Sentenza del 02/10/2019 n. 24536 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. (---) s.p.a. in fallimento, in persona del curatore fallimentare, propone ricorso, affidato a sette motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, n. 277/1/15, depositata il 26 gennaio 2015, che ha accolto l'appello dell'Ufficio contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma, che aveva accolto il ricorso della stessa curatela del fallimento della (---) s.p.a. avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva accertato, per l'anno d'imposta 2002, maggiori imposte dovute a titolo di IRPEG per Euro 1.496.435,00 ed a titolo di IRAP per Euro 176.663,00, oltre ad interessi e sanzioni per complessivi Euro 2.078.353,00.

2. Espone infatti la ricorrente di aver impugnato l'avviso di accertamento de quo in primo grado presso la Commissione tributaria provinciale di Roma, denunciandone l'illegittimità con riferimento:

a) sia all'infondatezza della ritenuta nullità della dichiarazione dei redditi del 2002, ai fini IRPEG ed IRAP, sottoscritta validamente dal legale rappresentante della società, piuttosto che dal curatore fallimentare già nominato, con conseguente inapplicabilità del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 41, e dell'accertamento induttivo da tale norma consentito nel caso di dichiarazione omessa o nulla;

b) sia alla carenza di motivazione in merito all'induttiva quantificazione di maggior reddito imponibile, fondata sull'accertamento induttivo di maggiori ricavi rispetto a quelli contabilizzati, senza dedurre i costi risultanti dalle scritture contabili e non disconosciuti dall'Ufficio;

c) sia all'insussistenza dell'inattendibilità delle scritture contabili, tali considerate dall'Ufficio sulla base di una non corretta valutazione in fatto dell'attività svolta dalla società in bonis, e quindi della normativa fiscale ad essa applicabile, anche in materia di contabilità;

d) sia alla ritenuta antieconomicità della gestione dell'attività imprenditoriale della società, fondata sulla vendita di traffico telefonico ad un prezzo inferiore di quello d'acquisto, senza considerare che il progetto imprenditoriale in questione versava in una fase di start up e comprendeva tra i costi (nessuno dei quali era stato disconosciuto dall'Ufficio) anche quelli fissi correlati a componenti indipendenti dai volumi di traffico telefonico effettivamente commerciati e destinati ad essere recuperati in un arco temporale sufficientemente lungo;

e) sia alla mancata considerazione, in violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75, e dell'art. 53 Cost., dei costi che, pur non risultando dalla dichiarazione dei redditi, abbiano

costituito la base per ottenere i maggiori ricavi accertati.

3. La CTP di Roma adita ha accolto il ricorso della curatela, ritenendo che non sussistessero i presupposti dell'accertamento induttivo utilizzato dall'Amministrazione finanziaria, in quanto non era nulla la dichiarazione fiscale sottoscritta dal legale rappresentante della società e non dal curatore fallimentare; nè poteva ritenersi inattendibile la contabilità della società in bonis, della quale non poteva considerarsi sintomatica neppure l'antieconomicità della gestione dell'impresa, che aveva trovato una sua logica conseguenza nelle perdite che avevano infine condotto la società stessa al fallimento.

4. Avverso tale sentenza l'Ufficio ha proposto appello, rigettato dalla CTR del Lazio con la sentenza n. 205/21/10, depositata il 4 novembre 2010, che ha ritenuto validamente proposta la dichiarazione IRPEG ed IRAP della società, con conseguente inapplicabilità dell'accertamento induttivo de quo, che ha ritenuto fondato esclusivamente sul D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 41.

La medesima sentenza ha inoltre ritenuto irrilevanti, al fine di verificare la sussistenza del potere accertativo in concreto esercitato dall'Ufficio, le argomentazioni di quest'ultimo relative all'inattendibilità delle scritture contabili della società, comunque contemporaneamente confermando la valutazione della loro attendibilità già compiuta dalla CTP in primo grado, anche perchè solo genericamente contestate dall'appellante Amministrazione.

5. Avverso la predetta decisione d'appello, l'Agenzia delle Entrate ha quindi proposto ricorso per Cassazione, che questa Corte, con la sentenza del 20/04/2012, n. 6256, ha accolto, cassando l'impugnata sentenza e rinviando alla Commissione tributaria del Lazio.

6. Riassunto, a seguito del rinvio, il giudizio d'appello, la Commissione tributaria del Lazio ha quindi emesso la sentenza qui impugnata, con la quale ha accolto l'appello dell'Ufficio.

7. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente censura la sentenza impugnata per violazione del giudicato interno, per avere il giudice a quo, nel giudizio di rinvio conseguente alla cassazione della sentenza della CTR del Lazio n. 205/21/10, depositata il 4 novembre 2010, ritenuto di doversi pronunciare nuovamente sulla questione della nullità, o meno, della dichiarazione fiscale presentata dalla società e sottoscritta dal legale rappresentante di quest'ultima, e non dal curatore, nonostante questa Corte, con la già richiamata sentenza del 20/04/2012, n. 6256, avesse già dato atto che la validità della dichiarazione de qua, accertata dalla sentenza della CTR in quella sede impugnata, non risultava neppure censurata nel giudizio di legittimità, per cui, secondo l'attuale ricorrente, il relativo capo della sentenza d'appello era passato in giudicato.

2. Con il secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente censura la sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 63, e dell'art. 384 c.p.c., comma 2, e art. 394 c.p.c., per non essersi il giudice a quo, nel giudizio di

rinvio, uniformato al principio di diritto, e comunque a quanto statuito da questa Corte con la sentenza n. 6256/202, che aveva confermato la statuizione della sentenza della CTR del Lazio n. 205/21/10, depositata il 4 novembre 2010, nella parte in cui quest'ultima aveva escluso la nullità della dichiarazione fiscale in questione, pur correggendone la motivazione. Pertanto, secondo l'attuale ricorrente, il giudice a quo, in sede di rinvio, non avrebbe potuto, come invece ha fatto, giudicare nuovamente la validità della dichiarazione in questione e ritenerne la nullità, in contrasto con la precedente statuizione di questa Corte.

3. Con il terzo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, la ricorrente censura la sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 63, e dell'art. 384 c.p.c., comma 2, e art. 394 c.p.c., oltre che per erronea applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 41, per avere il giudice a quo, nel giudizio di rinvio, ritenuto che l'esercizio del potere di accertamento induttivo di cui al citato art. 41, fosse, nel caso di specie, derivato dalla nullità, per il preteso vizio di legittimazione alla sottoscrizione, della predetta dichiarazione fiscale, la cui validità era stata invece già confermata da questa Corte con la sentenza n. 6256/2012.

4. Con il quarto motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente censura la sentenza impugnata per l'erronea applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 2, per aver ritenuto che l'accertamento induttivo extracontabile, disciplinato da tale norma, potesse essere comunque legittimato dall'inattendibilità della documentazione contabile, desunta dal risultato antieconomico della gestione imprenditoriale, derivante da costi economici che l'Ufficio non ha ritenuto proporzionati ai ricavi, senza tuttavia porne in discussione l'inerenza.

5. Con il quinto motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la ricorrente censura la sentenza impugnata per l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio e discussi nel contraddittorio tra le parti, poichè la motivazione ha trascurato di prendere in considerazione tutte le argomentazioni sostenute dalla curatela per escludere l'inattendibilità della documentazione contabile della società e la valutazione della gestione dell'attività imprenditoriale in termini di antieconomicità;

6. Con il sesto motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente censura la sentenza impugnata per la violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, comma 2, per avere il giudice a quo ritenuto legittimo l'accertamento de quo pur in difetto di adeguata motivazione in ordine agli elementi ed ai criteri di quantificazione della pretesa impositiva induttivamente accertata.

7. Con il settimo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente censura, in subordine al mancato accoglimento del sesto motivo, la sentenza impugnata per la violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75, per avere il giudice a quo ritenuto legittimo l'accertamento de quo sebbene l'Ufficio, accertati induttivamente maggiori ricavi non dichiarati, non abbia tenuto conto, nel rideterminare il reddito imponibile, anche di quei costi che, pur non risultando dalla dichiarazione del contribuente, costituiscono la base necessaria per ottenere tali ulteriori ricavi.

8. Il primo, il secondo ed il terzo motivo di ricorso sono tra loro strettamente connessi e vanno trattati congiuntamente.

Infatti, tutti i primi tre motivi censurano la sentenza impugnata per avere il giudice a quo esteso la sua decisione ad un capo di sentenza - quello relativo alla validità della dichiarazione fiscale presentata dalla società per l'anno d'imposta 2002, con la conseguente inutilizzabilità del potere di accertamento di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 41, - sul quale si era già formato il giudicato interno e che non era compreso nell'oggetto del giudizio rinviato alla CTR dalla sentenza n. 6256/2012 di questa Corte, che aveva cassato, con rinvio, la precedente sentenza della CTR del Lazio n. 205/21/10, depositata il 4 novembre 2010.

I motivi sono fondati.

8.1. Giova, al riguardo, riprodurre i punti 5 e 6 della motivazione, oltre che il dispositivo, della predetta sentenza n. 6256/2012 di questa Corte: "5. - Può quindi anche convenirsi con l'affermazione previa della commissione regionale, che ha ritenuto nella specie non integrato il presupposto di cui al citato D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, ancorchè dovendosi al riguardo correggere la motivazione all'uopo redatta, dal momento che la ragione della insussistenza della nullità della dichiarazione, presentata nel caso in esame dal liquidatore della fallita, non è costituita dall'irrilevante profilo della consecuzione al bilancio approvato dagli organi sociali prima della dichiarazione di fallimento, ma dal fatto che trattavasi di dichiarazione relativa a periodo d'imposta (2002) anteriore a quello nel corso del quale la procedura concorsuale era stata aperta: v. D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 183, Tuir, e del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 5). Detta affermazione, d'altronde, non risulta neppure censurata in questa sede. Ma resta il fatto che una simile preliminare valutazione non risolveva la materia del contendere, residuando comunque il distinto profilo della metodologia induttiva correlata, nell'atto impositivo, al contestato riscontro di una contabilità nel complesso inattendibile, per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica.

Nè può ritenersi in proposito soddisfatto l'onere di disamina e di connessa motivazione, che incombeva al giudice d'appello, in virtù del laconico inciso caratterizzante l'ultima parte della motivazione dell'impugnata sentenza.

Il riferimento al fatto di una svolta puntuale verifica dei primi giudici "non contestata, se non genericamente, nell'atto di appello", commisurato alla specificità della censura (anche in tal caso trascritta per intero in seno al ricorso per cassazione, nel rispetto del canone di autosufficienza di questo), si rivela apodittico e, come tale, inadeguato a esprimere le ragioni di un giudizio. 6. - Per le esposte considerazioni, il ricorso si palesa dunque meritevole di accoglimento; donde l'impugnata sentenza va cassata con rinvio, per nuovo esame, alla commissione tributaria regionale del Lazio, diversa sezione, la quale provvederà anche sulle spese del giudizio di cassazione. P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, cassa l'impugnata sentenza e rinvia, anche per le spese del giudizio di cassazione, alla commissione tributaria regionale del Lazio.".

La lettura del provvedimento evidenzia, senza possibilità di equivoco, che l'insussistenza della nullità della dichiarazione presentata dal liquidatore della fallita, già accertata dalla sentenza della CTR in quella sede impugnata, e la conseguente carenza del presupposto del potere

accertativo induttivo di cui al citato D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, sono state confermate da questa Corte, sia pur previa correzione della relativa motivazione, e pertanto esulavano dall'oggetto del giudizio di rinvio ed erano passate in giudicato tra le parti.

8.2. Il giudizio, quindi, doveva proseguire, di fronte al giudice del rinvio, in ordine alla sussistenza, o meno, dei presupposti del distinto profilo di accertamento induttivo, correlato, nell'atto impositivo de quo, al contestato riscontro di una contabilità nel complesso inattendibile.

Sulla questione, infatti, la stessa sentenza n. 6256/2012 di questa Corte, al punto 4 della motivazione, ha così argomentato: "4. - (...) L'accertamento ha quindi richiamato il verbale di constatazione della g.d.f. del 18.12.2003, evidenziante una marcata differenza tra ricavi contabilizzati dalla fallita (Euro 7.012.684,00) e ricavi effettivi (Euro 11.169.449,00), e, in aggiunta al rilievo di "omessa presentazione dell'unico 2003 per il 2002" e di "omessa presentazione del bilancio al 31/12/2002 e relativi allegati", ha contestato "che (..) la contabilità (..) è risultata inattendibile nel suo complesso, configurandosi in tal modo l'applicazione della procedura induttiva per la determinazione del reddito d'impresa". L'impugnata sentenza, in risposta al gravame dell'amministrazione finanziaria avverso la decisione di primo grado (gravame distinto in censure involgenti entrambi i profili, come ancora emerge dalla trascrizione delle relative partizioni, in questa sede eseguita dalla ricorrente), ha confermato l'annullamento dell'atto impositivo essenzialmente affermando che questo era stato invece "effettuato ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, il cui presupposto (la nullità della dichiarazione fiscale) ha negato per le ragioni all'inizio ricordate. Ma in tal modo non ha adeguatamente valutato che, seppure in effetti menzionante, in fine, solo l'art. 41 cit., l'avviso di accertamento, nella riferita parte motiva, conteneva un concorrente espresso riferimento alle condizioni di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d). Al quale espresso riferimento il giudice del merito non ha prestato alcuna attenzione, ancorchè all'uopo sollecitato dal gravame proposto avverso la decisione di primo grado, i cui tratti salienti erano costituiti dal rilievo di "legittimità del ricorso all'accertamento presuntivo, poichè le scritture contabili evidenziavano numerose e ripetute irregolarità, come rilevato dal p.v.c. di cui sopra".".

8.3. Tanto premesso, va quindi cassata, in accoglimento dei primi tre motivi di ricorso, la sentenza qui impugnata, nella parte in cui, per effetto del richiamo, nel dispositivo, alla motivazione (ed in particolare alle sezioni di quest'ultima impropriamente riferite al "primo motivo di rinvio" ed al "secondo motivo di rinvio", ovvero dal primo capoverso della parte rubricata "Diritto", a pag. 3, fino a tutto il secondo capoverso della stessa parte, a pag. 4), in contrasto con il predetto giudicato interno, ha ritenuto omessa la dichiarazione fiscale della società per l'anno d'imposta 2002 ed ha considerato quindi l'accertamento legittimamente fondato sul D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, accogliendo in parte qua l'appello dell'Agenzia delle Entrate.

9. Il quarto ed il quinto motivo di ricorso - che per la loro stretta connessione vanno trattati congiuntamente- attingono invece l'ulteriore questione relativa alla sussistenza dei presupposti per procedere all'accertamento induttivo ai sensi (non del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, ma) del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d), al quale l'atto impositivo faceva pure concorrente ed espresso riferimento.

La sentenza qui impugnata, pronunciandosi in parte qua nei limiti del giudizio rinviatole, nell'accogliere l'appello dell'Agenzia delle Entrate, ha infatti ritenuto fondata la valutazione d'inattendibilità della contabilità della società, per ragioni "sostanziali", delle quali ha tuttavia esplicitato unicamente la prevalenza dei costi sui ricavi, tale da denotare un "comportamento che, oggettivamente, sfugge a qualsiasi parametro di buon senso imprenditoriale".

La ricorrente censura tale decisione sia in diritto, per l'erronea applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 2, in difetto dei presupposti del potere accertativo esercitato dall'Ufficio; sia sotto il profilo del vizio della motivazione, per l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio e discussi nel contraddittorio tra le parti, avendo il giudice a quo trascurato di prendere in considerazione tutte le argomentazioni sostenute dalla curatela per escludere l'inattendibilità della documentazione contabile della società e la valutazione della gestione dell'attività imprenditoriale in termini di antieconomicità.

9.1. Il quarto ed il quinto motivo sono fondati, sotto il profilo della carenza della motivazione in ordine ai presupposti fattuali che giustificano l'applicazione dell'accertamento induttivo di cui al citato D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 2.

Infatti, è la stessa sentenza qui impugnata che, nella descrizione dello svolgimento del processo, dà espressamente atto che la curatela aveva reiterato le proprie difese anche riguardo all'asserita antieconomicità dell'attività imprenditoriale in questione, con particolare riferimento alla concentrazione dei costi nella fase iniziale, così come del resto risulta anche dalla trascrizione, nel ricorso, delle controdeduzioni della società in sede di appello.

Invero, come questa Corte ha già avuto occasione di precisare, in tema di imposta sui redditi d'impresa, l'inerenza all'attività dei costi sostenuti deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro dai riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo, anche se l'antieconomicità e l'incongruità della spesa possono essere indici rivelatori del difetto di inerenza (Cass., 31/10/2018, n. 27786).

Tuttavia, nel caso di specie, il giudice a quo, nel valutare l'antieconomicità e l'incongruità della spesa, ha totalmente omesso ogni considerazione delle circostanze fattuali (attinenti alle concrete modalità di svolgimento della fase iniziale dell'attività in questione, con particolare riguardo ai relativi costi fissi) addotte dalla ricorrente che, ove debitamente apprezzate, avrebbero potuto, in ipotesi, escludere il fondamento stesso del relativo ragionamento inferenziale. E' pertanto fondata la censura relativa all'omesso esame dei predetti fatti, già discussi nel contraddittorio tra le parti, decisivi per il giudizio, in quanto idonei a contrastare l'unico presupposto - l'antieconomicità della gestione- individuato dalla CTR nella motivazione a sostegno dell'inattendibilità della contabilità della società ricorrente e quindi del ricorso all'accertamento induttivo ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2. Nè, peraltro, potrebbe escludersi la rilevanza di tale carenza della motivazione, come invece sostenuto dalla controricorrente, sulla base della circostanza che l'avviso di accertamento evidenziava ulteriori specifici profili di inattendibilità della documentazione contabile.

Infatti, la sentenza qui impugnata non prende in espressa considerazione nessun profilo di inattendibilità ulteriore rispetto a quello dell'antieconomicità, per cui la carenza motivazionale rispetto a quest'ultimo appare decisiva nel contesto della decisione impugnata. Inoltre, come si evince dalle controdeduzioni della società, trascritte nel ricorso, le contestazioni di quest'ultima si estendevano anche ad altre pretese carenze formali e sostanziali della sua contabilità, per cui la motivazione della sentenza impugnata, ove avesse effettivamente preso in considerazione anche tali ulteriori profili concorrenti di inattendibilità della contabilità, avrebbe comunque dovuto prendere in considerazione anche le relative difese della parte privata.

La sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio, nella parte in cui ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate, ritenendo sussistente il presupposto dell'inattendibilità della contabilità della società come fondamento del potere di accertamento induttivo di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2.

10. Il sesto ed il settimo motivo di ricorso (che censurano l'accertamento con riferimento alla carenza di motivazione ed alle modalità di quantificazione del maggior reddito imponibile accertato in maniera induttiva) devono ritenersi assorbiti e le relative questioni verranno esaminate dal giudice a quo, nel giudizio di rinvio, ove ritenga sussistenti i presupposti per l'accertamento induttivo di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, art. 39, comma 2.

P.Q.M.

Accoglie il primo, il secondo ed il terzo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione e cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti;

accoglie il quarto ed il quinto motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione e cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, rinviando alla Commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità;

dichiara assorbiti il sesto ed il settimo motivo di ricorso.

Così deciso in Roma, il 14 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 2 ottobre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza