Sentenza del 05/08/2021 n. 22310 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Con avviso di accertamento notificato il 4 agosto 2009, l'Agenzia delle Entrate rettificò, ai fini IRPEF, la dichiarazione relativa all'anno 2003 presentata da N.S., sulla base di precedente avviso di accertamento notificato alla società a ristretta base azionaria, Fxxxxx Immobiliare s.r.l., di cui la N. era socia per una quota dell'80 per cento.

Successivamente, in data 29 gennaio 2010, alla contribuente venne notificata cartella di pagamento recante l'iscrizione a ruolo straordinario delle somme indicate nell'avviso di accertamento.

2. Con due distinti ricorsi la contribuente impugnò gli atti impositivi, eccependo, tra l'altro, la decadenza dell'ufficio dal potere accertativo, la nullità dell'avviso di accertamento per violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 l'inesistenza della notifica dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società e l'inoperatività della presunzione di distribuzione degli utili.

All'esito della costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate e di Equitalia Gerit s.p.a., la Commissione Tributaria Provinciale adita, riuniti i ricorsi, rigettò quello proposto avverso l'avviso ed accolse quello contro la cartella di pagamento, rilevando la tempestiva notifica dell'avviso di accertamento entro i termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 e la definitività dell'accertamento svolto nei confronti della società per mancata impugnazione nei termini.

3. All'esito dell'appello della contribuente, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio accolse il gravame.

Richiamata la sentenza della Corte Costituzionale n. 247 del 2011, ritenne infondata l'eccezione di decadenza dell'Ufficio finanziario, essendo sufficiente ai fini del raddoppio dei termini di accertamento di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3 che per la violazione commessa fosse prevista la denuncia penale, a nulla rilevando l'esito del giudizio penale; e sottolineò che la contribuente non aveva formulato alcuna specifica richiesta di verifica della gravità degli indizi di reato e quindi della legittimità dei presupposti per il raddoppio dei termini, per cui doveva dichiararsi nei termini l'avviso di accertamento impugnato.

Accogliendo l'altro motivo con cui la contribuente lamentava la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2 per omessa allegazione all'avviso di

accertamento di copia di quello notificato alla società, motivò che la parte contribuente non era stata posta in condizione di conoscere le ragioni logico-giuridiche della pretesa avanzata nei suoi confronti e che era priva di fondamento la presunzione di conoscenza ritenuta dai giudici di primo grado, e ciò sia perchè non risultava che alla contribuente fosse stato notificato l'avviso di accertamento emesso a carico della società, sia perchè la notifica dell'accertamento sociale era avvenuta nel 2007 quando la contribuente da circa quattro anni non faceva più parte della compagine societaria.

Con riguardo, poi, al motivo riguardante l'inesistenza dell'avviso di accertamento emesso a carico della società per difetto di notifica, premesso che l'accertamento societario costituiva presupposto indefettibile per l'attribuzione ai soci, pro quota, del maggior reddito sociale, rilevò che questo era stato notificato a persona priva del potere di rappresentanza ed in luogo che nulla aveva a che fare con la sede legale della società, avendo la contribuente dimostrato, con apposita visura camerale, che il liquidatore era cessato dalla carica a partire dal novembre 2004 e che la società risultava cancellata per l'ordinamento giuridico interno, a partire dall'11 novembre 2004, e trasferita all'estero. Facendo inoltre riferimento alla sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte n. 4060 del 2010, secondo cui nei casi in cui la pretesa creditoria vantata dall'amministrazione finanziaria fosse fatta valere contro un soggetto passivo già estinto, si verificava un difetto di legitimatio ad causam che inibiva la prosecuzione del giudizio, ritenne viziata la notifica dell'avviso di accertamento a carico della Fxxxx Immobiliare s.r.l. ed annullò, di conseguenza, l'accertamento a carico della contribuente e la cartella di pagamento.

4. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della suddetta decisione d'appello, affidato a quattro motivi La contribuente resiste mediante controricorso ed ha spiegato ricorso incidentale condizionato, con un motivo.

In prossimità dell'udienza pubblica la ricorrente principale ha provveduto al deposito telematico di memoria ex art. 378 c.p.c., in difetto di istanza di discussione orale.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo del ricorso principale la difesa erariale deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Contesta alla C.T.R. di avere ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento per difetto di motivazione, a causa dell'omessa allegazione dell'atto presupposto (ossia dell'avviso emesso nei confronti della Fxxxx Immobiliare s.r.l.), pur essendo pacifico, in fatto, che tale ultimo avviso era già in possesso della contribuente alla data di proposizione del ricorso, come dalla stessa precisato nell'atto di appello.

Assume la ricorrente che ciò che rileva non è che alla data di notifica dell'avviso (4 agosto 2009) la contribuente fosse già in possesso dell'avviso relativo alla società, ma piuttosto che di tale atto la stessa fosse venuta a conoscenza in tempo utile per esercitare compiutamente il suo diritto di difesa; ciò era avvenuto nella fattispecie dal momento che la N. aveva acquisito l'atto

presupposto il 19 ottobre 2009, ossia ben 114 giorni prima della notifica del ricorso (avvenuta il 10 febbraio 2010).

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e lamenta che la C.T.R. avrebbe erroneamente ritenuto l'illegittimità dell'avviso di accertamento in ragione dell'inesistenza della notifica dell'atto presupposto, effettuata all'ex liquidatore della società.

Le conclusioni a cui sono pervenuti i giudici regionali, secondo la ricorrente, non considerano che il presupposto che giustifica la pretesa nei confronti del socio è il fatto storico dell'evasione fiscale; laddove non sia stato possibile contestare tale evasione alla società (per estinzione della stessa, per vizi di notifica, per decadenza dei termini), ciò non impedisce all'Amministrazione finanziaria di agire nei confronti del socio per il recupero delle imposte sugli utili non dichiarati.

3. Con il terzo motivo, censurando la decisione impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 2495 c.c., la difesa erariale assume che la sentenza deve comunque essere cassata nella parte in cui non ritiene valida la notifica dell'avviso alla società effettuata presso la sede sociale e con la procedura degli irreperibili D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 60, lett. e), per essere la società ormai estinta per cancellazione.

Le argomentazioni su cui poggia il decisum, ad avviso della ricorrente, non sono condivisibili perchè, nel caso di specie, non si è in presenza di una cancellazione conseguente a liquidazione della società, bensì ad una cancellazione per trasferimento all'estero, come emerge dalla visura camerale allegata; dal mero trasferimento all'estero della società non poteva farsi discendere l'estinzione della stessa ex art. 2945 c.c..

4. Con il quarto motivo la ricorrente censura, in via subordinata, la sentenza gravata per motivazione insufficiente e contraddittoria circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

Sin dal giudizio di primo grado aveva evidenziato che la notifica alla società era stata effettuata con la procedura di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, lett. e), e mediante consegna a tale Rxxxx, ultimo liquidatore in Italia della società; la C.T.R. aveva ritenuto inesistente la prima notifica, stante l'avvenuta estinzione della società, ma aveva omesso di rilevare che la notifica così effettuata era regolare perchè non era dato conoscere la nuova sede della società, che neppure risultava dal certificato del registro delle imprese; se si fosse tenuto conto di tali circostanze, i giudici di merito avrebbero dovuto ritenere rituale la notifica.

5. Con l'unico motivo del ricorso incidentale condizionato la contribuente deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c..

Nell'impugnare l'avviso di accertamento, aveva eccepito la decadenza dell'Ufficio dal potere di rettificare la dichiarazione presentata per il periodo di imposta 2003 e nel corso del giudizio di merito aveva depositato la richiesta di archiviazione del Pubblico Ministero depositata nel procedimento penale instaurato a suo carico per le contestazioni contenute nell'atto impositivo; anche nell'atto di appello aveva ribadito l'inapplicabilità dei termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3.

La Commissione tributaria regionale, in violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, aveva rigettato la censura sul presupposto che non fosse stata formulata alcuna specifica domanda volta all'accertamento dei presupposti per l'applicabilità del cd. raddoppio dei termini, benchè negli atti difensivi avesse richiesto di verificare la ricorrenza di una "violazione che comportasse obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p.".

Formula, quindi, il seguente quesito di diritto: "Dica codesta ecc.ma Suprema Corte se: in una fattispecie quale quella qui in giudizio, in cui i giudici di seconde cure hanno ritenuto di non potersi pronunciare su una domanda di parte in quanto non formulata in maniera "esplicita" e "specifica"; si applichi la regola giuridica per cui, ai sensi dell'art. 112 c.p.c., affinchè il giudice assolva al proprio dovere decisorio non è necessario che la domanda di parte sia formulata in maniera "esplicita" e "specifica", venendo la domanda in rilievo, come costantemente affermato da codesta ecc.ma Corte, "non solo nella sua formulazione letterale ma anche, e soprattutto, nel suo contenuto sostanziale con riguardo alle finalità che la parte intende perseguire tenendo conto dell'insieme delle deduzioni e delle tesi svolte"; in luogo dell'interpretazione fatta propria dai Giudici di seconde cure, secondo cui il principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c. richiederebbe, ai fini dell'assolvimento del dovere decisorio del giudice, che le domande delle parti siano formulate in modo "esplicito" e "specifico"".

6. Al paragrafo C) del controricorso (pag. 79) la contribuente, richiamando puntualmente gli ulteriori profili di illegittimità dell'avviso di accertamento, eccepiti con distinti motivi di appello, chiede che, nella denegata ipotesi di accoglimento del ricorso principale e di rigetto del ricorso incidentale, la causa sia rinviata al giudice di merito per l'esame delle questioni prospettate con i motivi riassunti alle pagine 79 e seguenti del controricorso, rimasti assorbiti, sui quali il giudice di appello non si è espressamente pronunciato.

7. Il primo mezzo del ricorso principale è fondato.

7.1. Costituisce principio giurisprudenziale pacifico quello per il quale "nel regime introdotto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 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 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 necessarie 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" (così Cass., sez. 5, 25/03/2011, n. 69141; conf. Cass. Cass., sez. 5, 25/07/2012, n. 13110; Cass., sez. 6-5, 15/04/2013, n. 9032; Cass., sez. 65, 11/04/2017, n. 9323; Cass., sez. 6-5, 11/09/2017, n. 21066; Cass., sez. 5, 5/10/2018, n. 24417).

7.2. E' stato, altresì, chiarito che "in tema di motivazione degli avvisi di accertamento (nella specie, per INVIM), l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso (L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7) va inteso in necessaria correlazione con la finalità "integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto

dispone la L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, comma 3: il contribuente ha, infatti, diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare tale motivazione, ma non il diritto di conoscere il contenuto di tutti quegli atti, cui si faccia rinvio nell'atto impositivo e sol perchè ad essi si operi un riferimento, ove la motivazione sia già sufficiente (e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, mero valore "narrativo"), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia già riportato nell'atto noto. Pertanto, in caso di impugnazione dell'avviso sotto tale profilo, non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto impositivo faccia riferimento, occorrendo, invece, la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'atto impositivo, sia necessaria ad integrarne la motivazione" (così Cass., sez. 5, 18/12/2009, n. 26683; conf. Cass., sez. 5, 29/10/2010, n. 22118; Cass., sez. 5, 16/05/2012, n. 7654).

7.3. Nel caso in esame, risulta pacifico che all'avviso di accertamento notificato alla odierna controricorrente non sia stato allegato, sebbene richiamato, l'avviso di accertamento a carico della società, tanto che la stessa Agenzia delle Entrate, nell'illustrare il mezzo in esame, ha evidenziato che la contribuente è venuta in possesso dell'avviso presupposto solo il 19 ottobre 2009, e, dunque, in data successiva a quella di notifica dell'avviso alla stessa rivolto; l'Ufficio finanziario, tuttavia, sostiene che la contribuente ha avuto piena conoscenza dell'avviso relativo alla società in tempo utile per proporre ricorso ed esercitare il suo diritto di difesa e che debba, di conseguenza, ritenersi realizzata la condizione di conoscibilità dell'atto e sanato il dedotto vizio di motivazione.

7.4. La questione prospettata va risolta richiamando il principio da questa Corte in più occasioni affermato, secondo cui, in tema di imposte sui redditi, l'obbligo di motivazione degli atti tributari, come disciplinato dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 e dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42 è soddisfatto dall'avviso di accertamento dei redditi del socio che rinvii per relationem a quello riguardante i redditi della società, ancorchè solo a quest'ultima notificato, giacchè il socio, ex art. 2261 c.c., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi (Cass., sez. 6-5, 28/11/2014, n. 25296; Cass., sez. 6-5, 7/07/2017, n. 16914; Cass., sez. 6-5, 7/07/2017, n. 16917; Cass., sez. 6-5, 16/05/2017, n. 12125; Cass., sez. 3, 1/06/2017, n. 13904; Cass., sez. 6-5, 9/03/2017, n. 6078; Cass., sez. 6-3, 13/02/2017, n. 3760; Cass., sez. 5, 18/12/2015, n. 25468; Cass., sez. 5, 18/03/2015, n. 5389); principio elaborato in riferimento ai soci di società di persone, ma che è stato esteso anche alle società di capitali a ristretta base sociale, trovando base normativa nell'art. 2476 c.c., comma 2, relativamente ai poteri di controllo e di consultazione riconosciuti in capo ai soci non partecipanti alla amministrazione. Ciò ancorchè il socio sia receduto o sia comunque uscito dalla compagine societaria (Cass., sez. 5, 18/02/2020, n. 3980).

Si è, altresì, specificato (Cass., sez. 6-5, 7/07/2017, n. 16914) che l'obbligo di porre il contribuente in condizione di conoscere le ragioni dalle quali deriva la pretesa fiscale, ex art. 42 citato, è oggetto di un giudizio "in concreto" a posteriori, nel quale verificare se il socio abbia avuto la possibilità concreta, al momento della notifica dell'atto impositivo a lui rivolto, di conoscere le ragioni dell'accertamento propedeutico nei confronti della società di cui era socio, in virtù della sua qualità di socio che gli consentiva di accedere agli atti amministrativi sociali.

La sentenza gravata, ritenendo nullo l'avviso di accertamento per difetto di allegazione e per omessa riproduzione del contenuto essenziale dell'avviso di accertamento emesso a carico della società, non si è attenuta ai principi sopra richiamati.

8. L'accoglimento del primo motivo consente di ritenere assorbiti i restanti motivi del ricorso principale, volti a censurare l'ulteriore motivazione, aggiuntiva e concorrente, con cui la C.T.R. ha dichiarato l'inesistenza della notifica dell'avviso di accertamento a carico della società.

9. Il ricorso incidentale è infondato e va rigettato.

9.1. Preliminarmente va rilevato che l'art. 366-bis c.p.c., introdotto dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, art. 6 e contenente la previsione della formulazione del quesito di diritto, come condizione di ammissibilità del ricorso per cassazione, si applica ratione temporis ai ricorsi proposti avverso sentenze e provvedimenti pubblicati a decorrere dal 2 marzo 2006 (data di entrata in vigore del menzionato decreto), e fino al 4 luglio 2009, data dalla quale opera la successiva abrogazione della norma, disposta dalla L. 18 giugno 2009, n. 69, art. 47 (Cass., sez. 5, 19/11/2014, n. 24597).

9.2. Per consolidato orientamento di questa Corte, in tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, per l'Irpef e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, per l'I.V.A. consegue, nell'assetto anteriore alle modifiche di cui al D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 e alla L. 31 dicembre 2015, n. 208, alla ricorrenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p..

Il raddoppio è, quindi, legato all'astratta sussistenza di un reato perseguibile d'ufficio, che fa sorgere l'obbligo di denuncia in capo al pubblico ufficiale ai sensi dell'art. 331 citato, e non dipende dal suo accertamento in concreto. Come più volte chiarito da questa S.C., anche sulla scorta dei principi enunciati dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 247 del 2011, il raddoppio opera in presenza di tale presupposto astratto, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denunzia, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento del reato nel processo (Cass., sez. 6-5, 28/06/2019, n. 17586, Cass., sez. 5, 13/09/2018, n. 22337; Cass., sez. 6-5, 30/05/2016, n. 11171).

Ciò ovviamente non rende di per sè legittimo qualunque accertamento compiuto dall'Amministrazione finanziaria oltre il termine-base fissato dalla legge, dovendo al contrario essere evitato, come chiarito dalla Corte Costituzionale, un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni in esame al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento.

La stessa sentenza della Corte Costituzionale n. 247 del 2011 ha precisato che, in caso di denuncia presentata oltre gli ordinari termini di decadenza o addirittura di accertamento compiuto senza denuncia, e sempre al fine di verificare l'uso pretestuoso del raddoppio dei termini, "il giudice tributario dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo, al riguardo, una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità", con la precisazione però che "il correlativo tema di prova - e, quindi, l'oggetto della valutazione da effettuarsi da parte del

giudice tributario - è circoscritto al riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale e non riguarda l'accertamento del reato" (p. 5.3. della sentenza della Corte Costituzionale).

Ne discende che il contribuente, ove voglia contestare l'accertamento compiuto oltre il termine ordinario, dovrà denunciare la carenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia e non potrà mettere in discussione la sussistenza del reato, nè sotto il profilo dell'elemento oggettivo, nè sotto quello dell'elemento soggettivo, nè infine dal punto di vista del suo autore.

9.3. Nella specie, parte ricorrente ha incentrato il motivo di ricorso sull'esito del giudizio penale, tanto che ha depositato la richiesta di archiviazione del Pubblico Ministero presentata nell'ambito del procedimento penale instaurato a suo carico, censurando la sentenza impugnata per non aver esercitato un controllo sull'esistenza del reato; poichè tuttavia tale controllo è precluso al giudice tributario, ciò impone di disattendere il motivo di ricorso in esame, non essendosi la decisione impugnata, sul punto, discostata dai principi su esposti.

10. In conclusione, va accolto il primo motivo del ricorso principale, con assorbimento dei restanti motivi, e va rigettato il ricorso incidentale; la sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, con rinvio alla competente Commissione Tributaria Regionale, in diversa composizione, per il riesame in ordine alla censura accolta ed agli ulteriori profili di censura dichiarati assorbiti in appello, oltre che per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso principale; dichiara assorbiti i restanti motivi del ricorso principale; rigetta il ricorso incidentale condizionato; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 24 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 5 agosto 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza