Sentenza del 18/12/2019 n. 33649 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La società F.A. s.r.l. propone ricorso, affidato a cinque motivi, nei confronti dell'Agenzia delle entrate per la cassazione della sentenza della CTR del Piemonte n. 49/12/12, pronunciata il 10.5.12, depositata il 21.9.12 e notificata il 16.10.12, in controversia concernente l'impugnazione di avviso di accertamento ai fini Iva, Irpeg, Irap 2003.

L'Ufficio, in particolare, sulla base delle risultanze del p.v.c. redatto in data 19.11.2008 a conclusione di una verifica effettuata dalla G.d.F., accertava ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, ex artt. 39 e 41 bis, nei confronti della società contribuente, esercente attività di costruzione di edifici, maggiori componenti positivi per Euro 1.443.291,00 scaturenti dall'applicazione della presunzione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, applicata ai prelevamenti ed ai versamenti di somme su conto corrente formalmente intestato alla moglie del legale rappresentante della società (nonchè socia) ed alla madre della stessa; conto corrente che si riteneva riconducibile alla persona giuridica contribuente.

La CTP di Novara, in parziale accoglimento del ricorso di quest'ultima, determinava il reddito di impresa non dichiarato in Euro 190.453,00; avverso tale decisione interponevano appello sia l'Ufficio sia la società contribuente.

La CTR, con la sentenza qui impugnata, ha accolto parzialmente l'appello principale dell'Ufficio, rideterminando il reddito di impresa non dichiarato in Euro 972.594,00, pari all'ammontare dei versamenti non giustificati sul predetto conto corrente oggetto di accertamento; ha rigettato, invece, l'appello principale con riferimento all'importo di Euro 470.697,00 pari all'ammontare dei prelevamenti non giustificati sul medesimo conto. La CTR ha, altresì, rigettato integralmente l'appello incidentale della contribuente.

Si è costituito l'Ufficio come controricorso contenente ricorso incidentale.

La società ricorrente ha depositato controricorso a ricorso incidentale ed, altresì, memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c.. Il P.G. ha depositato nota di conclusioni, chiedendo l'accoglimento del primo motivo di ricorso, con assorbimento dei restanti mezzi e del ricorso incidentale.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la società ricorrente deduce violazione e/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, sotto il profilo

del mancato rispetto del termine dilatorio di gg. 60 previsto, a pena di nullità, per la notifica dell'avviso di accertamento a decorrere dalla notifica del p.v.c..

Nella specie, in particolare, ha lamentato la ricorrente che il p.v.c. relativo all'anno di imposta 2003 le era stato notificato in data 19.11.2008, mentre l'avviso di accertamento de quo, emesso in data 1.12.2008, le era stato notificato il 16.12.2008, con evidente mancato rispetto del termine previsto dalla disposizione normativa citata.

Tale inosservanza era stata motivata dall'Ufficio con riferimento alla imminente scadenza dei termini decadenziali previsti per l'esercizio della potestà accertatrice ("considerato che al 31/12/2008 l'annualità 2003 sarà colpita da decadenza, l'Ufficio notifica il presente senza il rispetto dei 60 gg. di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, n. 7"); e la stessa CTR, con la decisione impugnata, aveva - secondo parte ricorrente, in modo illegittimo - escluso il dedotto vizio di invalidità dell'avviso di accertamento, avendo l'Amministrazione esplicitato, nei termini indicati, le ragioni dell'urgenza e non essendovi stata alcuna compressione delle prerogative difensive della contribuente, tanto in via amministrativa (particolarmente in relazione alla possibilità di accedere all'accertamento con adesione) che giudiziale.

2. Il motivo appare fondato.

2.1. Va, innanzitutto, rilevato che nella specie non è in contestazione l'applicabilità della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, vertendosi nell'ipotesi di verifica condotta presso la sede dell'impresa sociale, ai sensi del cit. art. 12, comma 1. A tale proposito, va rilevato che, come risulta dal contenuto del ricorso, la verifica inizialmente disposta nei confronti della F.A. s.r.l. riguardava il periodo 2004-2006 e non l'anno 2003; tuttavia, proprio durante le operazioni effettuate presso la società emergeva documentazione relativa ad un c/c bancario riconducibile alla moglie di F.A., legale rappresentante della contribuente, nonchè alla madre della stessa, con ingenti movimentazioni di denaro relative al 2003; veniva, di conseguenza, autorizzato l'avvio della verifica in relazione al 2003, iniziata il 9.9.2008 mediante l'effettuazione di indagini finanziarie nonchè l'invio di questionari alla contribuente; in esito agli accertamenti ed all'intervenuto contraddittorio, l'Ufficio accertava componenti positivi di reddito da riprendere a tassazione derivanti da versamenti non giustificati per Euro 972.593,57 e prelevamenti non giustificati per Euro 470.697,00 ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 32, comma 1, n. 2).

2.2. La fattispecie in esame appare rientrare, pertanto, nell'ambito di applicazione della norma invocata, non trattandosi di un controllo "a tavolino", dal momento che (anche) l'accertamento per il 2003 ha avuto origine dalla verifica fiscale effettuata nei locali aziendali, durante la quale emergeva la documentazione afferente il c/c bancario in esame, e ciò indipendentemente dal fatto che tali elementi di prova siano stati accompagnati da contestuali indagini finanziarie e dalla consegna di ulteriore documentazione da parte dell'accertato.

Sul tema, invero, occorre richiamare il puntuale orientamento di questa Corte, secondo cui "Le garanzie previste dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, operano esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, sia pure accompagnati da contestuali indagini finanziarie avviate per via telematica e con consegna di ulteriore

documentazione da parte dell'accertato, prescindono dal fatto che l'operazione abbia comportato contestazione di violazioni fiscali. (Nella specie, la S. C. ha confermato la sentenza di merito che aveva dichiarato illegittimo, per violazione del diritto di difesa nella fase procedimentale, l'avviso di accertamento relativo ad omesse contribuzioni IRAP emesso sulla base delle dichiarazioni confessorie rese dal contribuente nel corso di operazioni di verifica, effettuate mediante "accesso nei locali", afferenti un'annualità diversa rispetto a quella oggetto di accertamento e per la quale non era stato redatto apposito processo verbale)". (Sez. 6 - 5, n. 24636 del 19/10/2017, Rv. 646410 - 01).

2.3. Ciò posto, è noto che le Sezioni Unite di questa Corte (Sez. U, n. 18184 del 29/07/2013, Rv. 627474 - 01) hanno stabilito il principio in base al quale, "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sè, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poichè detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio".

2.4. In tale dimensione interpretativa, non può assumere rilievo, diversamente da quanto ritenuto dalla CTR, il fatto che la predetta inosservanza sia stata motivata dall'Ufficio con esclusivo riferimento alla imminente scadenza dei termini di decadenza previsti per l'esercizio della potestà accertatrice ("considerato che al 31/12/2008 l'annualità 2003 sarà colpita da decadenza, l'Ufficio notifica il presente senza il rispetto dei 60 gg. di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, n. 7").

Questa Corte ha, infatti, reiteratamente precisato che "in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la scadenza del termine di decadenza dell'azione accertativa non rappresenta una ragione di urgenza tutelabile ai fini dell'inosservanza del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7". (cfr. Sez. 6 - 5, n. 8749 del 10/04/2018, Rv. 647732 - 01; conf. Sez. 5, n. 5149 del 16/03/2016, Rv. 639141 - 01).

Invero, "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". (Sez. 6 - 5, n. 22786 del 09/11/2015, Rv. 637204 - 01).

Da quanto osservato consegue la nullità dell'avviso di accertamento per violazione dell'anzidetto termine dilatorio.

3. Con il secondo motivo, la ricorrente deduce violazione e/o falsa applicazione della L. n. 241 del 1990, art. 3, della L. n. 212 del 2000, art. 7, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54 e 56, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, sotto il profilo dell'omessa o apparente motivazione dell'avviso di accertamento, per essere illegittimo e tamquam non esset il mero richiamo per relationem al contenuto del p.v.c. redatto dalla G.d.F., senza procedere ad un'autonoma valutazione critica degli elementi posti a fondamento della pretesa impositiva, con conseguente nullità dell'avviso stesso.

4. Il terzo motivo di gravame concerne l'allegato vizio di nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. e dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, dell'art. 118 disp. att. cod. cit., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, avuto riguardo all'omesso esame della domanda relativa alla contestata violazione della L. n. 212 del 2000, art. 10, (principio di buona fede nei rapporti fra contribuente ed A.F.) in relazione al D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 5 bis) (adesione al verbale di constatazione).

5. Con il quarto motivo, si censura la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, nn. 2 e 7, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, nn. 2, e 7, degli artt. 2697, 2727 c.c. e ss., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, attesa l'infondatezza della pretesa erariale per mancato assolvimento dell'onere della prova da parte dell'ufficio, per insussistenza di prova dei fatti ascritti al contribuente e per inammissibile inversione dell'onere probatorio.

6. Infine, con il quinto motivo, la ricorrente deduce violazione di legge in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 comma 1, punto 2), nonchè dello stesso decreto, art. 39, comma 2 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 5, art. 56, dell'art. 53 Cost., sotto il profilo dell'erronea ricostruzione induttiva del reddito e del volume di affari, in violazione del principio di capacità contributiva.

Tutti i predetti motivi risultano, all'evidenza, assorbiti per effetto dell'accoglimento del primo motivo nei termini sopra illustrati.

7. Analoghe considerazioni valgono con riferimento al motivo di ricorso incidentale formulato dall'Ufficio, per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, atteso che la CTR avrebbe violato la presunzione legale in base alla quale sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari vanno imputati a ricavi ed a fronte della quale la società contribuente, in mancanza di espresso divieto normativo e per il principio di libertà dei mezzi di prova, può fornire la prova contraria anche attraverso presunzioni semplici, da sottoporre comunque ad attenta verifica da parte del giudice, il quale è tenuto ad individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio (purchè grave, preciso e concordante) ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo, senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative. (cfr. Sez. 6 - 5, n. 11102 del 05/05/2017, Rv. 643970 - 01).

Anche il motivo in esame, infatti, risulta logicamente assorbito per effetto dell'accoglimento del primo motivo di ricorso principale.

8. In conclusione, dunque, deve essere accolto il primo motivo del ricorso principale, assorbiti tutti i residui motivi formulati dalla contribuente ed, altresì, il motivo di ricorso incidentale proposto dall'Ufficio. La decisione impugnata deve essere, conseguentemente cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, accogliendo il ricorso introduttivo del contribuente.

Le spese dei gradi di merito, attesa la reciproca parziale soccombenza delle parti, devono essere compensate, mentre le spese del presente giudizio di legittimità devono essere poste a carico dell'Agenzia soccombente e vanno liquidate in Euro 7.000,00 oltre 15% rimborso spese generali, ed oltre IVA e CPA.

P.Q.M.

la Corte accoglie il primo motivo di ricorso principale, assorbiti i restanti motivi ed, altresì, il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente. Compensa fra le parti le spese dei gradi di merito e condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 7.000,00, oltre 15% spese generali ed oltre IVA e CPA. Così deciso in Roma, il 15 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 18 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza