Sentenza del 13/01/2023 n. 899 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con avviso di accertamento l'Agenzia delle entrate, per quanto in questo grado rileva, riprendeva a tassazione nei confronti di G. Srl reddito non dichiarato nell'anno (---), costituito da un contributo CE dell'importo di Euro 487.600,00 finalizzato allo sviluppo dell'attività agricola, che la Guardia di finanza aveva ritenuto essere stato conseguito a seguito di truffa aggravata e quindi provento di attività illecita, ai sensi della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4 , (perchè la società aveva dichiarato di svolgere attività agricola ma la quasi totalità dei terreni era stata data in locazione per cui doveva ritenersi che l'attività svolta fosse di locazione di immobili e quindi di natura commerciale); tale reddito doveva qualificarsi come reddito di impresa, in ragione della natura effettiva dell'attività; la società aveva registrato il contributo in conto impianti ex art. 88, comma 3 t.u.i.r. , contabilizzandolo in diminuzione del valore dei terreni ma, poichè i terreni sono immobilizzazioni materiali non suscettibili di deterioramento e quindi non ammortizzabili, l'importo del contributo doveva essere considerato come sopravvenienza attiva, non potendo valere l'esimente dell'art. 88, comma 3, lett. b, relativa ai contributi utilizzati per l'acquisto di beni ammortizzabili.

2. La Commissione tributaria provinciale di Savona rigettava il ricorso della società contribuente.

3. La Commissione tributaria regionale della Liguria rigettava l'appello della società nel merito ma lo accoglieva quanto alle sanzioni.

In particolare, per quanto concerne la ripresa, accertava come incontestato che l'attività di G. Srl nel (---), anno in cui aveva ricevuto il contributo, fosse prevalentemente di locazione di immobili, che il finanziamento era stato utilizzato per ammodernare tali immobili (precisamente per consolidare una scarpata della sponda di un rivo che insiste sul terreno locato ed adibito a usi commerciali) e quindi per finalità estranee a quelle del bando, destinato a promuovere attività agricole; riteneva irrilevante che successivamente fosse stata effettuata una confisca per equivalente; accoglieva l'appello sulle sanzioni evidenziando che comunque la società aveva contabilizzato il contributo, sebbene in maniera errata, dovendosi ritenere sussistente un'incertezza nella valutazione della questione, con conseguente applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8 , della L. n. 212 del 2000, art. 10 del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6 ; compensava infine le spese di giudizio.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso Gardenia Srl , affidato a sette motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso e propone ricorso incidentale affidato a due motivi.

La società ha proposto controricorso al ricorso incidentale.

Il Procuratore generale ha depositato conclusioni scritte per il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento del ricorso incidentale.

Motivi della decisione

1. La società ricorrente propone sette motivi di ricorso.

Con il primo motivo deduce omessa pronuncia, ex art. 112 c.p.c. , sotto il profilo dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , in relazione all'eccepita contraddittorietà della motivazione dell'avviso di accertamento, contenente due distinte ragioni della ripresa, incompatibili tra loro.

Col secondo motivo, subordinato al primo, deduce nullità della sentenza impugnata e violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 , sotto il profilo dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , in relazione all'eccepita contraddittorietà della motivazione dell'avviso di accertamento.

Col terzo motivo, subordinato ai precedenti, deduce la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 e della L. n. 241 del 1990, art. 3 sotto il profilo dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , in relazione all'eccepita contraddittorietà della motivazione dell'avviso di accertamento.

Col quarto motivo deduce omessa pronuncia, ex art. 112 c.p.c. , sotto il profilo dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , in relazione all'eccepita necessità che l'illiceità del provento (nel caso di specie l'asserita indebita percezione del contributo Europeo) debba essere definitivamente accertata per essere ripresa a tassazione.

Col quinto motivo deduce, in via di subordine rispetto al quarto motivo, la violazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 , in tema di tassabilità di proventi illeciti, in combinazione con l' art. 53 Cost. , in tema di capacità economica tassabile, e l' art. 27 Cost. , in tema di presunzione di innocenza fino a condanna definitiva, sotto il profilo dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 .

Col sesto motivo deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 , in combinazione con il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 72 sotto il profilo dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , in relazione all'impossibilità di tassare il contributo ricevuto a causa della presenza di una confisca penale.

Col settimo motivo deduce la violazione dell' art. 112 c.p.c. , sotto il profilo dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , in relazione all'eccepita illegittimità e comunque infondatezza della ricostruzione secondo cui il contributo Europeo sarebbe un contributo in conto capitale, tassabile al momento della percezione, e non un contributo in conto esercizio, tassabile successivamente.

L'Agenzia propone due motivi di ricorso incidentale.

Con il primo motivo, deduce la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57 nonchè la violazione dell' art. 112 c.p.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , lamentando che la CTR abbia riformato la sentenza di primo grado in punto sanzioni in presenza di una domanda nuova perchè non avanzata ritualmente dalla parte nel ricorso introduttivo.

Con il secondo motivo deduce la violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 1, comma 2 , del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8 , della L. n. 212 del 2000, art. 10 e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6 in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 sia perchè la dichiarazione era infedele sia perchè la domanda in appello era comunque del tutto generica e non supportata dall'indicazione di alcun indice fattuale su cui fondare la ritenuta incertezza normativa.

2. I primi tre motivi del ricorso principale attengono all'eccezione di nullità dell'avviso per contraddittorietà della motivazione, censurando la ricorrente, nell'ordine, l'omessa pronuncia, il difetto assoluto di motivazione e la violazione delle norme di legge in tema di motivazione dell'atto di accertamento.

2.1. I primi due motivi sono infondati.

La CTR preliminarmente ha dato atto, nella parte narrativa del fatto, della presenza di un motivo di appello volto ad eccepire la nullità dell'avviso di accertamento sotto il profilo motivazionale, sull'asserita circostanza che la ripresa della somma oggetto di finanziamento fosse fondata su due distinte ed inconciliabili ragioni, la natura di provento da attività illecita e l'indebita contabilizzazione come contributo in conto impianti anzichè come contributo in conto capitale, costituente sopravvenienza attiva da contabilizzare interamente nel (---).

Se è vero che nell'esaminare tale eccezione (che, comunque, vertendo sulla legittimità formale dell'avviso ed avendo la CTR esaminato il merito della lite, mai potrebbe considerarsi omessa, configurandosi un implicito rigetto della medesima), come visto compiutamente individuata nei suoi esatti contorni nella parte in fatto della decisione, la CTR, a pagina 8, parli di eccezione "in ordine alla nullità della sentenza impugnata per contraddittorietà delle motivazioni", di fatto essa si riferisce proprio alla suddetta eccezione, sull'assunto che si tratti di una motivazione subordinata compatibile con quella principale; e ciò è confermato anche dalla lettura della parte motiva, pagine 10 e 11, ove la CTR evidenzia che una nullità motivazionale del provvedimento sussista solo ove l'atto impositivo abbia omesso del tutto di indicare le ragioni per le quali dette contestazioni siano state disattese e i relativi temi di indagine non approfonditi, con totale mancanza di motivazioni dalla quale sia derivata un'obiettiva e sostanziale incompletezza e incoerenza della ratio delle riprese a tassazione, ragionamento valido sia per gli accertamenti che per le sentenze.

2.2. Il terzo motivo non è fondato.

La L. n. 537 del 1994, art. 14, comma 4 , nella formulazione vigente ratione temporis, prevede che "Nelle categorie di reddito di cui all' art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi , approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria"; pertanto non sussiste il dedotto irriducibile contrasto motivazionale dell'avviso avendo l'amministrazione finanziaria accertato previamente il carattere illecito del provento e poi qualificato lo stesso come reddito di impresa, considerandolo come sopravvenienza attiva.

Del resto, questa Corte (Cass. 11/12/2000, n. 15567) ha evidenziato che è legittimo anche l'avviso di accertamento con il quale l'amministrazione finanziaria, accertata l'esistenza di reddito tassabile di fonte illecita, lo abbia inquadrato in una categoria reddituale (nella specie da lavoro autonomo) diversa da quella successivamente accertata, prima in sede penale e, poi, dalla commissione tributaria.

3. Con il quarto ed il quinto motivo la società deduce omessa pronuncia e, in subordine, violazione di legge (della L. n. 537 del 1994, art. 14, comma 4) , in relazione alla dedotta necessità che per accertare la natura illecita del provento occorra attendere una condanna definitiva, in contrasto coi principi costituzionali in tema di presunzione di non colpevolezza.

3.1. Il quarto motivo è infondato, in quanto la CTR ha espressamente motivato in ordine alla rilevanza degli elementi indiziari e sulla valenza probatoria della sentenza di primo grado, con ciò, implicitamente ma evidentemente, disattendendo l'eccezione della contribuente.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte, non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto della domanda o eccezione formulata dalla parte (ex multis, Cass. 28/01/2022, n. 2633 ; Cass. 13/07/2021, n. 19868 ; Cass. 9/06/2021, n. 16054 ; Cass. 7/04/2021, n. 9292 ; Cass. 3/02/2021, n. 2416 ; Cass. 3/03/2020, n. 21988 ; Cass. 23/01/2020, n. 1505 ; Cass. 18/12/2019, n. 33595). Ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta, difatti, 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, il che non si verifica quando la decisione adottata comporti implicitamente la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche in assenza di una specifica argomentazione, ove la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (Cass. 4/10/2011, n. 20311).

3.2. Anche il quinto motivo non è fondato.

In tema di proventi da fatto illecito, non occorre che la sussistenza del delitto presupposto sia accertata da una sentenza di condanna passata in giudicato, essendo sufficiente che il fatto costitutivo di tale delitto non sia stato giudizialmente escluso, nella sua materialità, in modo definitivo e che il giudice procedente ne abbia incidentalmente ritenuto la sussistenza (Cass. 24/02/2022, n. 6093), il che è quanto avvenuto nel caso di specie.

Più in generale, infatti i fatti accertati e le prove assunte nel giudizio penale sono pienamente utilizzabili come indizi, da sottoporre a vaglio critico, anche nel giudizio tributario (Cass. 2/12/2002, n. 17037 ; Cass. 20/03/2013, n. 6918 ; Cass. 21/02/2020, n. 4645).

4. Col sesto motivo la società deduce l'impossibilità di tassare il contributo in presenza di una confisca penale.

La CTR ha rigettato l'eccezione sulla base di due distinte rationes decidendi, evidenziando, in primo luogo, che la confisca è successiva all'esercizio di cui si discute e, in secondo luogo, che trattasi di confisca per equivalente, in forza di provvedimento penale revocabile.

La ricorrente deduce l'irrilevanza della natura della confisca trattandosi comunque di provvedimento ablativo e, non contestando in fatto la statuizione che la confisca non sia avvenuta entro l'anno di imposizione, afferma la rilevanza della sola circostanza che la confisca sia intervenuta prima della emissione dell'avviso di accertamento, invocando anche la circolare 150E del 10 agosto 1994.

4.1. Il motivo non è fondato.

Questa Corte ha evidenziato che in tema di imposte sui redditi e con riguardo alla tassazione dei proventi derivanti da attività illecite, ai sensi della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 (il quale ha natura di interpretazione autentica della normativa contenuta nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), affinchè operi la causa di esclusione dell'imponibilità costituita dalla circostanza che i detti proventi risultino "già sottoposti a sequestro o confisca penale", occorre che il provvedimento ablatorio sia intervenuto entro lo stesso periodo d'imposta cui il provento si riferisce e non anche in caso di eventi posteriori alla realizzazione del presupposto impositivo, con i conseguenti obblighi di dichiarazione e di versamento, per i quali si pone solo una questione di diritto al rimborso dell'imposta versata divenuta indebita.

Tale conclusione, da un lato, non pone dubbi di legittimità costituzionale in riferimento al principio di capacità contributiva di cui all' art. 53 Cost. , che non risulta violato nell'arco temporale in cui è chiamato ad operare (dal quale non è dato prescindere), e, dall'altro, è imposta dal principio di eguaglianza di cui all' art. 3 Cost. , in quanto evita ingiustificate di Spa rità di trattamento tra i percettori di proventi illeciti ed i possessori di redditi leciti, per i quali - secondo i principi generali del sistema tributario - i redditi medesimi sono esclusi da imposizione solo se perduti nello stesso periodo d'imposta considerato (Cass. 13/05/2003, n. 7337 ; Cass. 29/09/2005, n. 19078 ; Cass. 20/01/2010, n. 869 ; Cass. 05/11/2019, n. 28375).

Tale conclusione non è affatto smentita dalla stessa circolare invocata dalla ricorrente che si limita ad evidenziare che l'accertamento sia la sede ove il contribuente possa dedurre l'eventuale avvenuta perdita del provento, per confisca o restituzione e risarcimento, con onere della prova a suo carico, ma senza nulla evidenziare circa la data in cui la confisca debba essere avvenuta.

5. Col settimo motivo la ricorrente censura l'omessa pronuncia sull'eccepita errata qualificazione del contributo come contributo in conto capitale anzichè in conto impianti, qualificazione dipendente dalla legge e non dall'uso concreto del finanziamento.

Il motivo, proposto come omessa pronuncia, è infondato in quanto la CTR ha ritenuto che il recupero a tassazione del contributo in quanto fatto illecito fosse motivazione sufficiente a giustificare il dispositivo e che gli elementi suffraganti la natura illecita del comportamento finalizzato a ottenere il contributo giustificassero la tassazione del medesimo indipendentemente dalla errata contabilizzazione, pronunciandosi quindi in maniera evidente anche sulla questione.

6. Il ricorso incidentale è affidato a due motivi, lamentando l'Agenzia sia che la CTR abbia annullato le sanzioni senza valida domanda al riguardo sia che non fossero stati dedotti in giudizio validi presupposti fattuali dell'annullamento.

6.1. Il primo motivo è fondato, con conseguente assorbimento del secondo.

Consolidato orientamento di questa Corte ritiene che in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme fiscali, sussiste il potere del giudice tributario di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni, anche in sede di legittimità, per errore sulla norma tributaria, in caso di obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo della stessa, solo in presenza di una domanda del contribuente formulata nei modi e nei termini processuali appropriati, che non può essere proposta per la prima volta nel giudizio di appello o nel giudizio di legittimità (Cass. 24/10/2008, n. 25676 ; Cass. 12/11/2014, n. 24060 ; Cass. 14/07/2016, n. 14402 ; Cass. 03/06/2021, n. 15406 , che ha dato atto del superamento del remoto contrario orientamento di cui a Cass. 21/03/2011, n. 4053 , richiamato dalla contribuente in controricorso, relativo alla rilevabilità di ufficio dei presupposti di applicazione dell'incertezza normativa), laddove dalla lettura del ricorso introduttivo di primo grado, richiamato dall'Agenzia nel proprio controricorso, tale domanda non risulta proposta, risultando quindi introdotta solo in grado di appello.

Va, quindi, richiamato il consolidato principio, in virtù del quale l'inosservanza del divieto di introdurre una domanda nuova in appello (o un'eccezione nuova non rilevabile d'ufficio), ai sensi dell' art. 345 c.p.c. e, per il giudizio tributario, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57 e, correlativamente, dell'obbligo del giudice di secondo grado di non esaminare nel merito tale domanda è rilevabile d'ufficio in sede di legittimità, poichè costituisce una preclusione all'esercizio della giurisdizione, che può essere verificata nel giudizio di cassazione, anche d'ufficio, non rilevando in contrario neppure che l'appellato abbia accettato il contraddittorio sulla domanda anzidetta (Cass. 24/01/2003, n. 11202 ; Cass. 07/07/2004, n. 12417).

Del resto tale orientamento è correlato alle considerazioni che in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il potere delle commissioni tributarie di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce, potere conferito dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8 , e ribadito, con più generale portata, dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 2 , e quindi dal D.Lgs. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3 , deve ritenersi sussistente quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, si articoli in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione e che l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi di confusione, se esistenti, grava sul contribuente (Cass. 25/10/2006, n. 22890) e deve essere assolto in maniera specifica.

7. Rigettato il ricorso principale, la sentenza impugnata va quindi, in accoglimento del primo motivo di ricorso dell'Agenzia delle entrate, cassata.

Non sussistendo necessità di ulteriori accertamenti in fatto, alla luce del rigetto del ricorso della contribuente e dell'accoglimento del ricorso della Agenzia sotto il profilo dell'inammissibilità del motivo volto all'annullamento delle sanzioni, la causa va decisa nel merito, con la dichiarazione di inammissibilità dell'appello della Gardenia Srl in relazione alle sanzioni.

L'esito complessivo della controversia induce a compensare le spese di appello mentre quelle del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

rigetta il ricorso principale; accoglie il ricorso incidentale dell'Agenzia, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, dichiara inammissibile l'appello della società in relazione alle sanzioni.

Condanna Gardenia Srl , in persona del legale rappresentante p.t., al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle entrate, spese che liquida in Euro 8.000,00 oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater , inserito dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, il 6 dicembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 13 gennaio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza