Sentenza del 29/09/2020 n. 20579 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Reddito di impresa - Operazioni inesistenti - Giudizio penale e giudizio tributario.

Massima:

Con riguardo alle operazioni oggettivamente inesistenti il Giudice tributario deve valutare la sentenza di assoluzione del processo penale riferito agli stessi fatti. Ai sensi dell'art.14, comma 4 bis, legge 24 dicembre 1993, n. 537, nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione e dei relativi interessi. Pertanto, in ipotesi di operazioni oggettivamente inesistenti, se, da un lato, non è consentita la deducibilità dei costi sostenuti, d'altro lato, può assumere rilevanza l'intervenuta pronuncia, in sede penale, che esclude la sussistenza dei fatti di reato dai quali è derivata la prospettazione della non deducibilità dei costi. Si tratta di una questione che incide sulla stessa non deducibilità dei costi, profilo che sta a monte dell'eventuale diritto al rimborso delle maggiore imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione. È, dunque, necessario che il giudice del merito accerti se la condotta oggetto di esame in sede di giudizio penale sia riferibile a quella oggetto di contestazione.

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

Testo:

Fatti di causa

Relativamente al ricorso iscritto al R.G. n. 14202/2012 Dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata nonché dagli atti delle parti si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva emesso nei confronti di Cobal s.p.a., a seguito di processo verbale di constatazione, un avviso di accertamento, relativo all'anno di imposta 2004, con il quale aveva rettificato la dichiarazione Md. Unico 2005 recuperando a tassazione, ai fini Ires, elementi negativi di reddito considerati non deducibili in quanto relativi a operazioni inesistenti, in particolare relative a fatture passive emesse dalla ditta P. P. per prestazioni di servizio di trasporto in favore della società, rideterminando la base imponibile dell'Irap, e recuperando, altresì, l'Iva indebitamente detratta; avverso il suddetto atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Latina;

avverso la suddetta pronuncia aveva proposto appello l'Agenzia delle entrate.

La Commissione tributaria regionale ha accolto l'appello, in particolare ha ritenuto che: la notifica dell'avviso di accertamento era regolare, in quanto la relata di notifica era stata apposta sulla prima pagina ed era stato indicato il numero delle pagine dell'atto impositivo e, comunque, lo stesso contribuente aveva prodotto in giudizio la copia integrale senza contestare di avere ricevuto un atto incompleto e ogni eventuale nullità della notifica era stata sanata con la proposizione del ricorso; la mancata allegazione all'atto di accertamento del verbale non comportava violazione dell'art. 7, legge n. 212/2000; infine, era verosimile che le operazioni per le quali era stato emesso l'atto impositivo erano da considerarsi inesistenti.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso dinanzi a questa Corte Cobal s.p.a. affidato a cinque motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Relativamente al ricorso iscritto al R.G. n. 14221/2012 Dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata nonché dagli atti delle parti si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva emesso nei confronti di Cobal s.p.a., a seguito di processo verbale di constatazione, un avviso di accertamento, relativo all'anno di imposta 2005, con il quale aveva recuperato a tassazione, ai fini Ires, Irap e Iva, elementi negativi di reddito in quanto non deducibili, in quanto relativi ad operazioni inesistenti e a costi non inerenti, nonché per omessa contabilizzazione e dichiarazione di ricavi; avverso il suddetto atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Latina; avverso la suddetta pronuncia aveva proposto appello l'Agenzia delle entrate.

La Commissione tributaria regionale ha accolto l'appello, in particolare ha ritenuto che: la notifica dell'avviso di accertamento era regolare, in quanto la relata di notifica era stata apposta sulla prima pagina ed era stato indicato il numero delle pagine dell'atto impositivo e, comunque, lo stesso contribuente aveva prodotto in giudizio la copia integrale senza contestare di avere ricevuto un atto incompleto e ogni eventuale nullità della notifica era stata sanata con la proposizione del ricorso; la mancata allegazione all'atto di accertamento del verbale non comportava violazione dell'art. 7, legge n. 212/2000; era verosimile che le operazioni per le quali era stato emesso l'atto impositivo erano da considerarsi inesistenti; era fondato il recupero relativo a diverse componenti negative di reddito.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso dinanzi a questa Corte Cobal s.p.a. affidato a sette motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Relativamente al ricorso iscritto al R.G. n. 14226/2012 Dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata nonché dagli atti delle parti si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva emesso nei confronti di Cobal s.p.a., a seguito di processo verbale di constatazione, un avviso di accertamento, relativo all'anno di imposta 2004, con il quale aveva recuperato a tassazione, ai fini del consolidato, elementi negativi di reddito considerati non deducibili in quanto relativi a operazioni inesistenti; avverso il suddetto atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Latina;

avverso la suddetta pronuncia aveva proposto appello l'Agenzia delle entrate.

La Commissione tributaria regionale ha accolto l'appello, in particolare ha ritenuto che: la notifica dell'avviso di accertamento era regolare, in quanto la relata di notifica era stata apposta sulla prima pagina ed éra stato indicato il numero delle pagine dell'atto impositivo e, comunque, lo stesso contribuente aveva prodotto in giudizio la copia integrale senza contestare di avere ricevuto un atto incompleto e ogni eventuale nullità della notifica era stata sanata con la proposizione del ricorso; la mancata allegazione all'atto di accertamento del verbale non comportava violazione dell'art. 7, legge n. 212/2000; infine, era verosimile che le operazioni per le quali era stato emesso l'atto impositivo erano da considerarsi inesistenti.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso dinanzi a questa Corte Cobal s.p.a. affidato a cinque motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Relativamente al ricorso iscritto al R.G. n. 14228/2012 Dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata nonché dagli atti delle parti si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva emesso nei confronti di Cobal s.p.a., a seguito di processo verbale di constatazione, un avviso di accertamento, relativo all'anno di imposta 2005, con il quale aver recuperato a tassazione, ai fini del consolidato, elementi non deducibili, in quanto relativi ad operazioni inesistenti e costi non inerenti; avverso il suddetto atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Latina; avverso la suddetta pronuncia aveva proposto appello l'Agenzia delle entrate.

La Commissione tributaria regionale ha accolto l'appello, in particolare ha ritenuto che: la notifica dell'avviso di accertamento era regolare, in quanto la relata di notifica era stata apposta sulla prima pagina ed era stato indicato il numero delle pagine dell'atto impositivo e, comunque, lo stesso contribuente aveva prodotto in giudizio la copia integrale senza contestare di avere ricevuto un atto incompleto e ogni eventuale nullità della notifica era stata sanata con la proposizione del ricorso; la mancata allegazione all'atto di accertamento del verbale non comportava violazione dell'art. 7, legge n. 212/2000; era verosimile che le operazioni per le quali era stato emesso l'atto impositivo erano da considerarsi inesistenti; era fondato il recupero relativo a diverse componenti negative di reddito.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso dinanzi a questa Corte Cobal s.p.a. affidato a sette motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Relativamente al ricorso iscritto al R.G. n. 14230/2012

Dall'esposizione in fatto della sentenza censura si evince che:

l'Agenzia delle entrate aveva notificato nei confronti di Cobal s.p.a. un atto di contestazione delle sanzioni conseguenti alla notifica dei prodromici avvisi di accertamento, relativi agli anni di imposta 2004 e 2005, con i quali erano stati contestati costi non inerenti e relativi a operazioni insistenti, oltre che l'omessa contabilizzazione dei ricavi; avverso il suddetto atto sanzionatorio la società aveva proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Latina che lo aveva accolto; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello.

La Commissione tributaria regionale ha accolto l'appello in quanto, in pari data, aveva accolto gli appelli proposti dall'Agenzia delle entrate relativi agli avvisi di accertamento dai quali era derivato l'atto di contestazione della sanzione, oggetto di giudizio.

Avverso la suddetta sentenza ha proposto ricorso dinanzi a questa Corte Cobal s.p.a., affidato a nove motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositato controricorso.

Ragioni della decisione

Preliminarmente, si dispone la riunione al procedimento iscritto al R.G. n. 14202/2012, di quelli iscritti al R.G. nn. 14221/2012, 14226/2012, 14228/2012 e 14230/2012, per connessione soggettiva e oggettiva delle controversie.

Ancora in via preliminare, vanno dichiarati inammissibili, per tutti i procedimenti riuniti, i ricorsi proposti nei confronti del Ministero delle Finanze in quanto, in tema di contenzioso tributario, a seguito dell'istituzione dell'Agenzia delle Entrate, divenuta operativa dal 1 gennaio 2001, si è verificata una successione a titolo particolare della stessa nei poteri e nei rapporti giuridici strumentali all'adempimento dell'obbligazione tributaria, per effetto della quale la legittimazione ad causam e ad processum nei procedimenti introdotti successivamente alla predetta data spetta esclusivamente all'Agenzia (Cass. sent. n. 22889/2006, n. 22992/2010, n. 8177/2011).

Relativamente al ricorso iscritto al R.G. n. 14202/2012

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 148 e 156, cod. proc. civ., per avere erroneamente ritenuto che la notifica dell'avviso di accertamento fosse legittima, nonostante il fatto che la relata era stata apposta sul frontespizio dell'atto e non in calce al medesimo, e fosse applicabile, comunque, il principio del raggiungimento dello scopo.

Il motivo è infondato.

L'art. 148, comma primo, cod. proc. civ., cui fa rinvio l'art. 60, comma primo, d.P.R. n. 600/1972, dispone che l'ufficiale giudiziario certifica l'eseguita notificazione mediante relazione da lui datata e sottoscritta, apposta in calce all'originale e alla copia dell'atto.

Nella fattispecie, la sentenza censurata ha accertato che la relata di notifica dell'avviso di accertamento era stata apposta sulla prima pagina del suddetto atto ed attestava che lo stesso era composto di nove pagine; inoltre, ha evidenziato che il contribuente non aveva mai contestato di avere ricevuto un atto incompleto, avendo egli stesso prodotto in giudizio la copia integrale dell'atto.

In questo contesto, la questione prospettata attiene alla corretta applicazione della previsione normativa in esame e, in particolare, se ed entro quali limiti possa ritenersi legittimo un avviso di accertamento che non sia stato notificato mediante l'apposizione della relata in calce al medesimo, ma sul frontespizio.

Va precisato, in primo luogo, che questa Corte ha più volte affermato che la relata di notifica ha la funzione di attestare l'eseguita consegna di una copia dell'atto che sia conforme all'originale nella sua interezza e, in tal senso, l'attestazione fa pubblica fede, salvo querela di falso (Cass. civ., n. 15199/2004; Cass. civ., n. 11489/2009).

In tale prospettiva, vero è che questa Corte (Cass. civ., 21 marzo 2007, n. 6749), ha affermato, in tema di notificazione della sentenza delle commissioni tributarie, eseguita a norma dell'art. 137 c.p.c., a mezzo di ufficiale giudiziario, che "l'art. 148 c.p.c., dispone che la relazione di notificazione deve essere apposta in calce all'originale e alla copia dell'atto. La previsione è a presidio dell'attività di notificazione degli atti, ossia della regolare consegna di copia integrale degli stessi, in osservanza del principio della loro consegna in conformità all'originale. La localizzazione in calce all'atto notificato svolge, infatti, la funzione garantistica di richiamare l'attenzione dell'Ufficiale giudiziario alla regolare esecuzione dell'operazione di consegna della copia conforme all'originale, dal momento che la attestazione di eseguita consegna della copia dell'atto, che fa fede fino a querela di falso, implica l'attestazione di conformità della copia all'originale".

Da ciò consegue, in generale, come evidenziato di recente da questa Corte (Cass. civ., 24 settembre 2019, n. 23677) che, qualora la relata di notifica sia stata, invece, annotata sul frontespizio del documento, viene meno la garanzia della consegna dell'atto nella sua integralità e, pertanto, la notificazione deve dirsi nulla, ai sensi dell'art. 156 cod. proc. civ., comma secondo.

Tuttavia, si è altresì precisato che la nullità può essere dichiarata solo ove manchino i requisiti indispensabili per il raggiungimento dello scopo.

In particolare, proprio con riferimento all'ipotesi di sanatoria della nullità per raggiungimento dello scopo dell'atto e con specifico riferimento ad una fattispecie relativa alla notificazione di un avviso di accertamento, questa Corte (Cass. civ., 14 novembre 2016, n. 23175), ha precisato che "la notifica dell'avviso di accertamento, la cui relata sia stata apposta sul frontespizio di quest'ultimo anziché in calce ad esso, non può dichiararsi nulla qualora non siano oggetto di specifica contestazione la completezza e conformità dell'atto notificato contenente, in ogni foglio, il numero della pagina e l'indicazione del numero complessivo di esse, atteso che, in tale modo, viene garantita all'interessato l'integrità dell'atto notificato, con il conseguente prodursi degli effetti sananti del raggiungimento dello scopo".

Va quindi precisato che, in caso di notifica dell'avviso di accertamento, se, da un lato, la mancata apposizione della relata di notifica in calce all'atto costituisce ragione di illegittimità della stessa, non potendo ritenersi che sia stata assicurata la garanzia della notifica dell'atto nella sua integrità, tuttavia, ove la relata sia apposta sul frontespizio ma con specifica indicazione del numero delle pagine e lo stesso contribuente non ha espressamente contestato la completezza e conformità dell'atto notificatogli, può ritenersi che l'atto abbia raggiunto lo scopo, con conseguente sanatoria del vizio di notifica, così come correttamente ritenuto dal giudice del gravame.

Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione o falsa applicazione dell'art. 7, legge 212/2000 e del decreto legislativo n. 32/2001, per avere ritenuto che l'avviso di accertamento era motivato nonostante il fatto che allo stesso non risultavano allegati gli atti richiamati nel processo verbale di constatazione nonché, sia lo stesso processo verbale di constatazione redatto nei confronti della ricorrente che quello redatto nei confronti di Panico Paolo, soggetto che aveva emesso le fatture ritenute inesistenti.

Il motivo è infondato.

L'art. 7, comma 1, legge n. 212/2000, prevede che gli atti dell'amministrazione finanziaria devono essere motivati con la specifica indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, e contiene la precisazione che, se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

Sicchè, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche per relationem, ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione, però, che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente, ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento (Cass., civ., 25 marzo 2011, n. 6914), o, ancora, che gli atti richiamati siano già conosciuti dal contribuente per effetto di precedente notificazione (Cass. civ., 25 luglio 2012, n. 13110).

In particolare, deve ritenersi che anche lo Statuto del contribuente, nell'art. 7, comma 1, (così come espressamente previsto dal d.P.R. citato, art. 42), nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'amministrazione finanziaria ogni documento da esso richiamato in motivazione, si riferisca esclusivamente agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza (Cass. civ., 4 luglio 2014, n. 15327).

Sotto tale profilo, è priva di rilevanza la ragione di doglianza (vd. pag. 10, ricorso) relativa alla mancata allegazione "di tutti gli atti richiamati e non aventi natura impositiva quali tra l'altro, possiamo annoverare le fatture contestate": ciò in quanto si tratta di atti conosciuti dalla contribuente per le quali non era necessaria l'allegazione.

Con riferimento, poi, al processo verbale di constatazione redatto nei confronti di Panico Paolo, la questione di risolve pur sempre sotto il profilo della completezza motivazionale dell'avviso di accertamento impugnato.

Ed invero, avendo il giudice del gravame precisato che l'onere di motivazione è assolto qualora l'atto richiamato ne riproduca il contenuto, ha espresso la propria valutazione in ordine alla sufficienza motivazionale dell'avviso di accertamento e tale accertamento in fatto non è stato oggetto di specifica contestazione da parte della ricorrente.

Con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 8, decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, essendo passata in giudicato la sentenza con la quale il rappresentante legale della ricorrente è stato assolto dal reato di utilizzo di elementi passivi fittizi al fine di evadere le imposte sui redditi e sull'Iva anche relativamente alle fatture di cui all'avviso di accertamento impugnato.

Il motivo è fondato.

Con il presente motivo parte ricorrente prospetta il verificarsi, in

data successiva al deposito della sentenza censurata, la circostanza che, relativamente alla questione della deducibilità dei costi, è intervenuta la sentenza del giudice penale n. 301/11, del 20 dicembre 2011, con la quale il rappresentante legale della ricorrente è stato assolto dal reato di utilizzo di elementi passivi fittizi al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto anche relativamente alla fatture oggetto di contestazione.

Va osservato che, ai sensi dell'art.14, comma 4 bis, legge 24 dicembre 1993, n. 537, «Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in ? relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi».

Pertanto, in ipotesi di operazioni oggettivamente inesistenti, se, da un lato, non è consentita la deducibilità dei costi sostenuti, d'altro lato, può assumere rilevanza l'intervenuta pronuncia, in sede penale, che esclude la sussistenza dei fatti di reato dai quali è derivata la prospettazione della non deducibilità dei costi.

Si tratta, pertanto, di una questione che incide sulla stessa non deducibilità dei costi, profilo che sta a monte dell'eventuale diritto al rimborso delle maggiore imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione.

È, dunque, necessario che il giudice del merito accerti se la condotta oggetto di esame in sede di giudizio penale sia riferibile a quella oggetto di contestazione nel presente giudizio.

Con il quarto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 132, comma secondo, cod. proc. civ., dell'art. 118, disp. att., cod. proc. civ., e dell'art. 36, comma secondo, nn. 2) e 4), decreto legislativo n. 546/1992, in quanto mancante, con specifico riferimento alla verifica della natura oggettivamente inesistente dell'operazione contestata, dell'esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti, nonché delle ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda la motivazione, mancando una qualsivoglia considerazione e valutazione delle relative questioni, di diritto e di fatto, sottese.

Il motivo è fondato.

Il denunciato vizio di nullità della sentenza, per violazione dell'art. 36, comma 2, n. 49, decreto legislativo n. 546/1992, e dell'art. 132, comma secondo, n. 4), cod. proc. civ., è ravvisabile nell'ipotesi in cui la motivazione sia del tutto assente, ovvero abbia natura meramente apparente in quanto intrinsecamente inidonea a rendere intellegibili le ragioni della decisione (Cass., Sez. U, 7 agosto 2001, n. 10892).

Tale situazione ricorre nel caso della sentenza impugnata.

Invero, con specifico riferimento alla pronuncia in esame, la stessa illustra, in primo luogo, le ragioni della pretesa e i punti di contrasto conseguenti alla decisione di primo grado, esplicitando, nella parte motiva, le diverse ragioni sulla cui base ha ritenuto che la suddetta decisione doveva essere riformata sia relativamente alla questione della regolarità della notifica dell'avviso di accertamento che della violazione dell'art. 7, legge n. 212/2000, che, infine, della non sussistenza del diritto alla deduzione dei costi e alla detrazione dell'Iva.

Con specifico riferimento al punto relativo alla inesistenza oggettiva delle operazioni, il giudice del gravame si è limitato a dare atto di quanto risultante dal processo verbale di constatazione, in particolare alla circostanza che la Cobal s.p.a. per la ditta in.le P. P., è cliente (esclusivo); pertanto il rapporto fra i due soggetti economici appare di stretta dipendenza (P. dipendente della Cobal) e, verosimilmente la condotta tenuta nel caso in argomento da entrambi i soggetti economici sia ascrivibile ad un unico disegno (cioè consentire alla Cobal di evadere le imposte).

La considerazione successiva, cioè il fatto che, nella fattispecie, la prospettazione fatta in sede di processo verbale di constatazione, secondo quanto sopra riportato, della sussistenza di una operazione oggettivamente inesistente, sarebbe da considerarsi fondata, è stata argomentata mediante generico richiamo alle giustificazioni fornite dal Sig. P. nonché alle flebili e non convincenti giustificazioni della Cobal, senza, tuttavia, indicare specificamente il contenuto delle stesse e senza, quindi, riportare alcun ragionamento logico sulla cui base ritenere che il

rapporto di dipendenza del Panico Paolo e della esclusività dei rapporti economici tra la contribuente e quest'ultimo, di per sé non decisivi ai fini della valutazione della natura oggettivamente inesistente dell'operazione, trovassero supporto probatorio, secondo una valutazione complessiva dei diversi elementi indiziari, nelle suddette dichiarazioni, di cui la pronuncia censurata non riporta in alcun modo il contenuto, neppure in sede di esposizione in fatto.

Con il quinto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 2727, 2729, e 2697, cod. civ., nonché dell'art. 39, d.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 54, d.P.R. n. 633/1972, per avere invertito l'onere della prova e per avere fondato la decisione sulla base di elementi indiziari privi della gravità, precisione e concordanza.

Le considerazioni espresse con riferimento al quarto motivo di ricorso hanno valore assorbente del presente motivo.

In conclusione, sono infondati il primo e secondo motivo di ricorso, sono fondati il terzo e il quarto, assorbito il quinto, con conseguente cassazione della sentenza per i motivi accolti e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Relativamente al ricorso iscritto al R.G. n. 14221/2012

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 148 e 156, cod. proc. civ., per avere erroneamente ritenuto che la notifica dell'avviso di accertamento fosse legittima, nonostante il fatto che la relata era stata apposta sul frontespizio dell'atto e non in calce al medesimo, e fosse applicabile, comunque, il principio del raggiungimento dello scopo.

Il motivo è infondato.

Lo stesso, invero, ha contenuto identico al primo motivo di ricorso già esaminato con riferimento al ricorso iscritto al R.G. n. 14202/2012, sicchè è sufficiente il richiamo alle argomentazioni già più sopra esposte al fine di pervenire all'infondatezza della ragione di censura, stante l'identità della pronuncia censurata sul punto.

Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione o falsa applicazione dell'art. 7, legge 212/2000 e del decreto legislativo n. 32/2001, per avere ritenuto che l'avviso di accertamento era motivato nonostante il fatto che allo stesso non risultavano allegati gli atti richiamati nel processo verbale di constatazione nonché, sia lo stesso processo verbale di constatazione redatto nei confronti della ricorrente che quello redatto nei confronti di P. P., soggetto che aveva emesso le fatture ritenute inesistenti, nonché "tutti gli atti richiamati e non aventi natura impositiva quali tra l'altro, possiamo annoverare le fatture contestate".

Il motivo è infondato.

Lo stesso, invero, ha contenuto identico al secondo motivo di ricorso già esaminato con riferimento al ricorso iscritto al R.G. n. 14202/2012, sicchè è sufficiente il richiamo alle argomentazioni già più sopra esposte al fine di pervenire all'infondatezza della ragione di censura, stante l'identità della pronuncia censurata sul punto.

Con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 8, decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, essendo passata in giudicato la sentenza con la quale il rappresentante legale della ricorrente è stato assolto dal reato di utilizzo di elementi passivi fittizi al fine di evadere le imposte sui redditi e sull'Iva anche relativamente alle fatture di cui all'avviso di accertamento impugnato, sicché la sentenza sarebbe definitiva per i capi di assoluzione.

Il motivo è fondato.

Lo stesso, invero, ha contenuto identico al terzo motivo di ricorso già esaminato con riferimento al ricorso iscritto al R.G. n. 14202/2012, sicchè è sufficiente il richiamo alle argomentazioni già più sopra esposte al fine di pervenire alla fondatezza della ragione di censura prospettata, stante la identità della pronuncia della sentenza sul punto.

Con il quarto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 132, comma secondo, cod. proc. civ., dell'art. 118, disp. att., cod. proc. civ., e dell'art. 36, comma secondo, nn. 2) e 4), decreto legislativo n. 546/1992, in quanto mancante, con specifico riferimento alla verifica della natura oggettivamente inesistente dell'operazione contestata, dell'esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti, nonché delle ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda la motivazione, mancando una qualsivoglia considerazione e valutazione delle relative questioni, di diritto e di fatto, sottese; inoltre, si lamenta che il giudice del gravame, per quanto concerneva il recupero a tassazione di costi e ricavi, si sarebbe limitata a elencare i rilievi dell'ufficio, senza, tuttavia, spiegare l'iter logico giuridico in base al quale ha ritenuto determinati costi non deducibili, non inerenti, non correlati all'utilizzo e, comunque, non rilevanti le ragioni di prova contraria dedotti dalla contribuente, nonché legittima la ripresa per ricavi non dichiarati.

Il motivo è fondato.

Lo stesso, invero, ha contenuto identico al terzo motivo di ricorso già esaminato con riferimento al ricorso iscritto al R.G. n. 14202/2012, sicchè è sufficiente il richiamo alle argomentazioni già più sopra esposte al fine di pervenire alla fondatezza della ragione di censura prospettata, stante la sostanziale identità della pronuncia della sentenza sul punto.

L'unica diversità di contenuto della pronuncia in esame, rispetto a quella relativa al ricorso iscritto al R.G. n. 14202/2012, riguarda l'ulteriore pretesa, considerata in questo caso dal giudice del gravame, relativa al recupero per diversi componenti positivi di reddito.

Invero, correttamente parte ricorrente evidenzia che, anche in questo caso, il giudice del gravame si è limitato ad una mera elencazione delle ragioni del recupero esposte nell'avviso di accertamento, riportati nelle lettere da a) a p) nella motivazione della sentenza, senza, tuttavia,

alcuna valutazione specifica in ordine alle suddette ragioni di recupero e specifica illustrazione delle ragioni logico giuridiche seguite per ritenere legittimo l'atto impositivo.

Con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 2727, 2729, e 2697, cod. civ., nonché dell'art. 39, d.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 54, d.P.R. n. 633/1972, per avere invertito l'onere della prova e per avere fondato la decisione sulla base di elementi indiziari privi della gravità, precisione e concordanza.

Con il sesto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 109, TUIR, e dell'art. 21, d.P.R. n. 633/1972, per avere erroneamente ritenuti non deducibili i costi di cui all'avviso di accertamento.

Con il settimo motivo si censura la sentenza per violazione o falsa applicazione dell'art. 26, d.P.R. n. 633/1972, per avere ritenuto sussistente l'omessa dichiarazione di ricavi.

Le considerazioni espresse con riferimento al quarto motivo di ricorso hanno valore assorbente dei presenti motivi.

In conclusione, sono infondati il primo e secondo motivo di ricorso, sono fondati il terzo e il quarto, assorbiti il quinto, sesto e settimo, con conseguente cassazione della sentenza per i motivi accolti e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Relativamente al ricorso iscritto al R.G. n. 14226/2012

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 148 e 156, cod. proc. civ., per avere erroneamente ritenuto che la notifica dell'avviso di accertamento fosse legittima, nonostante il fatto che la relata era stata apposta sul frontespizio dell'atto e non in calce al medesimo, e fosse, applicabile, comunque, il principio del raggiungimento dello scopo.

Il motivo è infondato.

Valgono, in questo caso, le considerazioni espresse in relazione al primo motivo di ricorso, di contenuto identico, già esaminato nell'ambito del procedimento iscritto al R.G. n. 14202/2012.

Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione o falsa applicazione dell'art. 7, legge 212/2000 e del decreto legislativo n. 32/2001, per avere ritenuto che l'avviso di accertamento era motivato nonostante il fatto che allo stesso non risultavano allegati gli atti richiamati nel processo verbale di constatazione nonché, sia lo stesso processo verbale di constatazione redatto nei confronti della ricorrente che quello redatto nei confronti di P. P., soggetto che aveva emesso le fatture ritenute inesistenti, nonché "tutti gli atti richiamati e non aventi natura impositiva quali tra l'altro, possiamo annoverare le fatture contestate".

Il motivo è infondato.

Valgono, in questo caso, le considerazioni espresse in relazione al secondo motivo di ricorso, di contenuto identico, già esaminato nell'ambito del procedimento iscritto al R.G. n. 14202/2012.

Con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 8, decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, essendo passata in giudicato la sentenza con la quale il rappresentante legale della ricorrente è stato assolto dal reato di utilizzo di elementi passivi fittizi al fine di evadere le imposte sui redditi e sull'Iva anche relativamente alle fatture di cui all'avviso di accertamento impugnato.

Il motivo è fondato.

Valgono, in questo caso, le considerazioni espresse in relazione al terzo motivo di ricorso, di contenuto identico, già esaminato nell'ambito del procedimento iscritto al R.G. n. 14202/2012.

Con il quarto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 132, comma secondo, cod. proc. civ., dell'art. 118, disp. att., cod. proc. civ., e dell'art. 36, comma secondo, nn. 2) e 4), decreto legislativo n. 546/1992, in quanto mancante, con specifico riferimento alla verifica della natura oggettivamente inesistente dell'operazione contestata, dell'esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti, nonché delle ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda la motivazione, mancando una qualsivoglia considerazione e valutazione delle relative questioni, di diritto e di fatto, sottese.

Il motivo è fondato.

Valgono, in questo caso, le considerazioni espresse in relazione al quarto motivo di ricorso, di contenuto identico, già esaminato nell'ambito del procedimento iscritto al R.G. n. 14202/2012.

Con il quinto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 2727, 2729, e 2697, cod. civ., nonché dell'art. 39, d.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 54, d.P.R. n. 633/1972, per avere invertito l'onere della prova e per avere fondato la decisione sulla base di elementi indiziari privi della gravità, precisione e concordanza.

Le considerazioni espresse con riferimento al quarto motivo di ricorso hanno valore assorbente del presente motivo.

In conclusione, sono infondati il primo e secondo motivo di ricorso, sono fondati il terzo e il quarto, assorbito il quinto, con conseguente cassazione della sentenza per i motivi accolti e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Relativamente al ricorso iscritto al R.G. n. 14228/2012

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 148 e 156, cod. proc. civ., per avere erroneamente ritenuto che la notifica dell'avviso di accertamento fosse legittima, nonostante il

fatto che la relata era stata apposta sul frontespizio dell'atto e non in calce al medesimo, e applicabile, comunque, il principio del raggiungimento dello scopo.

Il motivo è infondato.

Valgono, in questo caso, le considerazioni espresse in relazione al primo motivo di ricorso, di contenuto identico, già esaminato nell'ambito del procedimento iscritto al R.G. n. 14202/2012.

Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione o falsa applicazione dell'art. 7, legge 212/2000 e del decreto legislativo n. 32/2001, per avere ritenuto che l'avviso di accertamento era motivato nonostante il fatto che allo stesso non risultavano allegati gli atti richiamati nel processo verbale di constatazione nonché, sia Io stesso processo verbale di constatazione redatto nei confronti della ricorrente che quello redatto nei confronti di P. P., soggetto che aveva emesso le fatture ritenute inesistenti, nonché "tutti gli atti richiamati e non aventi natura impositiva quali tra l'altro, possiamo annoverare le fatture contestate".

Il motivo è infondato.

Valgono, in questo caso, le considerazioni espresse in relazione al secondo motivo di ricorso, di contenuto identico, già esaminato nell'ambito del procedimento iscritto al R.G. n. 14202/2012.

Con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 8, decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, essendo passata in giudicato la sentenza con la quale il rappresentante legale della ricorrente è stato assolto dal reato di utilizzo di elementi passivi fittizi al fine di evadere le imposte sui redditi e sull'Iva anche relativamente alle fatture di cui all'avviso di accertamento impugnato.

Il motivo è fondato.

Valgono, in questo caso, le considerazioni espresse in relazione al terzo motivo di ricorso, di contenuto identico, già esaminato nell'ambito del procedimento iscritto al R.G. n. 14202/2012.

Con il quarto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 132, comma secondo, cod. proc. civ., dell'art. 118, disp. att., cod. proc. civ., e dell'art. 36, comma secondo, nn. 2) e 4), decreto legislativo n. 546/1992, in quanto mancante, con specifico riferimento alla verifica della natura oggettivamente inesistente dell'operazione contestata, dell'esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti, nonché delle ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda la motivazione, mancando una qualsivoglia considerazione e valutazione delle relative questioni, di diritto e di fatto, sottese.

Il motivo è fondato.

Valgono, in questo caso, le considerazioni espresse in relazione al quarto motivo di ricorso, di contenuto identico, già esaminato nell'ambito del procedimento iscritto al R.G. n. 14202/2012.

Con il quinto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 2727, 2729, e 2697, cod. civ., nonché dell'art. 39, d.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 54, d.P.R. n. 633/1972, per avere invertito l'onere della prova e per avere fondato la decisione sulla base di elementi indiziari privi della gravità, precisione e concordanza.

Le considerazioni espresse con riferimento al quarto motivo di ricorso hanno valore assorbente del presente motivo.

Con il sesto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 109, TUIR, e dell'art. 21, d.P.R. n. 633/1972, per avere erroneamente ritenuti non deducibili i costi di cui all'avviso di accertamento.

Con il settimo motivo si censura la sentenza per violazione o falsa applicazione dell'art. 26, d.P.R. n. 633/1972, per avere ritenuto sussistente l'omessa dichiarazione di ricavi.

Le considerazioni espresse con riferimento al quarto motivo di ricorso hanno valore assorbente dei presenti motivi.

In conclusione, sono fondati il terzo e quarto motivo, infondati il primo e secondo, assorbiti il quinto, sesto e settimo motivo di ricorso, con conseguente cassazione della sentenza per i motivi accolti e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Relativamente al ricorso iscritto al R.G. n. 14230/2012

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 295, cod. proc. civ., per non avere disposto la sospensione del giudizio relativo all'atto di contestazione della sanzione, in attesa della pronuncia definitiva sulla legittimità dei prodromici avvisi di accertamento.

Con il secondo motivo, si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 2909, cod. civ., dell'art. 35, decreto legislativo n. 546/1992, e dell'art. 132, comma 2, n. 4), cod. proc. civ., per avere motivato per relationem facendo richiamo ad altra sentenza, non passata in giudicato, sicchè la stessa è priva di motivazione e, comunque, per avere deciso solo parzialmente la questione.

Con il terzo motivo si censura la sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 148 e 156, cod. proc. civ., per avere erroneamente ritenuto, mediante il rinvio per relationem, che la notifica dell'avviso di accertamento fosse legittima, nonostante il fatto che la relata era stata apposta sul frontespizio dell'atto e non in calce al medesimo, e fosse applicabile, comunque, il principio del raggiungimento dello scopo.

Con il quarto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione o falsa applicazione dell'art. 7, legge 212/2000 e del decreto legislativo n. 32/2001, per avere ritenuto, mediante il rinvio per relationem, che l'avviso di accertamento era motivato.

Con il quinto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 8, decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, in quanto, mediante il rinvio per la relationem circa la questione della deducibilità dei costi, ha ritenuto legittima la pretesa, dovendosi, invece, considerare che è passata in giudicato la sentenza con la quale il rappresentante legale della ricorrente è stato assolto dal reato di utilizzo di elementi passivi fittizi al fine di evadere le imposte sui redditi e sull'Iva anche relativamente alle fatture di cui all'avviso di accertamento impugnato.

Con il sesto motivo di ricorso si censura la sentenza Con il quarto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 132, comma secondo, cod. proc. civ., dell'art. 118, disp. att., cod. proc. civ., e dell'art. 36, comma secondo, nn. 2) e 4), decreto legislativo n. 546/1992, in quanto mancante, con specifico riferimento alla verifica della natura oggettivamente inesistente dell'operazione contestata, dell'esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti, nonché delle ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda la motivazione, mancando una qualsivoglia considerazione e valutazione delle relative questioni, di diritto e di fatto, sottese, ed essendosi limitata a elencare, per quanto riguarda il recupero a tassazione dei costi, i rilievo dell'ufficio.

Con il settimo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 2727, 2729, e 2697, cod. civ., nonché dell'art. 39, d.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 54, d.P.R. n. 633/1972, per avere invertito l'onere della prova e per avere fondato la decisione sulla base di elementi indiziari privi della gravità, precisione e concordanza.

Con l'ottavo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 109, TUIR, e dell'art. 21, d.P.R. n. 633/1972, per avere erroneamente ritenuti non deducibili i costi di cui all'avviso di accertamento.

Con il nono motivo si censura la sentenza per violazione o falsa applicazione dell'art. 26, d.P.R. n. 633/1972, per avere ritenuto sussistente l'omessa dichiarazione di ricavi.

L'esame dei motivi di cui al presente procedimento è assorbito dalle considerazioni espresse con riferimento agli ulteriori procedimenti esaminati nell'ambito di questa pronuncia.

Invero, la legittimità della pretesa relativa all'atto di contestazione della sanzioni è del tutto connessa con quella relativa agli atti prodromici in ordine ai quali, secondo quanto esposto, si è disposta la cassazione con rinvio, sicchè, nella medesima sede, a seguito della riunione dei diversi procedimenti, si procederà ad un giudizio unitario in ordine alla legittimità degli atti presupposti e delle conseguenti sanzioni.

In conclusione, con riferimento ai procedimenti oggetto di valutazione a seguito della riunione: relativamente al procedimento iscritto al R.G. n. 14202/2012, sono infondati il primo e secondo motivo di ricorso, sono fondati il terzo e il quarto, assorbito il quinto; relativamente al procedimento iscritto al R.G. n. 14221/2012, sono infondati il primo e secondo motivo di ricorso, sono fondati il terzo e quarto, assorbiti il quinto, sesto e settimo; relativamente al procedimento iscritto al R.G. n. 14226/2012, sono infondati il primo e secondo motivo di ricorso, sono fondati il

terzo e il quarto, assorbito il quinto; relativamente al procedimento iscritto al R.G. n. 14228/2012, sono fondati il terzo e quarto motivo, infondati il primo e secondo, assorbiti il quinto, sesto e settimo motivo di ricorso; relativamente al procedimento iscritto al R.G. n. 14230/2012, i motivi di ricorso sono assorbiti dalle considerazioni espresse in relazione agli procedimenti riuniti; per tutti, quindi, va disposta la cassazione della sentenza per i motivi accolti e il rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio

P.Q.M.

La Corte:

decidendo sui procedimenti riuniti: relativamente al procedimento iscritto al R.G. n. 14202/2012, accoglie il terzo e quarto motivo, infondati il primo e secondo motivo di ricorso, assorbito il quinto; relativamente al procedimento iscritto al R.G. n. 14221/2012, accoglie il terzo e quarto motivo, infondati il primo e secondo, assorbiti il quinto, sesto e settimo; relativamente al procedimento iscritto al R.G. n. 14226/2012, accoglie il terzo e quarto motivo, infondati il primo e secondo motivo di ricorso, assorbito il quinto; relativamente al procedimento iscritto al R.G. n. 14228/2012, accoglie il terzo e quarto motivo, infondati il primo e secondo, assorbiti il quinto, sesto e settimo motivo di ricorso; relativamente al procedimento iscritto al R.G. n. 14230/2012, dichiara i motivi di ricorso assorbiti; conseguentemente, cassa la sentenza impugnata per i motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, sezione staccata di Latina, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, addì 24novembre 2019.

Il giudice estensore

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza