Sentenza del 20/10/2021 n. 29153 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale dell'Umbria rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, ufficio locale, avverso la sentenza n. 57/2/10 della Commissione tributaria provinciale di Terni che aveva accolto il ricorso di S.A.O. Se. Am. Or. - srl (già spa, di seguito breviter SAO) e da ERG R. spa (di seguito breviter ERG), rispettivamente controllata e controllante aderenti al consolidato nazionale per il triennio 2004-2006, contro l'avviso di accertamento IRES 2004.

La CTR, nella parte che qui rileva, osservava in particolare, per un verso, che, come statuito dai primi giudici, l'atto impositivo impugnato era da considerarsi illegittimo in quanto "integrativo" di altro precedente, senza tuttavia che ne sussistesse il presupposto previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, (sopravvenuta conoscenza di "nuovi elementi"), essendo del tutto conoscibile da parte dell'Agenzia delle entrate, ufficio locale, la pendenza di un procedimento penale a carico degli amministratori della SAO fin dall'emanazione del primo atto impositivo relativo all'annualità fiscale de qua; per altro verso, che comunque la ripresa fiscale basata sull'indeducibilità di "costi da reato" L. n. 537 del 1993 ex art. 15, comma 4 bis, non poteva più ormai considerarsi fondata nel merito in quanto il relativo processo penale si era concluso con una sentenza di proscioglimento per prescrizione dei reati contestati. Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate deducendo tre motivi.

Resistono con controricorso le società contribuenti, che poi illustrano con una memoria.

Motivi della decisione

In via preliminare deve disattendersi l'istanza di discussione orale (e la subordinata richiesta di rinvio della trattazione della causa a tal fine diretta) proposta in data 6 maggio 2021 dal difensore della controricorrente/ricorrente incidentale.

Infatti trattasi all'evidenza di un'istanza tardiva, posto che il D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8 bis, prevede che essa debba essere proposta "entro il termine perentorio di venticinque giorni liberi prima dell'udienza..", appunto palesemente non rispettato dal difensore istante.

Peraltro non può considerarsi valida la giustificazione da quest'ultimo data al riguardo, posto che, in particolare, nella comunicazione di cancelleria del 19 marzo 2021 (avviso di fissazione dell'odierna udienza camerale), non vi era alcun obbligo di indicazione della speciale tipologia di trattazione della causa prevista dalla citata disposizione legislativa, trattandosi di una previsione normativa primaria che poteva e doveva essere conosciuta dal difensore medesimo.

Con il primo e con il secondo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - l'agenzia fiscale ricorrente lamenta la violazione/falsa applicazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, (espressamente, nel testo in vigore sino al 2 marzo 2012), poichè la CTR ha ritenuto che tale disposizione legislativa non fosse applicabile nel caso di specie dovendosi fare esclusivo riferimento alle valutazioni dell'AGO penale, essendo di contro inibita al giudice tributario speciale una valutazione incidentale della rilevanza penale delle condotte originanti i costi de quibus, ai fini della loro deducibilità; inoltre poichè la CTR ha affermato che la sentenza penale di proscioglimento per prescrizione aveva effetto dirimente, ingenerandosene l'effetto di far venire meno la specifica causa di indeducibilità di detti costi prevista dall'evocata disposizione legislativa.

Le censure, da esaminarsi congiuntamente per connessione, sono fondate.

Anzitutto vanno disattese le, plurime, eccezioni di inammissibilità sollevate dalle controricorrenti.

Nell'ordine:

- quanto all'eccepita "non autosufficienza" del ricorso va anzitutto ribadito che "Il ricorso per cassazione - per il principio di autosufficienza - deve contenere in sè tutti gli elementi necessari a costituire le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito e, altresì, a permettere la valutazione della fondatezza di tali ragioni, senza la necessità di far rinvio ed accedere a fonti esterne allo stesso ricorso e, quindi, ad elementi o atti attinenti al pregresso giudizio di merito, sicchè il ricorrente ha l'onere di indicarne specificamente, a pena di inammissibilità, oltre al luogo in cui ne è avvenuta la produzione, gli atti processuali ed i documenti su cui il ricorso è fondato mediante la riproduzione diretta del contenuto che sorregge la censura oppure attraverso la riproduzione indiretta di esso con specificazione della parte del documento cui corrisponde l'indiretta riproduzione" (Cass., n. 14784 del 15/07/2015, Rv. 636120 - 01).

Le censure in esame rispettano lo standard indicato in questo principio di diritto, criticando con puntualità una delle due rationes decidendi della sentenza impugnata ossia quella inerente l'affermato effetto invalidante dell'avviso di accertamento oggetto della lite da parte della sentenza di proscioglimento per prescrizione emessa nel parallelo processo penale. Le controricorrenti evidentemente confondono il piano del merito (accertamento incidentale della sussistenza dei reati implicanti l'indeducibilità dei costi oggetto della ripresa fiscale) con quello della dedotta violazione/falsa applicazione di legge, secondo la configurazione del parametro di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3;

- quanto all'eccepita "novità" dei mezzi de quibus rispetto alla materia del contendere trattata e decisa nei gradi di merito, ugualmente deve notarsi che la difesa delle controricorrenti sovrappone il piano della valutazione circa la sussistenza dei reati in contestazione con quello della critica, vincolata, alla sentenza impugnata effettivamente proposta dall'agenzia fiscale ricorrente;

- nemmeno risulta fondata l'eccezione di inammissibilità per violazione del principio del legittimo affidamento da parte della ricorrente trattandosi di questione che certamente non riguarda l'ammissibilità del ricorso, quanto piuttosto attinge il "merito cassatorio" proposto.

Ed appunto passando a quest'ultimo, vanno anzitutto richiamati i seguenti principi di diritto:

- "In tema di imposte sui redditi, ai sensi della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, (nella formulazione introdotta dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1, conv. in L. n. 44 del 2012), che opera, in ragione del comma 3 della stessa disposizione, quale "jus superveniens" con efficacia retroattiva "in bonam partem", sono deducibili i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti (inserite, o meno, in una "frode carosello"), per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che detti costi siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità ovvero relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo.(Nella specie la S.C., in applicazione del principio, ha annullato la decisione impugnata che ritenuto "certo" il costo per la mera rappresentazione dello stesso in fattura, senza alcuna valutazione sulla inerenza dello stesso all'attività di impresa). (Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 17788 del 06/07/2018, Rv. 649801 - 01);

- "In tema di imposte sui redditi, ai sensi della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, (come novellato dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8, commi 1 e 3, conv. in L. n. 44 del 2012), l'indeducibilità dei costi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitti non colposi non discende in modo "automatico" dalla declaratoria di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato, spettando al giudice tributario valutare incidentalmente la rilevanza penale della condotta" (Cass., Sez. 5 -, Sentenza n. 9419 del 04/04/2019, Rv. 653360 - 01).

Il Collegio condivide tali arresti giurisprudenziali ed intende darvi coerente seguito nel caso in esame.

Ne deriva l'evidente sussistenza delle denunciate violazioni di legge, posto che la CTR umbra non ha affatto esaminato il meritum causae, appunto consistente, in via incidentale, nell'accertamento della rilevanza penale delle condotte originanti i costi oggetto delle riprese fiscali, limitandosi, del tutto erroneamente, ad affermare un inesistente effetto preclusivo della sentenza penale di proscioglimento per prescrizione degli amministratori della SAO e, in via principale, nell'accertamento della coesistenza dei presupposti - generali - di deducibilità di detti costi.

Inoltre va poi comunque rilevato - non sul piano della ammissibilità dei mezzi in esame, come detto sopra, erroneamente evocato in via di eccezione dalle controricorrenti, ma bensì relativamente alla loro fondatezza - che "Le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, non discendendo da esse alcun vincolo neanche per la stessa Amministrazione finanziaria che le ha emanate; sicchè, ove il contribuente si sia conformato a un'interpretazione erronea fornita da quest'ultima, non può invocare alcun legittimo affidamento al fine di andare esente dal pagamento del tributo dovuto, assumendo all'uopo rilievo il principio, di rilevanza costituzionale, della riserva di legge, nonchè gli ulteriori

principi di inderogabilità delle norme tributarie, di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di vincolatezza della funzione di imposizione e di irrinunciabilità del diritto di imposta, risultando ciò conforme al principio unionale secondo cui il legittimo affidamento non può basarsi su una prassi illegittima dell'Amministrazione" (Cass., Sez. 5 -, Sentenza n. 20819 del 30/09/2020, Rv. 658996 02).

Volendosi dare seguito anche a tale, pienamente condivisibile, arresto giurisprudenziale, non può dunque considerarsi nel caso di specie in alcun modo implicato il principio, anche unionale, di tutela del legittimo affidamento dalla, errata ed illegittima, previsione del documento di prassi evocato dalle contribuenti (circolare 42/E-2005) e dalla posizione assunta dall'Agenzia delle entrate, ufficio locale, rispetto ad analoghi atti impositivi per l'anno 2003 e per lo stesso 2004.

Tali determinazioni amministrative infatti sono sicuramente contra legem posto che il D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 2, appunto prevede espressamente la rilevanza ai fini della non deducibilità dei "costi da reato" della sentenza penale di proscioglimento per prescrizione.

E questo dovrà appunto essere accertato dal giudice del rinvio che dovrà attenersi ai citati principi di diritto e farne concreta applicazione, tenuto conto delle difese nel merito riproposte dalle controricorrenti nel presente giudizio, peraltro impropriamente non essendo la loro sede.

Con il terzo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - l'agenzia fiscale ricorrente si duole della violazione/falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 e art. 43, u.c., poichè la CTR, con distinta ratio decidendi, ha affermato l'invalidità dell'avviso di accertamento impugnato in quanto "accertamento integrativo" emesso in assenza di elementi di conoscenza sopravvenuti.

La censura è fondata.

Va anzitutto ricordato che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, u.c., nella versione applicabile ratione temporis, dispone " Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte".

La CTR umbra ha al riguardo osservato che "Il Collegio rileva che tutta la vicenda ha avuto all'epoca una notevole risonanza mediatica, il che ha consentito (rectius: avrebbe dovuto consentire) all'Amministrazione di "percepire" come concreta eventualità la attualizzazione di ipotesi delittuose. Tale semplice percezione non era sufficiente di per sè ad applicare il comma 4 bis, ma era tale da dover indurre un adeguato monitoraggio istruttorio (anche di tipo sollecitatorio) presso la competente Procura della Repubblica, che, in questo modo, avrebbe potuto trasmettere il provvedimento di rinvio a giudizio".

Orbene, risulta evidente che siffatto modo di argomentare costituisce una violazione/falsa applicazione della citata disposizione legislativa. Le notizie di stampa infatti non possono certamente essere considerate quale conoscenza della pendenza di un processo penale a carico

degli amministratori di una società e della correlativa rilevanza fiscale nè tantomeno costituire, di per sè, un obbligo di attivazione istruttoria da parte dell'agenzia fiscale.

Che poi in fatto vi fosse effettiva conoscenza da parte dell'Ente impositore della pendenza del procedimento penale de quo fin dalla prima verifica fiscale condotta in base a tutti gli elementi circostanziali puntigliosamente riproposti, impropriamente, in questa sede dalla difesa delle controricorrenti, sarà compito del giudice di rinvio stabilirlo, ciò spettandogli in via esclusiva e non potendosi dare alcun effetto preclusivo alle affermazioni in fatto del primo giudice di appello, essendo le stesse, come detto, frutto di un'errata valutazione giuridica che importa la cassazione, anche in parte qua, della sentenza impugnata.

In conclusione, accolto il ricorso, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR dell'Umbria per nuovo esame ed anche per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 12 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 20 ottobre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza