Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile

Sentenza 15 giugno 2018, n. 15826

Integrale

Irpeg e irap - Annualità coperta da condono tombale - Definizione automatica ex art. 9 legge n. 289/2002 - Effetti - Rinvio

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CRUCITTI Roberta - rel. Presidente

Dott. GIUDICEPIETRO Andreina - Consigliere

Dott. CONDELLO Pasqualina Anna Piera - Consigliere

Dott. FEDERICI Francesco - Consigliere

Dott. D'ORAZIO Luigi - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al r.g.n. 4237/2011 proposto da:

(OMISSIS) s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in (OMISSIS) presso lo studio dell'Avv. (OMISSIS) che la rappresenta e difende congiuntamente all'Avv. (OMISSIS) per procura a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12 presso Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende.

- resistente -

avverso la sentenza n.75/38/2010 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, depositata il 23.06.2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 18.01.2018 dal Consigliere Dott. Roberta Crucitti;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio che ha concluso, in via principale, per l'accoglimento del nono motivo di ricorso, rigettati gli altri, e, in subordine, per il rigetto del ricorso;

udito per la ricorrente l'Avv. (OMISSIS);

FATTI DI CAUSA

(OMISSIS) s.r.l. propose ricorso avverso l'avviso di accertamento, emesso ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 41 bis, relativo a maggiori Irpeg ed Irap dell'annualita' di imposta 2003, derivanti dalla contestazione: 1)della deducibilita' della variazione in diminuzione perche' inesistente; 2) della deducibilita' della perdita, indicata in dichiarazione, derivante dall'applicazione della L. n. 383 del 2001 (cd."Tremonti bis") perche' non documentata; 3)della deducibilita', per difetto di inerenza, dell'accantonamento per l'associato in partecipazione; 4) della deducibilita' dei costi relativi alle commissioni corrisposte a Societa' di diritto britannico, sulla base di un contratto di agenzia, perche' derivanti da fatture per operazioni inesistenti.

La Commissione tributaria provinciale respinse il ricorso e la decisione, appellata dalla Societa', e' stata, integralmente, confermata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza indicata in epigrafe.

In particolare, il Giudice di appello, rigettate tutte le eccezioni formali (relative alla legittimita' del tipo di accertamento adottato, alla durata temporale della verifica, alla delega alla Guardia di Finanza, alla motivazione dell'autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica, alla notificazione dell'atto impugnato, alla mancata allegazione di atti presupposti ed alla violazione del segreto professionale), nel merito, ha confermato integralmente l'atto impositivo rilevando:

- con riguardo al primo recupero che lo stesso amministratore della Societa' aveva ammesso che la variazione in diminuzione operata era dovuta ad un disguido informatico e che la perdita, in quanto inesistente, andava totalmente eliminata nell'anno in cui era stata indicata in dichiarazione;

- con riguardo al secondo che il divieto di accertamento per periodi coperti dal condono tombale (al quale la Societa' aveva aderito per l'annualita' 2002) non impediva di effettuare ricerche e verifiche anche su documenti e scritture contabili dei quali la conservazione era obbligatoria mentre la Societa', benche' interpellata dai verificatori, non aveva dato riscontro con l'esibizione del registro dei beni ammortizzabili o del libro degli inventari dai quali sarebbero potuti emergere gli acquisti dei beni strumentali;

- con riguardo al terzo che, dalla lettura del contratto di associazione in partecipazione, non era dato evincere la natura della prestazione ne' l'eventuale beneficio diretto o indiretto che tale prestazione avrebbe apportato ai risultati economici della Societa', con conseguente difetto di inerenza del compenso accantonato;

- con riguardo al quarto che gli elementi offerti dall'Amministrazione finanziaria deponevano per la fittizieta' delle operazioni fatturate in favore di Societa' di diritto estero per prestazioni di agente.

La Commissione tributaria regionale, infine, con riguardo alle sanzioni irrogate, riteneva che non sussistesse l'assenza dell'elemento soggettivo con riferimento all'illegittima variazione in diminuzione, mentre rimanevano ferme anche le sanzioni, relative all'avvenuta registrazione di operazioni inesistenti, trattandosi di evasione fiscale.

Avverso la sentenza la Societa' propone ricorso per cassazione su quattordici motivi, mentre l'Agenzia delle entrate si e' limitata al deposito di atto al fine dell'eventuale partecipazione alla pubblica udienza.

La Societa' ha depositato memoria ex articolo 378 c.p.c. con la quale, oltre ad ulteriormente illustrare le questioni dedotte in ricorso, chiede che vengano applicate le disposizioni piu' favorevoli introdotte dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015 in tema di sanzioni.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione di legge commessa dalla Commissione tributaria regionale (d'ora in poi C.T.R.) per avere ritenuto legittimo l'accertamento, emesso Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 41 bis, malgrado non ne sussistessero i presupposti di legge per essere l'atto impositivo, nel caso in specie, fondato anche su elementi presuntivi.

In particolare, secondo la prospettazione difensiva, la sentenza era errata per avere il Giudice di appello motivato la legittimita' dell'accertamento, ai sensi della norma suindicata, ravvisandone presupposti nelle ispezioni e verifiche della Guardia di Finanza e nell'esistenza di deduzioni ed agevolazioni (cd. Tremonti bis) in tutto o in parte considerate non spettanti, ovvero su circostanze relative a solo due su quattro dei rilievi contenuti nell'atto impositivo impugnato, senza considerare che, nella specie, non si era di fronte ad una verifica parziale ma ad una verifica generale.

La censura e' infondata alla luce dei principi costantemente statuiti in materia da questa Corte (Cass. nn. 5977/07, 2761/2009, 25335/2010, 27323/2014, 25989/2014 e ribaditi, tra le altre, da Cass. n.21984 del 28/10/2015) e che il Collegio condivide, secondo cui l'accertamento parziale, che e' uno strumento diretto a perseguire finalita' di sollecita emersione della materia imponibile, non costituisce un metodo di accertamento autonomo rispetto alle previsioni di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 38 e 39 e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 54 e 55, bensi' una modalita' procedurale che ne segue le stesse regole, per cui puo' basarsi senza limiti anche sul metodo induttivo e il relativo avviso puo' essere emesso pur in presenza di una contabilita' tenuta in modo regolare. E' stato, anche, chiarito che l'utilizzo dell'accertamento parziale e' nella disponibilita' degli uffici anche quando ad essi pervenga una segnalazione o processo verbale di constatazione della Guardia di finanza (Cass. n.23729/2013) che fornisca elementi per ritenere la sussistenza di un reddito non dichiarato, senza che tale strumento debba (neppure prima delle modifiche apportate nel 2004) essere subordinato ad una particolare semplicita' della segnalazione pervenuta (Cass. n. 20496/2013).

Pertanto, a norma del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 41 bis, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, senza pregiudizio dell'ulteriore attivita' accertatrice nei termini stabiliti dall'articolo 43, possono procedere con l'accertamento parziale che non e', dunque, circoscritto all'accertamento del reddito d'impresa o solo a talune delle categorie di redditi di cui all'articolo 6 del T.U.I.R., ne', del resto, e' richiesto all'Ufficio di fornire la prova certa del maggior reddito; prova che puo', invece, essere raggiunta anche con le presunzioni di cui alla fonte legale (qualora "risultino elementi", fatta sempre salva la possibilita' per il contribuente di fornire specifica prova contraria, da sottoporre al vaglio del giudice di merito nella fase contenziosa (cfr. Cass. n. 21984 del 28/10/2015 cit. che richiama Cass. n.ri 496/2013, 27323/2014).

2.Con il secondo motivo si deduce la violazione di legge (Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 60, articolo 46 c.c. e articolo 149 c.p.c.) che sarebbe stata commessa dalla C.T.R. nel ritenere, a fronte dell'avvenuta notificazione dell'atto impositivo presso la Sede legale della Societa', l'irrilevanza delle questioni relative alla notificazione effettuata presso la residenza del legale rappresentante (sede amministrativa della Societa' e, quindi, sede effettiva) mentre, secondo la prospettazione difensiva, quest'ultima notificazione, "preminente" rispetto a quella effettuata presso la sede legale, era nulla, perche' effettuata direttamente a mezzo posta e senza che fosse stata redatta ed allegata la relata di notificazione.

2.1.La censura e' infondata giacche' la C.T.R. ha correttamente applicato la normativa di riferimento in materia di luogo delle notificazioni degli atti impositivi (domicilio fiscale-sede legale della Societa'), mentre la norma invocata a conforto dalla ricorrente, ovvero l'articolo 46 c.c., prevede una mera facolta' in favore dei terzi e non, come prospettato, una "preminenza della sede effettiva su quella legale". Correttamente, pertanto, il Giudice di appello, accertata la rituale notificazione dell'atto impositivo presso la sede legale della Societa', ha ritenuto irrilevanti tutte le eccezioni sollevate dalla Societa' con riferimento alla notificazione (ultronea) effettuata presso la sede effettiva.

2.2.Ne consegue la superfluita' dell'esame di tali eccezioni riproposte con l'odierno ricorso.

3. Egualmente infondato deve ritenersi il terzo motivo di ricorso con il quale si deduce la violazione di legge (L. n. 212 del 2000, articolo 7 e Decreto del Presidente della Repubblica n.600 del 1973, articolo 42) in cui sarebbe incorso il Giudice di appello nel ritenere motivato l'avviso di accertamento, malgrado allo stesso non fosse stato allegato il p.v.c. al quale ci si riportava.

3.1. La C.T.R. ha, invero, fatto corretta applicazione della normativa di riferimento, come costantemente interpretata da questa Corte la quale ha reiteratamente affermato che in tema di motivazione per relationem degli atti d'imposizione tributaria, la L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 7, comma 1, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'Amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non trova applicazione per gli atti di cui il contribuente abbia gia' avuto integrale e legale conoscenza per effetto di precedente comunicazione (cfr. ex multis Cass. Sez. 5, Sentenza n. 407 del 14/01/2015) ed ancora che "la L. n. 212 del 2000, articolo 7, comma 1, che si riferisce solo agli atti di cui il contribuente non abbia gia' integrale e legale conoscenza, consente di assolvere all'obbligo di motivazione degli atti tributari anche per relationem, ovvero mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, cioe' l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione permette al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento (Cfr., di recente, Cass Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 9323 del 11/04/2017).

3.2.In applicazione di tali principi consegue l'infondatezza della censura avendo il Giudice dato atto che l'avviso di accertamento richiamava i punti essenziali del p.v.c....gia' notificato alla parte a conclusione delle operazioni di verifica e controfirmalo dall'amministratore della Societa'.

4. Con il quarto motivo si deduce la violazione di legge (Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 33 e 42) in cui sarebbe incorsa la C.T.R. nel ritenere legittimo l'avviso di accertamento malgrado con lo stesso l'Agenzia delle Entrate si fosse limitata a recepire supinamente le valutazioni operate nel processo verbale di contestazione dalla Guardia di finanza.

4.1. Per il rigetto del mezzo e' sufficiente richiamare il pacifico e consolidato orientamento di questa Corte, a cui il Giudice di merito si e' uniformato, per cui in tema di atto amministrativo finale di imposizione tributaria, la motivazione per relationem con rinvio alle conclusioni

contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non e' illegittima, per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi gia' noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio. (cfr. Cass. n. 21119 del 13/10/2011; e precedentemente in senso conforme Cass. n. 10205 del 2003; n 2907 del 2010; n. 8183 del 2011).

5. Eguali considerazioni di infondatezza vanno svolte per il quinto motivo con il quale si deduce la violazione di legge (L. n. 212 del 200, articolo 12, comma 5) commessa dal Giudice di merito nel ritenere legittimo l'avviso di accertamento malgrado la verifica fosse durata oltre il termine di trenta giorni fissato dall'articolo 12 dello Statuto del contribuente.

5.1. Ed invero, oltre alla considerazione di inammissibilita' del mezzo il quale non censura una della ratio clecidendi posta a base del convincimento della C.T.R., ovvero che la norma invocata trova applicazione solo nel caso di verifica presso i locali dell'impresa mentre, nel caso in esame, la verifica continuo' presso gli uffici della Guardia di finanza, e' sufficiente richiamare, per rigettare il motivo, il costante orientamento di questa Corte la quale, in piu' arresti, ha ribadito la natura meramente ordinatoria di tale termine (cfr. di recente Cass-Sez. 5, Sentenza n. 7584 del 15/04/2015 "in tema di verifiche tributarie, la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12, comma 5, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, ne' l'invalidita' degli atti compiuti o l'inutilizzabilita' delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni e' stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati".

6. Con il sesto motivo si deduce la violazione della Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 33 e Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 52 laddove la C.T.R. aveva ritenuto che l'autorizzazione all'accesso domiciliare fosse sufficientemente motivata.

6.1. La censura e' infondata. E' stato, infatti, di recente ribadito (cfr, Cass. n.23824 del 11/10/2017) che, in tema di accertamento delle imposte, questa Corte, gia' con la sentenza n. 9565/2007, ha affermato che "l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare, prescritta in materia di IVA dal Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 52 (e necessaria anche in tema di imposte dirette, in virtu' del richiamo contenuto nel Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 33), in quanto sottesa all'acquisizione degli elementi di riscontro della supposta evasione fiscale, al fine di evitarne l'occultamento o la distruzione, e' contraddistinta da un largo margine di discrezionalita', da cui discende il carattere necessariamente sintetico della relativa motivazione: l'obbligo motivazionale deve, pertanto, ritenersi assolto nel caso in cui risultino indicate la nota e l'autorita' richiedente, con la specificazione che il provvedimento trova causa e giustificazione nell'esistenza di gravi indizi di violazione della legge fiscale, la cui valutazione dev'essere effettuata ex ante con prudente apprezzamento." Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52, con il comma 1, il quale attiene all'accesso nei locali adibiti all'esercizio di attivita' commerciale, agricola, artistica o professionale, ovvero ad uso promiscuo, ossia anche ad abitazione, si limita a richiedere, rispettivamente, l'autorizzazione del capo dell'ufficio, e quella del Procuratore della Repubblica, senza pero' fissare specifici presupposti, in entrambi i trattandosi "di un mero adempimento procedimentale, la cui ratio e' individuabile nell'opportunita' che la perquisizione trovi l'avallo di un'autorita' gerarchicamente o funzionalmente sovraordinata".

Inoltre, le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza n. 16424/2004, hanno avuto modo di precisare che il giudice tributario, dinanzi alla contestazione della pretesa impositiva avanzata sui risultati dell'accesso domiciliare, "puo' essere chiamato a controllare l'esistenza del decreto del pubblico ministero e la presenza in esso degli indispensabili requisiti", e che, nel valutare la legittimita' del provvedimento di autorizzazione all'accesso domiciliare, terra' conto, "quanto al requisito motivazionale, che l'apprezzamento della gravita' degli indizi e' esternabile anche in modo sintetico, oppure indiretto, tramite il riferimento ai dati allegati dall'autorita' richiedente".

6.3. Alla luce di tali principi la sentenza impugnata rimane esente da censura in quanto, correttamente, la Commissione regionale ha evidenziato come fosse incontroverso che la Societa' avesse la sede amministrativa presso l'abitazione del socio ed amministratore e che la motivazione del provvedimento era insita nella stessa necessita' di accedere nei luoghi di esercizio dell'attivita' nel quale venivano formate e conservate le scritture contabili...

7.Con il settimo motivo si deduce la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 33 e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52 laddove la C.T.R. aveva ritenuto utilizzabili i documenti acquisiti presso lo studio del commercialista della Societa' senza previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica. facendo, peraltro, riferimento all'articolo 622 cod. pen. in materia di segreto professionale, del tutto inconferente nella specie.

7.1. Nello specifico, la C.T.R., nel capo di sentenza attinto dal mezzo, dopo avere premesso le tesi difensive dell'appellante (odierna ricorrente) e richiamata la norma di cui all'articolo 622 c.p., ha cosi' argomentato: La Commissione conferma che la violazione del segreto professionale non risulta contestata nei modi e nei termini di cui all'articolo 622 c.p.. Tenendo conto, altresi', che non risulta dimostrata la ritenuta assenza di giusta causa nella asserita rilevazione del segreto professionale.

Per come riportato dalla sentenza impugnata nell'illustrazione dei motivi di appello, la ricorrente, sin dal ricorso introduttivo, aveva eccepito l'inutilizzabilita' dei documenti acquisiti presso il suo commercialista in quanto acquisiti senza la prescritta autorizzazione, Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, ex articolo 52, comma 3, tesi ulteriormente ribadita con l'attuale mezzo di impugnazione.

Ai sensi della suddetta norma: E' in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorita' giudiziaria piu' vicina per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali e' eccepito il segreto professionale...

7.2.Cio' posto, la censura si appalesa inammissibile. A fronte della motivazione resa dalla C.T.R. (secondo cui l'eccezione del segreto professionale non era stata validamente eccepita, e, comunque in ogni caso, non risultava neppure sussistente una causa legittimante l'opposizione del segreto professionale), il mezzo, con difetto di autosufficienza, non specifica ed individua se e quando detta eccezione venne sollevata, impedendo a questa Corte ogni valutazione e, primariamente, quella sull'ammissibilita' della dedotta violazione di legge.

8. Il vizio di omessa motivazione prospettato, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 con l'ottavo motivo (avverso il capo di sentenza con il quale la C.T.R. aveva ritenuto la legittimita' per intero del valore della variazione in diminuzione, senza considerare gli argomenti con i quali essa Societa' contribuente aveva dimostrato l'erroneita' di tale recupero da parte dell'Ufficio) non e' sussistente. La C.T.R. ha, infatti, compiutamente esaminato tutti gli elementi fattuali ad essa offerti, come evincibile dalla lettura della stessa sentenza la quale da atto, esponendole dettagliatamente, di tutte le argomentazioni in fatto ed in diritto svolte dalla contribuente per poi giungere a condividere la tesi dell'Ufficio, con conseguente integrale recupero della perdita in quanto inesistente.

9. Con il nono motivo si deduce la violazione di legge (articolo 75, ora articolo 109, TUIR, L. n. 383 del 2001, articolo 4, Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 22 e 43, L. n. 289 del 2002, articolo 9) in cui sarebbe incorsa la C.T.R. nel ritenere legittimo il recupero della perdita, indicata nella dichiarazione dei redditi 2003, derivante dalla detassazione del reddito operata per l'applicazione della legge "cd. Tremonti bis" nell'anno 2002, malgrado i verificatori si fossero inammissibilmente spinti ad analizzare la dichiarazione dei redditi e dei bilanci di tale annualita', coperta dal condono tombale a cui essa Societa' aveva aderito e l'Amministrazione fosse, in ogni caso, decaduta dal potere di accertamento.

9.1. Nello specifico, con il rilievo oggetto di esame, l'Amministrazione finanziaria -avendo rilevato che nella dichiarazione dei redditi relativa al 2003, la (OMISSIS) s.r.l. aveva indicato una perdita, utilizzata per compensare interamente l'utile fiscale del periodo di imposta 2004 e che tale perdita derivava dalla detassazione del reddito operata nel 2002, ai sensi della L. n. 383 del 2001, articolo 4 cd. Tremonti bis e non avendo rilevato, dalla dichiarazione dei redditi, dai bilanci e dai libri sociali relativi all'esercizio 2002, la presenza degli investimenti che avevano comportato, ai sensi della predetta norma, la detassazione- aveva ritenuto la perdita indeducibile, perche' non documentata.

9.2. Il Giudice di appello, sul punto, ha ritenuto che, nella verifica in esame, il divieto di accertamento per periodi coperti da condono tombale o per i quali era intervenuta decadenza risultava rispettato in quanto tale divieto non impedisce di effettuare ricerche e verifiche anche su documenti e scritture contabili dei quali la conservazione e' obbligatoria, per periodi coperti da condono o per i quali si e' verificata la decadenza perche' riguardanti periodi ancora accertabili. In particolare, secondo la C.T.R. l'effetto sul 2003 (e sugli esercizi successivi) della detassazione degli investimenti avvenuta nell'esercizio 2002 implica l'obbligo di esibizione della documentazione utilizzata per acquisire il beneficio, la cui conservazione e' a sua volta obbligatoria per il periodo di dieci anni di cui all'articolo 2220 c.c. ed al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 22, certamente non derogati dalla legge n.289/2002.

9.3. Cosi' ricostruiti i termini della vicenda processuale, la censura appare fondata. La L. n. 289 del 2002, articolo 9, commi 9 e 10 stabiliscono, per quanto d'interesse, che: "La definizione automatica, limitatamente a ciascuna annualita', rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente o all'applicabilita' di esclusioni. Sono fatti salvi gli effetti della liquidazione delle imposte e del controllo formale in base rispettivamente al Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 36-bis ed all'articolo 36-ter, e successive modificazioni, nonche' gli effetti derivanti dal controllo delle dichiarazioni IVA ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 54-bis, e successive modificazioni; le variazioni dei dati dichiarati non rilevano ai fini del calcolo delle maggiori imposte dovute ai sensi del presente articolo. La definizione automatica non modifica l'importo degli eventuali rimborsi e crediti derivanti dalle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, dell'imposta sul valore aggiunto, nonche' dell'imposta regionale sulle attivita' produttive. La dichiarazione integrativa non costituisce titolo per il rimborso di ritenute, acconti e crediti d'imposta precedentemente non dichiarati, ne' per il riconoscimento di esenzioni o agevolazioni non richieste in precedenza, ovvero di detrazioni d'imposta diverse da quelle originariamente dichiarate" (comma 9); "Il perfezionamento della procedura prevista dal presente articolo comporta: a) la preclusione, nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati, di ogni accertamento tributario..." (comma 10).

Ora, non appare revocabile in dubbio che la combinazione delle su citate disposizioni abbia un effetto preclusivo di ogni accertamento con le sole esclusioni ivi espressamente previste (per come da orientamento consolidato di questa Corte e, in particolare, di recente, in motivazione, Sez. Un. 16692 del 06/07/2017 la quale nel ribadire che il condono tombale elide il debito fiscale del contribuente verso l'erario, comportando la

preclusione nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati di ogni accertamento tributario, ha statuito che non opera sui crediti che il contribuente possa vantare nei confronti del fisco, che restano soggetti all'eventuale contestazione da parte dell'Ufficio).

Va, peraltro, rilevato che lo stesso L. n. 289 del 2002, articolo 9 al suo comma 7 nel prevedere l'irrilevanza delle eventuali perdite risultanti dalle dichiarazioni originarie esclude espressamente quelle determinate dall'applicazione delle disposizioni di cui alla L. 18 ottobre 2001, n. 383, articolo 4 (ovvero quelle di cui alla presente controversia) tant'e' che la stessa prassi riconosce la legittimita' del loro riporto negli anni successivi... (v.circolare MEF n.12/E del 21.12.2003).

Alla luce di quanto esposto, appare, quindi, evidente l'errore in cui e' incorso il Giudice di merito laddove ha ritenuto che non fosse preclusa all'Amministrazione finanziaria la contestazione dell'indeducibilita' della perdita, per cui e' controversia, attraverso un accertamento, relativo alla sussistenza dei suoi presupposti, effettuato su annualita' coperta da condono tombale.

10. Con il decimo motivo si censura, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 di insufficiente motivazione il capo della sentenza con il quale era stato ritenuto fondato il recupero dell'accantonamento (per il compenso annuo spettante ad associata in partecipazione della Societa') perche' non inerente. In particolare il Giudice di appello sul punto ha espressamente argomentato che dalla lettura del contratto di associazione in partecipazione non e' possibile capire la natura della prestazione dell'associato e cioe' in cosa consista la gestione degli aspetti organizzativi dell'attivita' di impresa che l'associante ha inteso affidare all'associata, ne' risulta specificato in cosa consista la "preziosita' del contributo" a cui fa cenno il contratto al punto sub 2. La C.T.R. ha, poi, rilevato come la contribuente, neppure in sede contenziosa, avesse fornito di qualificare e documentare l'attivita' svolta dall'associata nonche' di indicare l'eventuale beneficio, seppure indiretto e/o mediato, che tale prestazione avrebbe apportato ai risultati economici della societa'.

10.1. A fronte di tale accertamento in fatto, congruo e logico, la censura si appalesa inammissibile giacche' con il mezzo neppure si indicano i fatti storici" decisivi, nell'accezione rilevante di cui all'articolo 360 c.p.c., n. 5, dei quali la C.T.R. avrebbe omesso l'esame ma si prospetta inammissibilmente una nuova valutazione nel merito.

11 Eguale vizio motivazione, anche sotto il profilo dell' illogicita', viene dedotto con l'undicesimo motivo avverso il capo di sentenza con il quale la C.T.R. aveva ritenuto indeducibili i costi di commissione evidenziati nelle fatture emesse dalla (OMISSIS) ritenute relative ad operazioni inesistenti.

11.1 Anche, in questo caso, la censura e' inammissibile laddove da un canto, sotto l'egida del vizio di motivazione, si prospettano in realta' violazioni di legge in punto di onere probatorio e dall'altro, non indicando neppure i fatti rispetto ai quali la motivazione sarebbe insufficiente o illogica, tende inammissibilmente ad una diversa ricostruzione in fatto rispetto a quella accertata dal Giudice di merito.

12.Con il dodicesimo motivo si deduce, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 la nullita' della sentenza per avere il Giudice di appello omesso di pronunciarsi sulla questione, espressamente sollevata, per cui quand'anche-non solo per mera ipotesi- si volessero qualificare come inesistenti le operazioni contestate, non verrebbero meno i requisiti di deducibilita' dei costi effettivamente sostenuti in quanto diretti ad incrimentare le vendite.

12.1 Il motivo e' inammissibile. Dallo stesso tenore testuale del mezzo di impugnazione va escluso che l'omessa pronuncia su una questione introdotta dalla parte possa costituire omessa pronuncia. Invero, per il consolidato orientamento di questa Corte ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma e' necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: cio' non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (cfr. tra le tante di recente Cass. n. 24155/2017 e Cass. n. 29191/2017).

13.Per le stesse ragioni sopra svolte incorre nella sanzione di inammissibilita' anche il tredicesimo motivo con il quale si deduce, sempre ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4 la nullita' della sentenza per omessa pronuncia sulla violazione del principio di capacita' contributiva e di tassazione al netto conseguente al recupero dei costi di cui alle fatture contestate.

14. Infine, con il quattordicesimo motivo, si deduce la violazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articoli 5, 3 16 e 17 nella parte in cui la C.T.R. aveva ritenuto legittima l'irrogazione delle sanzioni.

14.1. Anche tale censura e' inammissibile, in quanto introduce, tra l'altro, una questione nuova relativa alla carenza di motivazione dell'atto di irrogazioni sanzioni, e, anche, infondata in quanto basata su un accertamento in fatto, compiuto dal Giudice di merito (evasione e non elusione) non idoneamente contrastato.

15. La richiesta, generica avanzata in memoria, con riguardo alle sanzioni, di applicazione delle disposizioni piu' favorevoli introdotte dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015 dello ius superveniens non e', in questa sede accoglibile alla luce dei principi espressi da Cass.20141/2016 e

n.28061/2017, e la stessa potra' eventualmente essere riproposta al Giudice del rinvio.

16. In conclusione, alla luce delle considerazioni complessivamente svolte, in accoglimento del solo nono motivo, respinti tutti gli altri, la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e va disposto il rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, la quale provvedera' al riesame adeguandosi al principio sopra esposto, oltre a regolare le spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

In accoglimento del solo nono motivo, respinti tutti gli altri, cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimita'.