Sentenza del 07/05/2024 n. 12343 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Ad esito di verifica fiscale, con processo verbale di constatazione redatto in data 19/12/2011, la Guardia di Finanza, Compagnia di Massa - Carrara rilevava, in merito all'anno d'imposta 2008, che a fronte della presentazione del Modello Unico Persone Fisiche da parte del curatore fallimentare, riportante la situazione conclusiva del fallimento della impresa individuale "Ditta P D fu E ", nel quale venivano evidenziati un utile da conto economico pari ad Euro 9.655.534,00 ed un reddito d'impresa di pari importo, non risultava presentata alcuna dichiarazione personale da parte di A.A. , avente causa del fallito.

1.1. In data 25/01/2012 la curatela fallimentare presentava dichiarazione integrativa, con la quale rettificava il reddito d'impresa in Euro 8.701.057,00, in considerazione dell'emersione di un versamento a fondo perduto eseguito dal A.A. a favore della procedura fallimentare, per Euro 994.833,00.

2. I militari verbalizzanti procedevano alla ricostruzione della vicenda relativa al fallimento della "Ditta P D fu E", nei seguenti termini.

2.1. Il Tribunale di Massa dichiarò il fallimento della "Ditta P D fu E" con sentenza del 28 gennaio 1999.

2.2. In considerazione del fatto che la predetta impresa aveva sostenuto di vantare un credito di 10.000.000,00 di dollari americani verso il Ministry of Planning of Iraq, in dipendenza di un contratto che essa avrebbe stipulato con tale ente in data 26 marzo 1990 e nell'ambito del quale lo Stato Iracheno era rimasto inadempiente, la curatela fallimentare coltivò la causa civile che la "Ditta P D fu E", con atto di citazione del 28 ottobre 1998, aveva promosso dinanzi al Tribunale di Massa, per l'accertamento del suddetto credito vantato verso il governo estero.

2.3. In data 29 luglio 1999 il Tribunale di Massa, con ordinanza emessa ex art. 186 - quater cod. proc. civ. , condannò, in contumacia, il convenuto Ministry of Planning of Iraq a pagare alla curatela fallimentare della "Ditta P D fu E" la somma di dollari 10.000.000,00, oltre interessi al tasso legale.

2.4. In forza di tale ordinanza (dichiarata esecutiva con formula apposta il 3 agosto 1999), in data 18 ottobre 1999, la curatela fallimentare notificò alla Banca di Roma Spa e alla Banca Nazionale del Lavoro Spa un atto di pignoramento presso terzi con il quale si intendevano pignorare - a fronte di quanto dovuto dal Ministry of Planning of Iraq alla "Ditta P D fu E" e, per essa, alla

curatela dell'omonimo fallimento - tutte le somme che fossero risultate in qualche modo dovute dalle predette banche al Governo iracheno, fino alla concorrenza di L. 32.400.453.124.

2.5. Entrambi gli istituti di credito, nelle rispettive dichiarazioni di terzo pignorato, negarono di essere debitori di somme nei confronti del Ministry of Planning iracheno, dichiarando, tra l'altro, l'assenza presso di essi di conti o depositi facenti capo a quest'ultimo.

2.6. In conseguenza dell'esito negativo della suddetta procedura di pignoramento presso terzi, il 15 luglio 2003 il curatore fallimentare cedette tale credito, per il corrispettivo di Euro 77.450,00, alla società "Server Plus Ltd.", formalmente residente nel Regno Unito, ma rappresentata in tutti gli atti e rapporti diretti all'acquisizione del credito de quo esclusivamente da soggetti residenti in Italia.

2.7. Successivamente, la società britannica, attivando il procedimento di pignoramento presso terzi nei confronti della Banca di Roma, Filiale di Massa, riuscì invece a recuperare una parte considerevole del credito, pari a circa dollari 5.000.000,00;

ciò, anche in forza della sentenza n. 800, del 15 ottobre 2003, di accertamento del credito nel frattempo emessa dal Tribunale di Massa, a conferma dell'ordinanza del 29 luglio 1999.

2.8. Vista la discordanza tra l'esito della predetta azione esecutiva e quella attivata nel 1999 dal Fallimento "Ditta P D fu E", la curatela fallimentare decise di intraprendere una causa civile nei confronti della Banca di Roma e della Banca Nazionale del Lavoro per ottenere la condanna di queste ultime al risarcimento del danno causato dalla condotta processuale tenuta nella predetta procedura di pignoramento presso terzi.

2.9. In esito a tale causa il Tribunale di Massa, con ordinanza ex art. 186-ter cod. proc. civ. emessa in data 21 dicembre 2005, condannò le parti convenute a versare alla curatela fallimentare la somma complessiva di Euro 9.510.150,50 a titolo di risarcimento danni.

2.10. In data 3 gennaio 2007, il Tribunale di Massa, Sezione Fallimentare, con decreto immediatamente efficace, dichiarò la chiusura del fallimento della "Ditta P D fu E" per avvenuto pagamento dei creditori.

2.11. Contro il decreto di chiusura di fallimento la Banca di Roma Spa , in qualità di terzo interessato, propose reclamo presso la Corte d'Appello di Genova. In data 4 luglio 2007, con sentenza depositata in data 13 dicembre 2008, la Corte ligure dichiarò inammissibile il reclamo. Successivamente, Unicredit Corporate Banking Spa propose ricorso per Cassazione, mentre il A.A. resistette con controricorso, proponendo, a propria volta, ricorso incidentale. Questa Suprema Corte rigettò il ricorso dell'istituto bancario e dichiarò inammissibile quello proposto dal sig. A.A. con sentenza n. 21656/2011 depositata il 19 ottobre 2011.

2.12. Per effetto dell'incasso del credito derivante dall'ingiunzione del Tribunale di Massa, la procedura fallimentare si chiuse con disponibilità liquide nette pari ad Euro 9.655.534,06 che, su disposizione del Tribunale, furono assegnate a A.A. , subentrato nella titolarità dell'impresa fallita, in qualità di unico erede di B.B. , medio tempore deceduto.

2.13. In data 12/06/2009, il curatore fallimentare della "Ditta P D fu E", considerando chiusa la procedura fallimentare in data 13.12.2008, presentava la dichiarazione dei redditi relativa allo stato finale della procedura, per l'anno d'imposta 2008, in cui veniva esposto un utile da conto economico ed un reddito d'impresa pari ad Euro 9.655.534,06.

In data 25/01/2012, il curatore fallimentare rettificava la precedente dichiarazione, rideterminando il reddito imponibile del maxi-periodo fallimentare in Euro 8.701.057,00.

3. L'Ufficio quindi, rilevato in capo a A.A. l'omesso inserimento, nella propria dichiarazione personale relativa all'anno d'imposta 2008, del reddito d'impresa derivante dalla chiusura della procedura fallimentare, per l'importo di Euro 8.701.057,00, procedeva a notificare nei confronti l'avviso d'accertamento n. (Omissis).

4. A.A. impugnava tale atto, ma le sue ragioni non erano apprezzate nei gradi di merito.

5. Avverso la sentenza della CTR della Toscana in epigrafe il contribuente ricorre con nove motivi.

Resiste l'Amministrazione con controricorso.

In prossimità della pubblica udienza il contribuente ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso il contribuente deduce, con riferimento all' art. 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ. , "la violazione e falsa applicazione degli articoli 57 , quarto comma, del DPR 633/72 , e 43, quarto comma, del DPR n. 600/73 , in relazione all' art. 3 , comma 1, della L. n. 241 del 1990 ".

Lamenta il ricorrente che la CTR abbia ritenuto legittima l'autotutela sostitutiva dell'Ufficio, che sostiene essere ammessa solo per emendare vizi di natura formale, anche nel caso di specie, ove sarebbe stato emendato un vizio dell'atto originario, nullo in quanto privo di motivazione.

2. Con il secondo motivo il ricorrente deduce, con riferimento all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ. , "l'omesso esame di fatti decisivi, oggetto di discussione tra le parti, ove l'analisi della fattispecie, tradottasi nella sentenza della CTR, dovesse intendersi limitata all'autotutela sostitutiva "formale"".

Il ricorrente afferma che la CTR avrebbe, nel pronunciarsi, omesso l'esame del fatto decisivo per il giudizio, pacifico tra le parti, e oggetto di discussione quanto alla sua rilevanza, e cioè quello dell'impossibilità di autotutela sostitutiva sostanziale/motivazionale.

La decisione appare viziata, sostiene, anche per l'omessa considerazione di dette circostanze che, se esaminate, avrebbero consentito di escludere la validità dell'avviso di accertamento.

3. I primi due motivi di ricorso, da trattarsi congiuntamente per la stretta connessione, sono infondati.

L'Ufficio ha provveduto, in via di autotutela e con effetti retroattivi, all'annullamento d'ufficio del primo avviso di accertamento, atto ritenuto illegittimo, potere che è espressamente riconosciuto

dall' art. 2-quater , comma 1, del d.l. n. 564 del 1994 (convertito in legge n. 656 del 1994) (v. Cass. n. 24496 del 2018).

Con l'atto oggetto del presente giudizio, emesso successivamente e prima dello spirare del termine decadenziale per l'accertamento, l'Ufficio ha adottato un provvedimento di rinnovo, non precluso dal precedente annullamento in autotutela, che non implica consumazione del potere impositivo, sicché, rimosso con effetto ex tunc l'atto di accertamento ritenuto illegittimo od infondato, l'Amministrazione finanziaria conserva ed anzi è tenuta ad esercitare - nella permanenza dei presupposti di fatto e di diritto - la potestà impositiva (Cass. , n. 16115 del 2007 ; Cass. , n. 14377 del 2007 ; Cass. , n. 14219 del 2015). Gli unici limiti sono costituiti dal rispetto del termine decadenziale previsto per la notifica degli avvisi di accertamento e dal divieto di violazione od elusione del giudicato sostanziale formatosi sull'atto viziato (ex multis v. Cass. , n. 11114 del 2003 ; Cass. n. 24620 del 2006 ; Cass. , n. 14219 del 2015 ; Cass. , n. 12661 del 2016 ; di recente v. Cass. n. 8599 del 27/03/2023), ipotesi non ravvisabili nella fattispecie in esame.

4. Con il terzo motivo il ricorrente deduce, con riferimento all' art. 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ. , "la violazione e falsa applicazione dell' art. 12 , comma 7 della Legge 212/2000 , anche in relazione all'art. 7 della medesima Legge e del richiamato art. 3 , comma 1, della L. n. 241 del 1990 , consumatasi ove la sentenza della CTR sembrerebbe affermare che, per la validità dell'atto d'accertamento, è sufficiente che l'Ufficio dia atto, nell'atto, di aver recepito le osservazioni presentate dal contribuente".

4.1. Osserva il contribuente che, ancorché questa Suprema Corte abbia stabilito che l' art. 12 L. 212/2000 non impone una specifica contestazione degli argomenti addotti dal contribuente, ma richiede soltanto che tali argomenti vengano considerati e valutati prima di emettere l'avviso, nel rispetto dei principi di un giusto processo e del corretto contraddittorio, la questione dovrebbe essere rivalutata e decisa nel senso che l'amministrazione finanziaria che agisce in autotutela sostitutiva, avendo preventivamente annullato un precedente avviso di accertamento, poiché emesso in difetto di esame delle osservazioni effettivamente e tempestivamente presentate dal contribuente ai sensi del comma 7 art. 12 L. 212/2000 , debba, a pena di nullità del nuovo accertamento, motivare ai sensi dell' art. 7 L. 212/2000 , ed anche in relazione all'art. 3 L. 192/1990, circa le ragioni per le quali dette osservazioni sono disattese.

5. Il motivo è infondato.

Questa Corte ha affermato che "In tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente ex art. 12 , comma 7, della l. n. 212 del 2000 , atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo" (ex plurimis, Cass. 03/05/2022, n. 1398, in motivazione; Cass. 10/05/2021, n. 12268 , in motivazione; Cass. 31/03/2017, n. 8378 ; Cass. 24/02/2016, n. 3583).

5.1. Si rileva comunque, nel caso di specie, che, nel secondo avviso di accertamento, come risulta dall'estratto trascritto nel controricorso dell'Amministrazione (p. 13), l'Ufficio ha espressamente

dato atto di avere esaminato e valutato le osservazioni del contribuente, nei seguenti termini: "in data 16/02/2012 (prot. 2012/4150) la parte ha prodotto a questo Ufficio memorie come previsto dall' art. 12 , comma 7, della Legge 212/2000 . L'eccezione contenuta nelle osservazioni in merito all'erronea considerazione delle somme messe a disposizione della procedura da parte del sig. A.A. (vedi par. 2.3 lettera b), pagine 17 e 18) viene recepita dall'Ufficio anche per effetto della dichiarazione integrativa presentata dal curatore fallimentare (vedi supra). Per il resto il contenuto delle predette memorie viene rigettato in considerazione delle motivazioni di seguito riportate e del fatto che esse nulla aggiungono rispetto a quanto già in possesso e già valutato dallo scrivente Ufficio".

6. Con il quarto motivo il ricorrente deduce, con riferimento all' art. 360 , primo comma, n. 4 cod. proc. civ. , la "Nullità della sentenza, per violazione e/o falsa applicazione di legge processuale, degli articoli 36 Decreto Legislativo n. 546/1992 e 111 Cost. Omessa - fittizia - apparente - motivazione circa un punto decisivo della controversia, in particolare nella parte in cui la CTR scrive 'Anche il secondo motivo è da rigettarsi in quanto, come emerge dalla motivazione dell'avviso di accertamento, l'Ufficio ha recepito le osservazioni presentate dal contribuente e questo è ritenuto sufficiente ai fini della sua validità formale'".

6.1. Afferma il ricorrente che in sentenza la CTR non avrebbe dato atto, neppure per ritenerle infondate, delle censure proposte dal contribuente con il gravame. La motivazione della sentenza di appello non consentirebbe in alcun modo di individuarne la "ratio decidendi", non avendo il giudice preso posizione in modo critico in ordine al provvedimento censurato ed ai motivi di appello.

7. Il motivo è infondato.

L'assenza della motivazione, la sua mera apparenza, o ancora la sua intrinseca illogicità, implicano una violazione di legge costituzionalmente rilevante e, pertanto, danno luogo ad un error in procedendo, la cui denuncia è ammissibile dinanzi al giudice di legittimità ai sensi del n. 4 dell'art. 360, ponendosi come violazione delle norme poste a presidio dell'obbligo motivazionale (Cass. S.U. sentenze 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054). In sostanza, il vizio di motivazione che solo può dar luogo alla cassazione della sentenza è quello che attinge il nucleo fondamentale della sentenza, il cosiddetto minimo costituzionale di esplicitazione delle ragioni poste a base della sentenza.

Va ancora rammentato che "La riformulazione dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ. , disposta dall' art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83 , conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134 , deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall' art. 12 delle preleggi , come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa

qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione." (Cass. , Sez. U. , 07/04/2014, n. 8053 ; Cass. Sez. 1, 03/03/2022 n. 7090).

7.1. Nessuna di tali fattispecie ricorre nel caso in esame, in quanto dalla lettura della motivazione della sentenza impugnata emerge l'iter logico seguito dalla CTR, nel ritenere sufficiente, per la validità dell'avviso di accertamento ai fini del rispetto dell'obbligo di motivazione, che l'Amministrazione abbia dato atto di avere esaminato le osservazioni del contribuente.

Le ulteriori considerazioni svolte dal ricorrente risultano invero intese, inammissibilmente, ad ottenere una nuova valutazione del merito della vicenda, in termini diversi rispetto a quanto apprezzato dai giudici di merito.

8. Con il quinto motivo il ricorrente deduce, con riferimento all' art. 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ. , la "violazione e/o falsa applicazione, dell' art. 57 D.lvo 546/92 , con conseguente violazione e falsa applicazione di legge processuale (artt. 99 e 112 cpc)".

8.1. Lamenta il contribuente che la CTR abbia qualificata quale nuova e quindi inammissibile la domanda/eccezione afferente "l'erronea individuazione del periodo d'imposta", ancorché fosse evidente agli atti che la determinazione "giuridica" del maxi - periodo fallimentare e quindi del relativo periodo d'imposta fosse stata oggetto di ampia discussione tra le parti e che, contrariamente alla tesi dell'Ufficio (che lo individua nella data di deposito della sentenza della Corte di Appello di Genova), A.A. avesse, da sempre, allegato che la chiusura della procedura concorsuale e quindi del maxiperiodo fallimentare fosse da individuarsi nel 19 ottobre 2011, giorno del deposito della sentenza n. 21656/2011 della Corte di Cassazione .

8.2. La sussistenza del dedotto vizio, osserva il ricorrente, comporterebbe anche l'omessa pronuncia, da parte della CTR della Toscana, in merito a tale fatto, decisivo e non esaminato.

9. Il motivo è fondato.

9.1. A riscontro delle proprie deduzioni, in particolare, il contribuente i) indica che in ricorso aveva concluso chiedendo di "dichiarare che l'avviso di accertamento n. (Omissis) è illegittimo ed infondato per gli ulteriori motivi ampiamente rappresentati nel presente ricorso (...); ii) allega che l'argomento è stato trattato in ricorso ove viene richiamata l'articolata memoria depositata in sede di PVC allegata al ricorso e le ivi spiegate argomentazioni, iii) richiama le proprie argomentazioni secondo cui il fallimento "si è chiuso in realtà il 19.10.2011".

9.2. Inoltre, in ossequio al principio di autosufficienza il ricorrente, ha prodotto, come da elenco degli allegati al ricorso, tanto il ricorso di primo grado (sub lett. n, pag. 113) quanto il ricorso in appello (sub lett. AA, pag. 114), ove la questione della identificazione temporale del maxiperiodo fallimentare è stata dedotta e ampiamente argomentata a sostegno delle tesi del contribuente, anche se non espressamente cristallizzata nell'indicazione di uno specifico motivo.

9.3. Deve pertanto ritenersi che non vi sia stato allargamento del thema decidendum, alla stregua di un'interpretazione sistematica dell'atto introduttivo del giudizio di primo grado (v. , più di recente, Cass. , V, 19 gennaio 2024, n. 2058), e dunque che la CTR abbia errato nel ritenere la novità della questione proposta.

10. I restanti motivi risultano assorbiti in questa sede, in quanto la loro valutazione, da demandarsi al giudice del rinvio, non può prescindere dalla individuazione corretta del periodo di imposta fallimentare.

11. Infine, l'accoglimento del ricorso rende superfluo l'esame della richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE, peraltro solo genericamente dedotta dal ricorrente nel corso della discussione in udienza pubblica.

12. In conclusione, infondati i motivi dal primo al quarto, fondato il quinto motivo e assorbiti i rimanenti, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza