

Sentenza del 28/03/2024 n. 8489 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A sèguito di verifica fiscale condotta dalla Tenenza di Gorgonzola della Guardia di Finanza con riferimento agli anni d'imposta 2006 -2013, veniva contestato alla Scrim Srl, svolgente l'attività di raccolta e recupero di rottami, l'indebito utilizzo di fatture relative a operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti emesse da società cartiere.

Sulla scorta dei risultati di tale verifica, confluiti nel processo verbale di constatazione redatto il 14 luglio 2014, la Direzione Provinciale di Bergamo dell'Agenzia delle Entrate notificava alla predetta società cinque distinti avvisi di accertamento mediante i quali erano ripresi a tassazione ai fini dell'IRES e dell'IRAP maggiori redditi riferibili agli anni dal 2007 al 2011 e nel contempo veniva disconosciuto il diritto della contribuente alla detrazione dell'IVA con riguardo alle contestate operazioni commerciali, regolate in regime di inversione contabile (reverse charge), con conseguente recupero della maggior imposta dovuta e applicazione delle sanzioni previste dalla legge.

Successivamente, lo stesso Ufficio notificava ai soci della Scrim Srl con partecipazione qualificata altri cinque avvisi di accertamento; più precisamente: (a)tre a A.A., titolare della quota del 50%, relativamente agli anni d'imposta dal 2009 al 2011;

(b)due a B.B., titolare della quota del 40%, relativamente agli anni d'imposta 2010 e 2011.

Con tali atti accertativi, in virtù della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci di società a ristretta base partecipativa, si riprendevano a tassazione ai fini dell'IRPEF i redditi di capitale non dichiarati dai suddetti A.A. e B.B. per gli anni sopra indicati.

Erano, infine, notificati tre ulteriori avvisi di accertamento alla Scrim Srl e al socio C.C., ai quali si contestava l'omessa presentazione del modello 770 per gli anni d'imposta dal 2009 al 2011 e la conseguente mancata effettuazione delle ritenute sugli utili extracontabili corrisposti al predetto socio, titolare di una partecipazione non qualificata del 10%.

Con autonomi ricorsi la società e i tre soci impugnavano i suddetti atti impositivi dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo, la quale, riuniti i diversi procedimenti, accoglieva le domande dei contribuenti con sentenza n. 649/2/2016 del 19 dicembre 2016, riconoscendo l'illegittimità della pretesa erariale. La decisione veniva, però, riformata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, che in accoglimento dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate respingeva gli originari ricorsi delle parti private con sentenza n. 2689/25/2019 del 20 giugno 2019.

Rilevava il giudice regionale: - che, contrariamente a quanto affermato dal primo giudice, la disciplina sul raddoppio dei termini per la notificazione degli avvisi di accertamento contemplata dall' art. 43 , comma 3, D.P.R. n. 600 del 1973 , nel testo vigente *ratione temporis*, andava ritenuta applicabile anche all'IRAP, in forza del richiamo fatto dagli artt. 24 e 25 D.Lgs. n. 446 del 1997 alle disposizioni in materia di imposte sui redditi; -che aveva, altresì, errato la CTP nel ritenere illegittimo l'accertamento induttivo extracontabile operato dall'Ufficio finanziario ai sensi dell' art. 39 , comma 2, D.P.R. n. 600 del 1973 . L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

La causa è stata discussa all'udienza pubblica del 6 febbraio 2024.

Nel termine di cui all' art. 378 c.p.c. il Pubblico Ministero ha depositato memoria, con la quale ha chiesto di accogliere il primo e il quinto motivo di ricorso, assorbiti gli altri.

Anche i ricorrenti hanno depositato memoria, con la quale hanno insistito per l'accoglimento dell'esperito gravame di legittimità.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, formulato ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., viene lamentata la nullità dell'impugnata sentenza per violazione dell' art. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell' art. 132 c.p.c..

1.1 Si assume che la motivazione dell'impugnata decisione risulterebbe meramente apparente, avendo la CTR, in riforma della decisione di primo grado, apoditticamente affermato la legittimità dell'accertamento induttivo extracontabile condotto dall'ufficio finanziario.

2. Con il secondo motivo, proposto a norma dell' art. 360 , comma 1, n. 5) c.p.c., e dedotto l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che aveva formato oggetto di discussione fra le parti, consistente nell' "inquadramento delle operazioni oggetto della contestazione dell'Ufficio tra le operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti".

2.1 Si sostiene che la cennata questione, sollevata dai contribuenti nei loro scritti difensivi, assumeva un'importanza fondamentale ai fini della soluzione della controversia, in quanto l'operato accertamento induttivo extracontabile si sarebbe potuto ritenere legittimo nel solo caso di riconosciuta inesistenza oggettiva delle operazioni commerciali contestate.

3. Con il terzo mezzo, articolato ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., è prospettata la violazione dell'art. 6, comma 9-bis.3, D.Lgs. n. 471 del 1997 , per avere la Commissione di secondo grado a torto ritenuto legittima la ripresa IVA nei confronti della società, sebbene le operazioni commerciali oggetto dei rilievi dell'Ufficio fossero state effettuate in regime di inversione contabile (*reverse charge*).

4. Con il quarto motivo, introdotto ex art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., viene denunciata la nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 c.p.c..

4.1 Si imputa al giudice regionale di aver omesso di pronunciare sul motivo di impugnazione svolto dai A.A.-B.B. nei loro originari ricorsi -rimasto assorbito dalle statuizioni assunte dal primo giudice e riproposto in appello ex art. 56 D.Lgs. n. 546 del 1992 - con il quale era stata contestata

l'operatività, nel caso di specie, della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci di società a ristretta base partecipativa.

5. Con il quinto motivo, proposto a norma dell' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., è contestata la violazione degli artt. 43 , comma 3, D.P.R. n. 600 del 1973 e dell' art. 57 , comma 3, D.P.R. n. 633 del 1972 , nel testo applicabile *ratione temporis*, per avere la CTR erroneamente ritenuto applicabile anche in materia di IRAP la disciplina normativa sul raddoppio dei termini per l'accertamento.

6. Così sinteticamente riassunte le censure rivolte dai ricorrenti alla sentenza impugnata, deve anzitutto rilevarsi che nel corso dell'udienza di discussione le parti hanno concordemente attestato che nelle more del presente giudizio l'Agenzia delle Entrate ha provveduto ad annullare in sede di autotutela il recupero a tassazione ai fini dell'IRAP disposto per gli anni 2007 e 2008 e a rideterminare le inerenti sanzioni.

Tali circostanze trovano, peraltro, conferma nei provvedimenti di autotutela parziale relativi agli avvisi di accertamento nn. Omissis/2014 e Omissis /2014, allegati in copia alla memoria illustrativa ex art. 378 c.p.c. depositata dalla Scrim Srl e dai suoi soci A.A., B.B. e C.C..

Ne discende che, per questa parte, la materia del contendere deve ritenersi cessata, con conseguente venir meno dell'interesse dei ricorrenti all'esame del quinto motivo di impugnazione, atteso che la questione ivi prospettata, concernente la dedotta inapplicabilità della disciplina normativa sul raddoppio dei termini per l'accertamento dell'IRAP, assumeva rilievo con esclusivo riguardo ai periodi d'imposta innanzi indicati. 7. Tanto premesso, il primo motivo di ricorso è fondato.

7.1 Effettivamente, l'impugnata sentenza -tranne che nella parte dedicata al raddoppio dei termini per l'accertamento dell'IRAP, questione ormai superata alla luce di quanto esposto nel precedente paragrafo- presenta una motivazione gravemente carente e sostanzialmente omessa.

7.2 Invero, dal suo scarno ed ermetico contenuto ("Questi Giudici ritengono... che la sentenza di primo grado risulti illegittima per violazione e falsa applicazione dell' art. 39 , comma 2, del dpr 600/73 . Si ritiene, infatti, che la sentenza sia errata laddove pone come fondamento della decisione esclusivamente una valutazione sull'antieconomicità della gestione, mentre questa rappresenta nella realtà solo un ulteriore elemento") non è dato comprendere sulla base di quali elementi la CTR sia giunta alla conclusione che l'accertamento induttivo extracontabile operato dall'Ufficio finanziario ai sensi dell' art. 39 , comma 2, D.P.R. n. 600 del 1973 dovesse reputarsi legittimo, contrariamente a quanto statuito sul punto dal primo giudice.

Al riguardo, rimane oscuro e insondabile il senso del laconico riferimento all'asserita erroneità di una decisione fondata esclusivamente sulla "valutazione sull'antieconomicità della gestione", che invece rappresenterebbe "nella realtà solo un ulteriore elemento".

Né si riesce a cogliere l'attinenza delle surriportate espressioni con la materia controversa, ove si consideri che, in forza della disposizione normativa in commento, l'ufficio delle imposte può fare

ricorso all'anzidetto metodo di accertamento tributario -con la connessa facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili, in quanto esistenti, e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza- nei casi ivi espressamente previsti, e precisamente: "a)quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione; ...c)quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14, ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore; d)quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica (...); d-bis) quando il contribuente non ha dato sèguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 ; d-ter) in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione".

7.3 Ciò posto, giova rammentare che, a sèguito della riformulazione dell' art. 360 , comma 1, n. 5) c.p.c. disposta dal D.L. n. 83 del 2012 , convertito con modificazioni dalla L. n. 134 del 2012 , il sindacato di legittimità sulla motivazione è ormai da ritenere ristretto alla sola verifica dell'inosservanza del c.d. "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, della Carta fondamentale, individuabile nelle ipotesi -che si tramutano in vizio di nullità della sentenza per difetto del requisito di cui all' art. 132 , comma 2, n. 4) c.p.c. (nel processo tributario la norma speciale di riferimento va individuata nell' art. 36 , comma 2, n. 4), D.Lgs. n. 546 del 1992)- di "mancanza assoluta di motivi sotto il profilo materiale e grafico", di "motivazione apparente", di "contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza della mera "insufficienza" o "contraddittorietà" della motivazione (cfr., ex permultis, Cass. n. 20598/2023 , Cass. n. 20329/2023 , Cass. n. 3799/2023 , Cass. Sez. Un. n. 37406/2022, Cass. Sez. Un. n. 32000/2022 , Cass. n. 8699/2022 , Cass. n. 7090/2022 , Cass. n. 24395/2020 , Cass. Sez. Un. n. 23746/2020 , Cass. n. 12241/2020 , Cass. Sez. Un. n. 17564/2019, Cass. Sez. Un. 19881/2014, Cass. Sez. Un. 8053/2014). 7.4 In particolare, si definisce "apparente" la motivazione che, sebbene riconoscibile sotto il profilo materiale e grafico come parte del documento contenente il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, risultando obiettivamente inidonea a far conoscere l'iter logico seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, sì da non consentire alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento ad opera dell'interprete, al quale non può essere lasciato il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche, congetture (cfr. Cass. Sez. Un. n. 2767/2023 , Cass. n. 6758/2022 , Cass. n. 13977/2019 , Cass. Sez. Un. n. 22232/2016, Cass. Sez. Un. n. 16599/2016).

7.5 Nel caso in esame ricorre, per l'appunto, l'anomalia testè descritta, essendosi al cospetto di una motivazione che, seppur materialmente esistente dal punto di vista grafico, non rende intelligibile il percorso argomentativo che ha condotto il giudice d'appello alla decisione assunta.

8. L'accoglimento della censura motivazionale esime la Corte dallo scrutinio delle ulteriori doglianze mosse dai ricorrenti con il secondo, il terzo e il quarto motivo, le quali rimangono assorbite.

9. Tirando le fila del discorso fin qui condotto:

(a)va dichiarata la cessazione della materia del contendere relativamente al recupero a tassazione ai fini dell'IRAP per gli anni 2007 e 2008, con conseguente sopravvenuta carenza di interesse dei ricorrenti all'esame del quinto motivo di impugnazione;

(b)deve essere accolto il primo motivo di ricorso, assorbiti il secondo, il terzo e il quarto;

(c)va disposta, ai sensi dell' art. 384 , comma 2, prima parte, c.p.c., la cassazione dell'impugnata sentenza, nei limiti precisati, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, sezione staccata di Brescia, in diversa composizione, la quale procederà a un nuovo esame della controversia, offrendo congrua motivazione; al giudice del rinvio viene rimessa anche la pronuncia sulle spese del presente giudizio di legittimità, a norma dell' art. 385 , comma 3, seconda parte, c.p.c..

P.Q.M. La Corte dichiara cessata la materia del contendere relativamente al recupero a tassazione ai fini dell'IRAP per gli anni 2007 e 2008; accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti il secondo, il terzo e il quarto; cassa la sentenza impugnata, nei limiti precisati, e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, sezione staccata di Brescia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza