Sentenza del 30/07/2018 n. 20098 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con distinti avvisi l'Agenzia delle entrate di Pontedera recuperò a tassazione, per l'anno di imposta 1999, ai fini IRAP e IVA, maggiori redditi non dichiarati, nei confronti della Area Service XXXX di C.A. & C. Sas, esercente l'attività di vendita al dettaglio di carburanti e servizi accessori, e maggiori redditi, ai fini IRPEF, imputati "per trasparenza" (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ex art. 5, comma 1) ai soci accomandatari C.M., C.A., Ce.An. e alla socia accomandante B.F..

L'atto impositivo del 20/12/2006, diretto alla società, e quelli conseguenti indirizzati ai soci, scaturirono dal processo verbale di constatazione (in seguito: PVC) della Guardia di Finanza di San Miniato, datato 15/12/2006, che riscontrava movimentazioni bancarie su conti correnti e su un libretto di deposito al risparmio intestati ai soci C.A. e Ce.An. che, in assenza di idonee giustificazioni, erano state ricondotte a operazioni non contabilizzate della società.

La Commissione tributaria provinciale di Pisa, adita congiuntamente dalla società e dai soci e, con distinti ricorsi, da ciascun socio, per gli avvisi riguardanti le rispettive quote di maggiore reddito di partecipazione, rigettava i ricorsi.

La Commissione tributaria regionale della Toscana (hinc: CTR), adita, da una parte, congiuntamente da C.A., in proprio e in qualità di ultimo socio accomandatario dell'Area Service XXXX di C.A. & C. Sas, Ce.An., C.M. e B.F. e, dall'altra, con distinti ricorsi, da ciascuno dei predetti soci, in relazione agli atti impositivi riguardanti i rispettivi redditi di partecipazione, senza riunire i giudizi, con le sentenze in epigrafe, in parziale accoglimento di ciascun appello, riduceva il maggiore reddito accertato, per l'anno 1999, a Lire 8.907.893, e lo attribuiva pro quota a ciascun socio.

Il giudice d'appello, in ciascun giudizio, ha disatteso l'eccezione degli appellanti di illegittimità dell'avviso di accertamento, per violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, non ravvisando, nel mancato rispetto del termine dilatorio di sessante giorni, in esso previsto, una lesione del loro diritto di difesa; quanto al merito della verifica fiscale, ha accolto parzialmente il gravame riducendo il maggiore reddito accertato dalla Guardia di Finanza nel minore importo dato dalla differenza tra i versamenti bancari riferibili alla società e ai soci e il volume di affari dichiarato e valorizzando la circostanza, trascurata dagli accertatori, che i ricavi erano stati riportati in dichiarazione al netto dell'IVA. Per la cassazione di tali sentenze d'appello ricorre l'Ufficio, con distinti ricorsi, sulla base di due motivi.

I soci, congiuntamente, con riferimento all'atto impositivo diretto alla società (ormai estinta) resistono con controricorso, nel quale propongono ricorso incidentale, affidato a cinque motivi.

C.M., Ce.An. e C.A., in relazione agli avvisi di accertamento a ciascuno di essi diretto, resistono con distinti controricorsi, contenenti ricorsi incidentali con quattro motivi.

B.F., in relazione all'avviso di accertamento a lei diretto, resiste con controricorso e ricorso incidentale, sulla base di cinque motivi.

L'Agenzia delle entrate replica ai ricorsi incidentali dei contribuenti con distinti controricorsi.

Le parti hanno depositato memorie ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

0. Preliminarmente va disposta la riunione, ai sensi dell'art. 274 c.p.c., comma 1, dei ricorsi con r.g. nn. 12223/2011, 12231/2011, 12236/2011, 12285/2011 al ricorso r.g. n. 12176/2011, in quanto si tratta di procedimenti relativi a cause connesse, scaturite dallo stesso accertamento fiscale riguardante la società di persone ed i soci, per l'anno d'imposta 1999, e le sentenze impugnate si fondano sulle medesime statuizioni.

Trova applicazione, nella specie, il temperamento adottato dalla Corte qualora gli avvisi di accertamento collegati siano stati impugnati autonomamente da tutti i soci e dalla società e, nei gradi di merito, i giudizi relativi, svoltisi separatamente, siano stati esaminati dallo stesso giudice in maniera strettamente coordinata, e decisi con un'unica motivazione, si da scongiurare il rischio di contrasto tra giudicati.

In una simile situazione processuale, dovendosi ritenere rispettata la ratio del litisconsorzio, come sopra stabilito, può essere disposta la riunione dei procedimenti, per connessione oggettiva ex art. 274 c.p.c., piuttosto che l'annullamento delle sentenze di merito (Cass. 10/11/2017, n. 26648).

Si possono adesso esporre, nell'ordine, prima i motivi del ricorso principale dell'Ufficio - identici per ciascuna causa, con la precisazione che anche i controricorsi dei contribuenti sono sostanzialmente uguali -, successivamente, i motivi dei ricorsi incidentali di questi ultimi.

1. Primo motivo del ricorso principale: "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 2, n. 2 e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, comma 2, n. 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3".

L'Ufficio lamenta l'errore di diritto della sentenza impugnata, per avere ritenuto sufficiente, a giustificare i versamenti bancari sui conti correnti personali dei soci (ossia per considerarli coerenti con le risultanze contabili e, quindi, inclusi nella determinazione del reddito imponibile), la sostanziale equivalenza tra i versamenti, sui conti della società e sui conti personali dei soci, da un lato, e i ricavi e il volume di affari dichiarato dalla società, dall'altro.

Obietta che, in base alle regole sulla distribuzione dell'onere della prova, invece, sarebbe stato onere dei soci dimostrare che i versamenti, sui rispettivi conti personali, trovavano rispondenza nelle scritture contabili della società e che, pertanto, di essi si era tenuto conto nella dichiarazione dei redditi dell'ente commerciale o, alternativamente, che gli stessi versamenti non erano inerenti all'attività societaria.

2. Secondo motivo: "Insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso per il giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5".

L'Agenzia delle Entrate si duole del vizio di motivazione della sentenza impugnata, che avrebbe trascurato che l'indagine fiscale era stata incentrata sui conti bancari personali dei soci (su cui probabilmente erano transitati i "ricavi al nero" della società), che non avevano giustificato i versamenti, con conseguente applicazione della presunzione legale del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, suffragata dalla circostanza che l'unica fonte di reddito dei soci consisteva nei proventi da partecipazione alla società.

3. Si tratta adesso di illustrare i motivi posti a base dei ricorsi incidentali dei soci, prendendo le mosse dalle cinque censure di cui al ricorso incidentale avverso la sentenza della CTR n. 24/10/2010, riguardante l'avviso di accertamento diretto (congiuntamente) all'ente commerciale (cancellato dal registro delle imprese in data 16/06/2009) e a ciascun socio.

3.1. Primo motivo del ricorso incidentale: "Violazione o falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)".

Premesso che il PVC venne notificato alla società il 15/12/2006 e che ad esso seguì l'avviso di accertamento notificato (alla società e ai soci) il 21/12/2006, si fa valere l'errore di diritto della sentenza impugnata, per avere ritenuto che la notifica alla contribuente dell'avviso di accertamento prima del decorso del termine di sessanta giorni dal rilascio, alla stessa, della copia del PVC non abbia comportato l'invalidità dell'atto impositivo, in forza dell'erronea considerazione che al destinatario della verifica non è stato comunque impedito di esercitare il diritto di difesa costituzionalmente garantito.

3.2. Secondo motivo: "Violazione o falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, in combinato disposto con la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1, L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 21-septies, D.P.R. 29 settembre 1972, n. 600, art. 42, commi 2 e 3 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)".

Si denuncia l'errore di diritto della sentenza impugnata, per avere ritenuto - in base alla considerazione che al contribuente non era stato impedito di esercitare il diritto di difesa - che la mancata indicazione, nell'avviso di accertamento, emesso prima del decorso del termine dilatorio di sessanta giorni, della sussistenza di un caso "di particolare e motivata urgenza" che giustificasse la scelta derogativa, non comportasse l'illegittimità dell'atto impositivo.

3.3. Terzo motivo: "Violazione o falsa applicazione degli artt. 2 e 22 della Sesta Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388 CEE (in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati

membri relative all'I.V.A.), dell'art. 117 Cost., comma 1 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)".

I contribuenti premettono che l'Amministrazione finanziaria ha avuto a disposizione sette anni per l'accertamento, in virtù della proroga di due anni prevista dalla L. n. 289 del 2002, art. 10, per mancata richiesta di condono da parte della società verificata.

Ciò precisato, si deduce l'errore di diritto della sentenza impugnata, per non avere disapplicato la L. n. 289 del 2002, art. 10 e, comunque, per non avere dichiarato illegittimo l'avviso di accertamento impugnato, con riferimento ai rilievi e alle contestazioni in materia di IVA, per intervenuta decadenza dal termine per la notifica dell'accertamento del D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 57, comma 1.

3.4. Quarto motivo: "Omessa o insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5)".

Un'altra ragione di critica attiene al difetto dell'apparato argomentativo della sentenza impugnata che: innanzitutto, non avrebbe preso posizione sulla censura, sollevata dai contribuenti, di illegittimità dell'avviso di accertamento per inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni, senza che, nello stesso atto, fossero menzionate le ragioni di particolare urgenza a sostegno di tale anticipata emissione; comunque, in subordine, non avrebbe affrontato la questione dell'effettiva sussistenza di ragioni di particolare urgenza.

3.5. Quinto motivo: "Omessa motivazione su un altro fatto controverso e decisivo per giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5)".

L'ultimo addebito alla sentenza impugnata attiene all'omessa statuizione sulla censura, rivolta dai ricorrenti agli organi di controllo, di non avere provveduto, in violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 2 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 3, ad effettuare l'invito a comparire dei contribuenti, per giustificare i versamenti sui conti bancari dei soci, secondo le forme prescritte dalle stesse disposizioni e, soprattutto, per non avere concesso loro un termine, non inferiore a quindici giorni, per fornire le giustificazioni sulle movimentazioni bancarie.

4. Per maggiore chiarezza espositiva, è opportuno evidenziare, con riferimento ai ricorsi incidentali (individuali) di C.M., Ce.An., C.A., in cui sono articolati quattro motivi (gli stessi per ciascun controricorso), che questi ultimi sono identici ai motivi del ricorso incidentale proposto, congiuntamente, da tutti i soci che, rispetto ai ricorsi incidentali individuali, reca un'ulteriore censura (sopra riportata al p. 3.3.).

4.1. Infine, il ricorso incidentale (individuale) di B.F., socia accomandante, oltre agli stessi quattro motivi enunciati negli altri ricorsi incidentali, si arricchisce di un quinto profilo critico, così rubricato: "Omessa motivazione su un altro fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5".

Con esso si fa valere il vizio motivazionale della sentenza impugnata, in ordine al rilievo della contribuente di violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5, per effetto dell'irrogazione della sanzione per dichiarazione dei redditi infedele, nonostante la mancanza dell'elemento

soggettivo in capo alla socia che, in qualità di accomandante, era estranea all'amministrazione della società, considerato anche che la pretesa fiscale si fondava esclusivamente sui movimenti bancari sui conti personali di due soci, dei quali la stessa accomandante non poteva essere a conoscenza.

5. Ricostruiti gli aspetti salienti della vicenda processuale, è opportuno esaminare il primo motivo del ricorso incidentale dei contribuenti (cfr. p. 3.1.).

Questa doglianza, pregiudiziale rispetto alle altre, si riferisce all'asserita violazione dell'art. 12, comma 7, cit., in quanto, in base alla prospettazione difensiva dei contribuenti, gli avvisi di accertamento (incontestabilmente) sarebbero stati emessi ante tempus, appena sei giorni dopo la notifica del PVC che - secondo l'accertamento in fatto compiuto dalla CTR, insindacabile in sede di legittimità - venne emesso a seguito dell'"accesso dei militari della G. di F. (23/07/2005)" (cfr. pag. 3 della sentenza impugnata).

Costituisce ius receptum che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, comporta l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, ad eccezione dei casi di "particolare e motivata urgenza" (Cass., sez. un. 29/07/2013, n. 18184; 24/09/2014, n. 20074; 31/01/2017, n. 2471; 17/01/2018, n. 998).

Le stesse pronunce della Corte statuiscono che, a fronte di un avviso di accertamento emesso "prematuramente" e, come nella specie (aspetto, questo, non controverso), privo dell'enunciazione dei motivi di urgenza che lo legittimano, il contribuente può anche limitarsi ad impugnarlo per il solo vizio della violazione del termine.

In una simile evenienza la querelle tra fisco e contribuente si sposta in sede contenziosa, nella quale sarà onere dell'Ufficio provare che, quando fu emesso l'atto impositivo, ricorreva il requisito esonerativo del rispetto del termine, ossia una valida e "particolare" (cioè riferita allo specifico rapporto tributario in questione) ragione d'urgenza, idonea a giustificare l'anticipata emissione del provvedimento.

La CTR, dal canto suo, ha completamente trascurato questo decisivo profilo di diritto, laddove ha negato che il mancato rispetto del termine dilatorio in questione costituisse motivo di invalidità del provvedimento, facendo leva sul presupposto - privo di consistenza sul piano giuridico che i contribuenti avevano comunque potuto esercitare il loro diritto di difesa perchè, tra l'accesso della Guardia di Finanza (risalente al 23/07/2005) e l'inizio del processo tributario (9/05/2007), erano trascorsi quasi due anni (cfr. pag. 3 della sentenza impugnata).

Nella specie, a giudizio della Corte, la prova dell'urgenza è comunque mancata, in quanto l'Ufficio si è limitato a riproporre la giustificazione addotta nei gradi di merito, secondo cui le ragioni d'urgenza consistevano nella necessità di provvedere prima che maturasse la decadenza della potestà accertativa, ossia prima del 31/12/2006, trattandosi del periodo d'imposta 1999 (cfr. pag. 7 del controricorso al ricorso incidentale).

Quest'asserzione, però, si appalesa generica e insufficiente poichè si colloca oltre il perimetro dallo specifico e particolare rapporto tributario tra l'erario e il contribuente - che è l'unico ambito giuridico nel quale va effettuata la verifica delle ragioni di urgenza - e finisce coll'adombrare, piuttosto, lo scenario dell'organizzazione generale dell'attività di accertamento fiscale.

E' il caso di richiamare il costante orientamento della Corte, dal quale non v'è ragione per discostarsi, secondo cui: "In materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, le ragioni di urgenza che, ove sussistenti e provate dall'Amministrazione finanziaria, consentono l'inosservanza del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, devono consistere in elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità, sicchè non possono in alcun modo essere individuate nell'imminente scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa" (Cass. 9/11/2015, n. 22786; in senso conforme: Cass. 16/03/2016, n. 5149; 10/04/2018, n. 8749).

6. L'accertamento dell'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus comporta l'accoglimento del primo motivo del ricorso incidentale dei contribuenti, con assorbimento delle altre loro censure, nonchè del ricorso principale dell'Ufficio.

Le sentenze impugnate vanno cassate; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, le cause riunite possono essere decise nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, dell'accoglimento dei ricorsi introduttivi proposti dai contribuenti.

7. Sussistono giusti motivi per compensare, tra le parti, le spese dei gradi di merito, in ragione dell'evoluzione giurisprudenziale successiva all'instaurazione dei processi tributari.

Le spese del giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

riunisce al ricorso con RG n. 12223/2011 i ricorsi iscritti a ruolo ai nn. 12176/2011, 12231/2011, 12236/2011, 12285/2011;

accoglie il primo motivo del ricorso incidentale dei contribuenti, assorbiti gli altri;

dichiara assorbito il ricorso principale dell'Agenzia delle Entrate;

cassa le sentenze impugnate, in relazione al motivo accolto; decidendo nel merito, accoglie i ricorsi introduttivi dei contribuenti;

compensa, tra le parti, le spese dei gradi di merito;

condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 7.500,00, a titolo di compenso, oltre al 15% sul compenso, a titolo di rimborso forfetario delle spese generali, oltre agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 30 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 30 luglio 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza