

Sentenza del 24/04/2023 n. 10887 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In data 25 novembre 2011, l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Pescara notificava alla società contribuente quattro avvisi di accertamento, relativi al recupero della maggiore imposta IRES ed IRAP, oltre sanzioni ed interessi, per gli anni di imposta 2004, 2005, 2006, 2007 (avvisi n. (Omissis), n. (Omissis), n. (Omissis), n. (Omissis)). I recuperi impositivi originavano da: un mancato riconoscimento fiscale dell'ammortamento di beni immateriali costituiti da costi capitalizzati nell'anno 2002 per "addestramento e qualificazione del personale"; dal disconoscimento parziale dei costi sostenuti per "canoni di leasing" su locazione finanziaria di aeromobili; dal mancato riconoscimento di costi di pubblicità fatturati da altra società, non inerenti poichè inidonei a generare alcun ricavo; dalla rilevazione di interessi attivi "presunti" legati ad un credito di Euro 67.139,00 vantato nei confronti di società partecipata.

2. Avverso detti avvisi di accertamento la contribuente proponeva distinti ricorsi dinanzi alla C.t.p. di Pescara; si costituiva anche l'Agenzia delle Entrate con distinte memorie di costituzione, sottolineando la piena legittimità del proprio operato e chiedendo il rigetto dei ricorsi.

3. La C.t.p. di Pescara, previa riunione, con sentenza n. 75/01/2013, rigettava i ricorsi della società contribuente e confermava gli atti impugnati compensando le spese di lite.

4. Avverso tale decisione proponeva appello la contribuente dinanzi la C.t.r. dell'Abruzzo; si costituiva anche l'ufficio con controdeduzioni, ribadendo quanto già avanzato in prime cure e chiedendo la conferma della sentenza impugnata.

5. Con sentenza n. 157/2016, depositata in data 11 febbraio 2016, la C.t.r. adita respingeva il gravame della contribuente condannandola alla rifusione delle spese di entrambi i gradi di giudizio e confermava la pronuncia del giudice di prima istanza.

6. Avverso la sentenza della C.t.r. dell'Abruzzo, la contribuente, nel frattempo ammesso alla procedura di concordato preventivo, ha proposto ricorso per cassazione affidato a sei motivi.

L'ufficio si è costituito con controricorso.

La causa è stata discussa nella pubblica udienza del 14 marzo 2023 per la quale la ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, così rubricato: "Nullità della sentenza in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 e comunque falsa applicazione del combinato disposto di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 e D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43 (in merito alla decadenza dell'ufficio dal potere di accertare gli esercizi chiusi al 31.12.2004 e 31.12.2005)" la contribuente lamenta l'error in iudicando e, nello specifico, la nullità della pronuncia, nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. non ha potuto verificare l'esistenza degli elementi di apparente sussistenza del reato presupposti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 , poichè l'ufficio non ha dato prova della trasmissione della notitia criminis all'Autorità Giudiziaria.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso, così rubricato: "Nullità della sentenza in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 e comunque falsa applicazione del combinato disposto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 (in merito alla decadenza dell'ufficio dal potere di accertare gli esercizi chiusi al 31.12.2004)" la contribuente lamenta l'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. non ha rilevato l'intervenuta decadenza del potere di accertamento dell'ufficio in relazione all'anno d'imposta 2004, in scadenza al 31.12.2009, data la presentazione della denuncia in data 03.03.2010 e, dunque, oltre il termine di decadenza.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso, così rubricato: "Nullità della sentenza in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 e comunque falsa applicazione del combinato disposto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 e del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 25 " la contribuente lamenta l'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha ritenuto legittima la ripresa a tassazione operata dall'ufficio ai fini IRAP per gli anni d'imposta 2004 e 2005, pur non dovendosi applicare all'IRAP la disciplina del raddoppio dei termini di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 , relativo ai soli reati afferenti le imposte dirette e l'Iva.

1.4. Con il quarto motivo di ricorso, così rubricato: "Nullità della sentenza in riferimento all'art. 360 c.p.c. , comma 1, nn. 4 e 5, per omessa pronuncia e difetto di motivazione su punti fondamentali della controversia" la contribuente lamenta l'error in procedendo e il difetto di motivazione nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. non ha valutato i motivi di doglianza di parte con riferimento ai costi di pubblicità, alle operazioni di esteroinvestizione, alle sanzioni.

1.5. Con il quinto motivo di ricorso, così rubricato: "Nullità della sentenza in riferimento all'art. 360 c.p.c. , comma 1, nn. 4 e 5, per omessa pronuncia e difetto di motivazione su punti fondamentali della controversia" la contribuente lamenta l'error in procedendo e il difetto di motivazione nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. non ha valutato i motivi di doglianza di parte con riferimento alle "fatture per consulenza aeronautica" ed all'adesione al condono tombale L. 27 dicembre 2002, n. 289 , ex art. 9 per l'anno 2002 e, quindi, anche per le predette fatture.

1.6. Con il sesto motivo di ricorso, così rubricato: "Nullità della sentenza in riferimento all'art. 360, comma 1, nn. 4 e 5, per omessa pronuncia e difetto di motivazione su punti fondamentali della controversia" la contribuente lamenta l'error in procedendo e il difetto di motivazione nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. non ha valutato i motivi di doglianza di parte con riferimento al finanziamento erogato dalla stessa alla società partecipata ALI ROMA,

finanziamento ritenuto dall'ufficio operazione antieconomica idonea a generare presunti interessi attivi.

2. Il primo ed il secondo motivo, da trattare congiuntamente per evidenti ragioni di connessione, sono infondati.

Come correttamente rilevato e argomentato dalla C.t.r., nella fattispecie, i fatti commessi concretavano violazioni comportanti l'obbligo di denuncia per uno dei reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 e che, ai fini del raddoppio del termine decadenziale, è indifferente che il procedimento penale possa avere un esito favorevole al contribuente essendo sufficiente che la fattispecie contenga in sè elementi tali da essere penalmente rilevante.

2.1. Sul raddoppio dei termini di decadenza del potere di accertamento fiscale in ipotesi di seri indizi di reato, questa Corte (da ultimo: Cass. 15/09/2022, n. 27250) ha enunciato, tra l'altro, il principio secondo cui il raddoppio dei termini previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 per l'IRPEF e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 per l'IVA, nella versione applicabile *ratione temporis*, in forza delle modifiche introdotte con il D.L. 4 luglio 2003, n. 223, art. 37, comma 24, presuppone unicamente l'obbligo di presentazione di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.c., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come peraltro stabilito dalla Corte costituzionale nella sentenza 25 luglio 2011, n. 247, con la conseguenza che ove il contribuente denuncia il superamento dei termini di accertamento da parte del fisco, è tenuto a contestare la carenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia senza poter mettere in discussione la sussistenza del reato il cui accertamento è precluso al giudice tributario (*ex pluribus*, v. Cass. 02/07/2020, n. 13481; Cass. 28/06/2019, n. 17586; Cass. 13/09/2018, n. 22337; Cass. 05/06/2018, n. 14440). Tale raddoppio non è escluso dalla configurabilità di una causa di estinzione del reato come la prescrizione, nè dalla intervenuta archiviazione della denuncia, non rilevando nè l'esercizio dell'azione penale da parte del p.m., ai sensi dell'art. 405 c.p.p., mediante la formulazione dell'imputazione, nè la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, anche in considerazione del doppio binario tra giudizio penale e procedimento e processo tributario (Cass. 15/05/2015, n. 9974).

2.2. Quanto alla doglianza afferente al mancato rilievo da parte della C.t.r. abruzzese dell'intervenuta decadenza del potere di accertamento dell'ufficio per l'anno di imposta 2004, in scadenza al 31/12/2009, poichè la denuncia sarebbe stata presentata il 3 marzo 2010 e, quindi, oltre il termine di decadenza, similmente si è tenuto conto della prescrizione normativa di cui al D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 37 che, a modifica del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43 ha previsto che in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti, cioè degli ordinari termini di decadenza per l'accertamento, sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione.

Conseguentemente, il raddoppio dei termini si calcola a partire dall'annualità nella quale la violazione è stata commessa non dal momento in cui essa è stata denunciata come del resto si ricava dalla considerazione che per l'operatività del raddoppio dei termini non è necessaria la materiale proposizione di una denuncia.

3. Il terzo motivo è fondato.

Ferme rimanendo le considerazioni svolte sub 2.1., su tale assetto nessun effetto spiega la sequenza di modifiche che hanno riguardato la disciplina dei termini prescritti per l'accertamento (L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, commi da 130 a 132 , nonché D.Lgs. n. 5 agosto 2015, n. 128, art. 2) in quanto, qualora gli avvisi di accertamento relativi a periodo d'imposta precedenti a quello in corso alla data 31 dicembre 2016 siano stati già notificati - come nel caso in esame, in cui gli atti impositivi riguardante le annualità dal 2004 al 2007 risultano notificati in data 25/11/2011 - si applica la disciplina dettata dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2 (che non è stato modificato dalla successiva L. n. 208 del 2015), che fa espressamente salvi gli effetti degli avvisi di accertamento notificati alla data di entrata in vigore del predetto decreto (Cass., 09/08/2016, n. 16728). Qualora si tratti di pretesa fiscale su tributi IRAP, giacchè le violazioni delle disposizioni che prevedono e disciplinano tale tributo non sono presidiate da sanzioni penali, a differenza di quanto accade per l'IRPEF e per l'IVA, non è applicabile il raddoppio dei termini di cui all'art. 43 D.P.R. cit. (Cass. 15/09/2022, n. 27250; Cass. 03/05/2018, n. 10483; Cass. 08/04/2022, n. 11552).

4. Il quarto motivo, ossia quello afferente al difetto di motivazione nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. non ha valutato i motivi di doglianza di parte con riferimento ai costi di pubblicità fatturati dalla International Press soc. coop. a r.l., editrice del quotidiano "AVANTI", ed alle operazioni effettuate in esteroinvestizione, è fondato.

Invero, la C.t.r. non ha esaminato correttamente la questione sollevata dalla contribuente e relativa ai costi di pubblicità perchè, da un lato, ha ritenuto detti costi di carattere ricorrente ed operativo - e quindi inerenti l'attività d'impresa dalla deducibile - ma, dall'altro, ne ha asserito l'indeducibilità per la "loro capitalizzazione" che comporterebbe "una modifica sostanziale del risultato di esercizio" e ciò senza la prova contabile che detti costi siano stati capitalizzati piuttosto essendo essi stati dedotti nell'esercizio di competenza. Sicchè sulle operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti la pronuncia impugnata evidenzia una carenza motivazionale.

Anche con riferimento alle operazioni effettuate in esteroinvestizione, la motivazione è illogica in quanto non è chiaramente argomentato come l'operazione relativa alla vendita e locazione dell'aeromobile (venduto dalla Eurofly Spa alla Bytols S.A. e poi da questa alla società di leasing Locat Spa ed ancora da quest'ultima locato alla Air Columbia Srl) abbia concretato un vantaggio fiscale perchè avrebbe pagato canoni di leasing superiori al dovuto a cagione della interposizione fittizia della Bytols S.A.. In altri termini, la tesi dell'ufficio finanziario non è adeguatamente sostenuta in sede giudiziaria e nel contesto motivazionale laddove, in sentenza, sul punto, la C.t.r. si limita ad osservare che la prova contraria utile a vincere la presunzione di esteroinvestizione, in presenza dei requisiti normativi, può essere prodotta dai contribuenti soltanto in sede di controllo, nel contraddittorio con l'Ufficio fiscale, senza chiarire se trattasi di operazioni soggettivamente o oggettivamente inesistenti.

5. Il quinto motivo è fondato.

Nella ricostruzione dell'Ufficio finanziario, la AIRCREW S.A. avrebbe emesso, nei confronti della Air Columbia Srl , nell'anno 2002, delle fatture per "consulenza aeronautica", costi, capitalizzati nell'anno 2002, e ammortizzati nei vari esercizi trattandosi di "immobilizzazioni immateriali" e tali operazioni sarebbero state ritenute inesistenti. Senonchè è pacifico che la Air Columbia Srl , nell'anno 2002, si è avvalsa del condono tombale L. n. 289 del 2002 , ex art. 9 per cui la situazione contabile e fiscale al 2002 si era cristallizzata con conseguente immutabilità dei dati di bilancio e di quelli fiscali sia per la deducibile sia per l'erario.

Anche su questo punto, vi è una carenza di motivazione laddove la C.t.r., sulla precisa contestazione dell'illegittimità della rettifica erariale, argomenta in maniera assolutamente carente.

6. Parimenti il sesto motivo, con il quale la contribuente lamenta che la C.t.r. non ha valutato i motivi di doglianza di parte con riferimento al finanziamento erogato dalla stessa alla società partecipata ALI ROMA, finanziamento ritenuto dall'ufficio operazione antieconomica idonea a generare presunti interessi attivi, è fondato.

Invero, anche le contestazioni sollevate in merito alla rettifica erariale per il mancato calcolo degli "interessi attivi presunti" relativi alla erogazione del finanziamento fatto dalla deducibile alla società partecipata, sia in primo grado che in grado di appello, pur se ritualmente sollevate, non sono state oggetto di esame da parte della C.t.r. con evidente omissione della motivazione.

Con riferimento alle descritte carenze motivazionali, per i tre motivi di ricorso esaminati (ossia quarto, quinto e sesto) ricorre il difetto funzionale di motivazione.

Rileva, in proposito, la giurisprudenza di questa Corte secondo cui, ai fini della motivazione della sentenza, il giudice non può, quando esamina i fatti di prova, limitarsi ad enunciare il giudizio nel quale si concreta la sua valutazione, perchè è solo il contenuto statico della complessa dichiarazione motivazionale, ma deve impegnarsi anche nella descrizione del processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla sua situazione di iniziale ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio che rappresenta il necessario contenuto dinamico della motivazione stessa (Cass. 20/12/2018, n. 32980; Cass. 29/07/2016, n. 15964).

7. In conclusione, vanno accolti i motivi terzo, quarto, quinto e sesto e, rigettati il primo ed il secondo, la sentenza va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria dell'Abruzzo affinchè, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonchè provveda alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie i motivi terzo, quanto quinto e sesto, rigetta il primo ed il secondo, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria dell'Abruzzo affinchè, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonchè provveda alle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza