto dalla società avverso la decisione di primo grado.

Esclusa la tardività del ricorso, la Commissione Regionale ha reputato la rettifica del valore delle rimanenze iniziali del 2005 conforme alla previsione dell'art. 110 TUIR, comma 8, e al principio di continuità dei valori contabili, e, comunque, l'ha ritenuta coerente con la constatazione che la società, in fase procedimentale, non avesse dimostrato di avere sostenuto i costi di ristrutturazione degli appartamenti venduti nel medesimo esercizio.

Con riferimento alla fattura ICC SrI, ha stabilito che, sebbene il Tribunale penale di Roma avesse assolto gli imputati dal reato di false fatturazioni, per insussistenza del fatto, tuttavia, il materiale probatorio utilizzato nel giudizio penale non era idoneo a ribaltare il contenuto della verifica fiscale, poggiante su solide basi presuntive, non smentite da elementi contrari offerti dalla contribuente, gravata del relativo onere probatorio.

4. Per la cassazione ricorre la società, affidandosi a cinque motivi; l'Agenzia resiste con atto di costituzione, ai sensi e per gli effetti dell'art. 370 c.p.c., comma 1.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo del ricorso, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., per mancata corrispondenza tra "chiesto e pronunciato", per effetto del travisamento della causa petendi, la ricorrente censura la sentenza impugnata per non avere compreso quale fossero il petitum e la causa petendi a base dell'appello e, in dettaglio, per avere reputato che la società criticasse l'Amministrazione finanziaria a causa della mancata detrazione, dai costi asseritamente inesistenti, di cui alla fattura ICC Srl, il valore derivante dalla vendita degli immobili alienati nel 2005, laddove, invece, l'azione accertatrice era stata contestata perchè, oltre alla variazione in aumento di Euro 11.702.882,00 (valore delle "rimanenze iniziali" del 2005), non era stata considerata la corrispondente variazione in diminuzione, di Euro 11.377.167,74, pari ai maggiori componenti positivi indicati tra le "rimanenze finali", del medesimo esercizio, al netto dei costi da imputare alle unità immobiliari (sei in tutto) vendute nel 2005.

2. Con il secondo motivo, denunciando, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39, 40, art. 109 TUIR, artt. 2697, 2727, 2729, c.c., si censura la sentenza impugnata per avere posto a carico della contribuente un onere probatorio gravante sull'ufficio, trattandosi di un c.d. accertamento a tavolino, mera appendice dei pregressi accertamenti 2003-2004, scaturito dal medesimo PVC, cui era allegato il prospetto delle rimanenze immobiliari, con la distinta dei costi di ristrutturazione relativi a ciascun immobile.

La contribuente rimarca che, benchè non fosse tenuta a farlo, tuttavia nei gradi di merito aveva dimostrato che, nel 2005, aveva venduto solo sei appartamenti, i cui costi di ristrutturazione, ritenuti inesistenti, erano insignificanti, mentre, dal canto suo, l'ufficio (il cui operato era stato riconosciuto come legittimo da parte della CTR), cadendo in errore, aveva recuperato a tassazione, per la medesima annualità, l'intero importo di Euro 11.702.882,00, presumendo, in

sostanza, la cessione di tutti gli immobili cui si riferiva la fattura ICC Srl, senza fornire la prova del proprio assunto.

3. Con il terzo motivo, denunciando, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, "Omessa decisione su questione essenziale, rilevabile anche d'ufficio, ai fini della determinazione della sanzione e delle imposte, in base allo ius superveniens", la ricorrente censura la sentenza impugnata per non avere pronunciato sulla richiesta dell'appellante di applicazione dello ius superveniens in tema di importi dovuti a titolo d'imposta, sanzioni e interessi.

4. Con il quarto motivo, denunciando, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 1, violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, commi 2, 3, si ascrive alla sentenza impugnata di avere disatteso il principio di legalità, per omesso esame dell'eccezione di applicazione dello ius superveniens di cui al precedente mezzo d'impugnazione.

5. Con il quinto motivo, denunciando, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, "Contraddittorietà ed illogicità della motivazione della sentenza (error in procedendo)", la ricorrente censura la sentenza impugnata per avere qualificato come inammissibili, nel contenzioso tributario, le prove per testi e documentali acquisite nel giudizio penale per false fatturazioni, senza considerare che tali strumenti di conoscenza sono acquisibili, come prove sostanziali, nel processo tributario.

Sotto altro profilo, si critica il percorso motivazionale della CTR che avrebbe erroneamente riportato un passo della citata sentenza penale d'assoluzione che, diversamente da quanto affermato dalla Commissione laziale, aveva appurato che, in due palazzi ubicati nei pressi di via Giolitti, a Roma, erano state eseguite rilevanti opere edili, da parte della società che aveva emesso la fattura incriminata.

6. Il quinto motivo, il cui esame è preliminare agli altri sul piano giuridico in quanto attiene ad un error in procedendo, è infondato.

Le sezioni unite della Corte hanno statuito che: "La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto tale una motivazione caratterizzata da considerazioni affatto incongrue rispetto alle questioni prospettate, utilizzabili, al più, come materiale di base per altre successive argomentazioni, invece mancate, idonee a sorreggere la decisione)." (Cass. sez. un. 3/11/2016, n. 22232).

Nel caso in esame, con riferimento al tema del decidere, osserva questa Corte che non ricorre il vizio di motivazione apparente in quanto la Commissione Regionale ha minuziosamente illustrato il proprio processo decisionale e, in particolare, ha esposto le ragioni che l'hanno indotta ad escludere che fosse stata raggiunta la prova dell'effettività delle operazioni oggetto della fattura in contestazione, nonostante la sentenza penale d'assoluzione, per insussistenza del fatto, in relazione al reato di false fatturazioni.

7. Il primo motivo è infondato.

E' il caso di ribadire l'indirizzo di legittimità, per il quale l'omessa pronuncia su alcuni dei motivi di appello - così come, in genere, l'omessa pronuncia su domanda, eccezione o istanza ritualmente introdotta in giudizio - risolvendosi nella violazione della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, integra un difetto di attività del giudice di secondo grado, che deve essere fatto valere dal ricorrente non con la denuncia della violazione di una norma di diritto sostanziale ex art. 360 c.p.c., n. 3 o del vizio di motivazione ex art. 360 c.p.c., n. 5., in quanto siffatte censure presuppongono che il giudice del merito abbia preso in esame la questione oggetto di doglianza e l'abbia risolta in modo giuridicamente non corretto ovvero senza giustificare (o non giustificando adeguatamente) la decisione al riguardo resa, ma attraverso la specifica deduzione del relativo "error in procedendo" - ovverosia della violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4 la quale soltanto consente alla parte di chiedere e al giudice di legittimità - in tal caso giudice anche del fatto processuale - di effettuare l'esame, altrimenti precluso, degli atti del giudizio di merito e, così, anche dell'atto di appello (Cass. 27/01/2006, n. 1755).

Nella fattispecie concreta, l'ipotesi illustrata dal precedente arresto giurisprudenziale non si è verificata in quanto la CTR ha compiutamente vagliato i motivi d'appello ed è pervenuta alla conclusione - certamente non censurabile dal punto di vista dell'omessa corrispondenza tra "chiesto e pronunciato", ossia della violazione dell'art. 112 c.p.c. - della legittimità della ripresa fiscale.

8. Il secondo motivo è fondato nei termini che seguono, il che determina l'assorbimento del terzo e quarto motivo.

Disponendo i due distinti profili di censura, del complesso motivo, secondo un'ordinata scansione giuridica, innanzitutto, si addebita all'Amministrazione finanziaria - e, di riflesso, alla sentenza che ne ha condiviso l'azione accertatrice - di avere errato nell'individuazione del criterio d'incidenza, sui redditi dell'esercizio 2005 (in verifica), del costo, descritto nella fattura ICC SrI, indeducibile perchè derivante da un'operazione oggettivamente inesistente (nella specie, si trattava della ristrutturazione di centocinque appartamenti).

In secondo luogo, si lamenta che la Commissione laziale, ribaltando il criterio legale di ripartizione, tra le parti, dell'onere della prova, ha posto contra legem a carico della contribuente il compito di dimostrare l'esistenza delle operazioni di cui alla fattura ICC Srl.

Osserva la Corte che l'articolata doglianza è fondata.

Assumendo, infatti, che quest'ultima fattura si riferisse ad un'operazione oggettivamente inesistente, ossia che quel costo fosse fittizio, è ovvio che l'illegittimo incremento, all'inizio del conto economico dell'esercizio 2005, del componente negativo di reddito consistente nelresistenza iniziale" (nella sentenza della CTR si parla, in modo impreciso, di "rimanenza iniziale"), di Euro 11.702.882,00 (quale quota parte dei falsi costi di ristrutturazione degli immobili, non ancora recuperati nelle annualità precedenti), era compensato dall'omogeneo incremento del componente positivo (del reddito) consistente nella registrazione, a fine esercizio

(31/12/2005), nell'elenco delle "rimanenze finali" che, come è noto, sono inserite tra le poste in "avere" (componenti positivi), perchè attengono ad un ricavo potenziale.

La CTR, innanzitutto, non ha considerato tale decisivo aspetto e, pur richiamando il principio di continuità dei valori di bilancio (TUIR art. 110, comma 8), non ha dato conto della riduzione delle giacenze iniziali del 2005 (quale conseguenza della riduzione delle rimanenze finali degli esercizi precedenti); in secondo luogo, ha erroneamente posto a carico della società verificata l'incombente di dimostrare che gli immobili (apparentemente ristrutturati), in realtà, non erano stati venduti nel 2005.

Secondo una corretta applicazione del criterio giuridico di riparto dell'onere della prova, invece, spettava all'Amministrazione finanziaria nella veste di attrice sostanziale, la quale, coll'atto impositivo, aveva fatto valere la maggiore pretesa erariale, derivante dall'indeducibilità dei costi inesistenti - dimostrare l'effettivo trasferimento, totale o parziale, nell'esercizio 2005, degli immobili solo apparentemente ristrutturati.

E' dato rilevare, altresì, che il diverso modus operandi dell'Amministrazione finanziaria, invocato dalla contribuente, con riferimento all'avviso di accertamento per l'anno 2004 (richiamato dalla CTR; vedi pag. 4 della sentenza impugnata), con il quale veniva recuperata a tassazione solo una parte dei costi fittizi (Euro 12.098.000,00), riguardanti unicamente gli immobili (interessati dalla fattura ICC Srl) venduti nella medesima annualità, con rinvio della ripresa della differenza (Euro 11.702.000,00), alle annualità di effettiva cessione degli immobili rimanenti, ha trovato conferma nel giudicato (esterno), di cui alla sentenza di questa Corte 3/10/2018, n. 23996.

9. In definitiva, accolto il secondo motivo, assorbiti il terzo e il quarto motivo, rigettati il primo e il quinto motivo, la sentenza è cassata, in relazione al motivo accolto, con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, alla quale è demandato di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

La questione relativa all'applicazione dello ius superveniens, ai fini della determinazione della sanzione e delle imposte, ovviamente, potrà essere riproposta dinanzi alla Commissione laziale.

P.Q.M.

la Corte accoglie il secondo motivo, dichiara assorbiti il terzo e il quarto motivo, rigetta il primo e il quinto motivo, cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, alla quale demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 9 luglio 2019.

Depositato in cancelleria il 30 settembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza