Ordinanza del 06/05/2020 n. 8539 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 6

Testo

Intitolazione:

IRAP - Accertamento - Ipotesi di reato - Costi relativi ad operazioni inesistenti - Raddoppio dei termini - Esclusione ai fini IRAP .

Massima:

Il raddoppio dei termini di accertamento previsto in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, non opera con riferimento all'IRAP posto che, «non essendo l'IRAP un'imposta per la quale siano previste sanzioni penali è evidente che in relazione alla stessa non può operare la disciplina del "raddoppio dei termini" di accertamento quale applicabile ratione temporis.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che:

- in controversia relativa ad impugnazione di un avviso di accertamento di un maggior reddito d'impresa ai fini IVA, IRES ed IRAP per l'anno di imposta 2007, conseguente al disconoscimento dei costi e della detrazione dell'IVA risultanti da fatture che l'amministrazione finanziaria riteneva essere state emesse per operazioni inesistenti, con la sentenza in epigrafe indicata la CTR della Lombardia rigettava l'appello proposto dalla società contribuente avverso la sfavorevole sentenza di primo grado ritenendo applicabile alla fattispecie il raddoppio dei termini di accertamento e, nel merito, la fondatezza della pretesa erariale;

- per la cassazione della sentenza di appello ricorre con quattro motivi la società contribuente, cui replica l'intimata con controricorso;

- sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c. (come modificato dal D.L. 31 agosto 2016, n. 168, convertito con modificazioni dalla L. 25 ottobre 2016, n. 197), risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

Considerato che:

- è fondato e va accolto, benchè nei limiti di cui appresso si dirà, il motivo di ricorso con cui la ricorrente, deducendo ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, lamenta che la CTR aveva erroneamente ritenuto applicabile alla fattispecie il raddoppio dei termini di accertamento;

- nelle citate pronunce questa Corte ha avuto cura di precisare: a) che "non di raddoppio dei termini in senso proprio si tratta, bensì di un nuovo termine di decadenza", applicabile in ipotesi di sussistenza di seri indizi di reità, che è un dato obiettivo non lasciato alla discrezionalità del funzionario dell'ufficio tributario ma che deve essere accertato dal giudice; b) che 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 (in termini, Cass. 15 maggio 2015, n. 9974)" (Cass. n. 16728/16, cit.); c) che su tale assetto nessun effetto spiega la sequenza di modifiche che hanno riguardato la disciplina dei termini prescritti per l'accertamento (L. n. 208 del 2015, art. 1, commi da 130 a 132, nonchè D.Lgs. n. 128 del 2015, 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 risultano notificati in data 23/05/2011 - 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;

- che, pertanto, con riferimento ad avviso di accertamento emesso e notificato nell'anno 2014, come nella fattispeci, è del tutto indifferente la data in cui viene effettuata la comunicazione di notizia di reato, e persino l'omissione di quella comunicazione, perchè quello che invece assume rilevanza ai predetti fini è la circostanza che le violazioni tributarie accertate integrino fatti anche penalmente rilevanti; circostanza sub specie sussistente e, comunque, non contestata;

- per tale ragione il raddoppio dei termini di accertamento non opera con riferimento all'IRAP posto che, "non essendo l'IRAP un'imposta per la quale siano previste sanzioni penali è evidente che in relazione alla stessa non può operare la disciplina del "raddoppio dei termini" di accertamento quale applicabile ratione temporis (cfr. Cass. n. 20435/2017; n. 4775/2016 n. 26311 del 2017, n. 23629 del 2017);

- da quanto detto discende che, in parziale accoglimento del motivo di ricorso in esame, l'avviso di accertamento impugnato va annullato limitatamente all'IRAP;

- il secondo motivo, con cui viene dedotta la nullità della sentenza della CTR per difetto assoluto di motivazione, sub specie di motivazione apparente, in violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4, è infondato e va rigettato in quanto i giudici di appello hanno espresso una chiara ratio decidendi affermando che l'inesistenza delle operazioni commerciali contestate discendeva dalla "genericità delle stesse", dalla "incompatibilità delle prestazioni genericamente descritte con la

attività delle società emittente", della "inesistenza presso queste di strutture adeguate e di beni strumentali idonei" e dalla "mancata previsione di modalità di pagamento";

- con il terzo motivo di ricorso viene dedotto, con riferimento all'irrogazione delle sanzioni, un vizio motivazionale ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per "omesso esame circa un fatto decisivo della controversia che è stato oggetto di discussione tra le parti";

- il motivo, che così come dedotto in rubrica è inammissibile attenendo la denunciata omissione non all'esame di un fatto storico, ma di un motivo di impugnazione dell'atto impositivo (v. Cass., Sez. 6 - L, Ordinanza n. 329 del 12/01/2016, Rv. 638341), anche ove recuperato (cfr. Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 26310 del 07/11/2017, Rv. 646419; Cass., Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 4036 del 20/02/2014, Rv. 630239, secondo cui " L'erronea intitolazione del motivo di ricorso per cassazione non osta alla sua sussunzione in altre fattispecie di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, nè determina l'inammissibilità del ricorso, se dall'articolazione del motivo sia chiaramente individuabile il tipo di vizio denunciato") in ragione delle argomentazioni svolte nel ricorso, che sembrano dirette a censurare anche un error in procedendo (ovvero la violazione dell'art. 112 c.p.c., "per aver la CTR completamente omesso di pronunciarsi in relazione all'eccepita illegittimità di irrogazione delle sanzioni"), incorre comunque nell'inammissibilità conseguente all'assoluta mancanza nel ricorso di un qualche riferimento alla nullità della decisione derivante dalla relativa omissione;

- invero, è noto il principio secondo cui "Il ricorso per cassazione, avendo ad oggetto censure espressamente e tassativamente previste dall'art. 360 c.p.c., comma 1, deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazione stabilite dalla citata disposizione, pur senza la necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi. Pertanto, nel caso in cui il ricorrente lamenti l'omessa pronuncia, da parte dell'impugnata sentenza, in ordine ad una delle domande o eccezioni proposte, non è indispensabile che faccia esplicita menzione della ravvisabilità della fattispecie di cui al all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, con riguardo all'art. 112 c.p.c., purchè il motivo rechi univoco riferimento alla nullità della decisione derivante dalla relativa omissione, dovendosi, invece, dichiarare inammissibile il gravame allorchè sostenga che la motivazione sia mancante o insufficiente o si limiti ad argomentare sulla violazione di legge" (Cass., Sez. 2, Ordinanza n. 10862 del 07/05/2018, Rv. 648018; cfr. anche Cass., Sez. 1, Sentenza n. 24553 del 31/10/2013, Rv. 628248, nonchè Cass., Sez. U., Sentenza n. 17931 del 24/07/2013, Rv. 627268);

- nella fattispecie la ricorrente non invoca alcuna nullità, ma anzi, là dove sostiene che "sebbene dall'avviso di accertamento emerga il quantum petitum dall'Ufficio a titolo di sanzioni, dallo stesso non emerge il qua/is del petitum, cioè le ragioni che portano l'Ufficio a determinare le sanzioni così come irrogate", lamenta chiaramente un difetto di motivazione dell'avviso di accertamento denunciabile come violazione di legge (D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 1);

- va, invece, accolto il quarto motivo di ricorso i cui profili di inammissibilità, analoghi a quelli rilevati con riferimento al motivo appena sopra esaminato, sono superati dall'applicabilità d'ufficio, anche in sede di legittimità, dello ius superveniens in materia di sanzioni amministrative pecuniarie apportato dal D.Lgs. n. 158 del 2015;

- l'orientamento della Corte (v. Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 31062 del 30/11/2018, Rv. 651772 - 01) è nel senso che "la modifica normativa in esame, in realtà, non opera in maniera generalizzata in favor rei, con la conseguenza che la mera affermazione di uno ius superveniens più favorevole non consente di operare sic et simpliciter la trasformazione della sanzione irrogata in sanzione illegale, specie in assenza di specifica deduzione dell'applicabilità in concreto di una sanzione tributaria inferiore rispetto a quella applicata (Cass. n. 9505 del 12/4/2017; Cass. n. 17143 del 28/6/2018)";

- nel caso in esame, tuttavia, la controricorrente ha allegato al ricorso, in ossequio al principio di autosufficienza (come postulato dall'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, e art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, e nel rispetto delle "raccomandazioni" di cui al Protocollo d'intesa tra questa Corte ed il CFN del 17/12/2015), l'avviso di accertamento da cui risulta che le sanzioni in concreto irrogate sono state determinate nella misura del minimo edittale, comunque superiore a quella prevista dalle vigenti disposizioni normative;

- ne consegue la cassazione della sentenza impugnata con decisione nel merito, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, di accoglimento dell'originario ricorso della società contribuente limitatamente alla ripresa ai fini IRAP e alla rideterminazione delle sanzioni amministrative pecuniarie inflitte in relazione alle riprese a tassazione non annullate, nei minimi edittali previsti dal D.Lgs. n. 158 del 2015;

- l'esito del giudizio giustifica l'integrale compensazione delle spese processuali anche dei gradi di merito.

P.Q.M.

accoglie il primo e quarto motivo di ricorso, nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della società contribuente limitatamente alla ripresa ai fini IRAP e, in relazione alle riprese a tassazione non annullate, dichiara che le sanzioni amministrative pecuniarie sono dovute nei minimi edittali previsti dal D.Lgs. n. 158 del 2015.

Spese compensate.

Così deciso in Roma, il 15 gennaio 2020.

Depositato in Cancelleria il 6 maggio 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza