Sentenza del 16/11/2021 n. 34586 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 315/18/12 depositata in data 6 dicembre 2012 la Commissione tributaria regionale della Sicilia, sez. staccata di Catania, accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 214/1/09 della Commissione tributaria provinciale di Ragusa, la quale a sua volta aveva riunito e accolto i due ricorsi proposti dalla società I. Srl contro l'Agenzia e Serit Sicilia s.p.a., concessionaria per la riscossione nelle province siciliane, e aventi ad oggetto due avvisi di accertamento e la conseguente cartella di pagamento iscritta a ruolo provvisoriamente, atti emessi sul presupposto dell'inesistenza di crediti IVA vantati dalla società per gli anni di imposta 2001 e 2002.

2. In particolare gli atti impositivi erano preceduti da un accesso presso la società detentrice delle scritture contabili della contribuente, e la CTR riteneva di non condividere la decisione del giudice di prime cure e di accogliere le ragioni dell'Agenzia, cui aveva prestato adesione l'agente della riscossione in assenza di costituzione della contribuente appellata, ritenendo in via preliminare non violato il termine dilatorio della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 per notifica degli avvisi di accertamento prima del decorso di 60 giorni dalla consegna del p.v. di accesso. Nel merito, il giudice d'appello riteneva che la CTP non avesse correttamente applicato il canone di riparto della prova in materia di esonero dalla pretesa impositiva e non assolto dalla contribuente l'onere della prova del diritto a fruire del proprio contro-credito IVA per l'anno di imposta, con conseguente irrilevanza del procedimento di definizione agevolata nelle more intrapreso dalla società.

3. Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione la contribuente deducendo cinque motivi. L'Agenzia delle Entrate e l'agente della riscossione resistono con controricorso. A seguito di proposta decisoria della Sezione VI-5 ex art. 380-bis c.p.c., in particolare con riferimento alla validità della procura speciale, e di deposito di memoria illustrativa da parte della contribuente, la controversia è stata ritenuta non di pronta soluzione e rimessa alla Sezione semplice e alla pubblica udienza. L'agente della riscossione e la contribuente hanno depositato memoria illustrativa anteriormente all'udienza.

Motivi della decisione

4. Deve essere, in via preliminare, esaminata la questione degli effetti derivanti dalla circostanza che le conclusioni del Procuratore generale sono state formulate e spedite alla cancelleria della Corte in data 31 marzo 2021, dunque tardivamente (di un giorno) rispetto al termine prescritto dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, (convertito, con modificazioni, dalla L. n. 176 del 2020), che lo individua nel "quindicesimo giorno precedente l'udienza" (nella specie

corrispondente al 30 marzo), prevedendo poi - in conformità alla regola generale - che i difensori delle parti possono depositare memorie ai sensi dell'art. 378 c.p.c. "entro il quinto giorno antecedente l'udienza".

Il Collegio ritiene che la tardività sia fonte di nullità processuale di carattere relativo, la quale, pertanto, resta sanata a seguito dell'acquiescenza delle parti ai sensi dell'art. 157 c.p.c. Premesso, infatti, che l'intervento del Procuratore generale nelle udienze pubbliche dinanzi alle Sezioni unite civili e alle Sezioni semplici della Corte di cassazione è obbligatorio - a pena di nullità assoluta rilevabile d'ufficio (artt. 70 c.p.c. e art. 76 ord. giud.) - in ragione del ruolo svolto dal Procuratore generale a tutela dell'interesse pubblico, la tempestività dell'intervento, in relazione al disposto del citato D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, opera invece esclusivamente a tutela del diritto di difesa delle parti, con la conseguenza che deve ritenersi rimessa a queste ultime la facoltà - e l'onere - di eccepirne la tardività, in base alla disciplina prevista per le nullità relative.

5. Preliminarmente, dev'essere anche scrutinata l'eccezione sollevata dall'Agenzia delle Entrate e dall'agente della riscossione di nullità della procura e, per l'effetto, del ricorso, ex artt. 366 e 83 c.p.c., per erronea indicazione della denominazione della società ricorrente e della sentenza impugnata.

L'eccezione può essere superata, considerato il condivisibile insegnamento della Corte secondo cui "Il mandato apposto in calce o a margine del ricorso per cassazione è, per sua natura, mandato speciale, senza che occorra per la sua validità alcun specifico riferimento al giudizio in corso ed alla sentenza contro la quale l'impugnazione si rivolge, sempre che dal relativo testo sia dato evincere una positiva volontà del conferente di adire il giudice di legittimità, il che si verifica certamente quando la procura al difensore forma materialmente corpo con il ricorso o il controricorso al quale essa inerisce, risultando, in tal caso, irrilevanti gli eventuali errori materiali della procura circa gli estremi della sentenza impugnata e del relativo giudizio di merito." (Cass. Sez. 2 -, Ordinanza n. 27302 del 30/11/2020, Rv. 659726 - 02).

Nel caso di specie, la procura è rilasciata in calce al ricorso, il quale nella sua prima pagina indica tanto la corretta denominazione della contribuente quanto l'esatta individuazione degli estremi della sentenza impugnata, e ciò permette di qualificare come errori materiali quelli contenuti nella procura, i quali nondimeno non hanno impedito all'Agenzia e all'agente della riscossione un'efficace difesa.

6. In via parimenti preliminare alla disamina del merito dev'essere rilevata la tardività della memoria ex art. 378 c.p.c. della ricorrente, in quanto pervenuta a mezzo posta cartacea il giorno stesso dell'udienza, 14 aprile 2021 come si legge nel timbro di pervenuto apposto dall'Ufficio protocollo della Corte di Cassazione, giusta firma del Cancelliere.

7. Sempre in via preliminare, il Collegio dà atto pure del fatto che l'Agenzia eccepisce l'inammissibilità del ricorso per difetto di autosufficienza, in quanto la sua lettura non permetterebbe una chiara e completa comprensione della controversia, eccezione scrutinabile unitamente alla disamina del merito.

8. Con il primo motivo la ricorrente - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. - deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12 comma 7, adella L. n. 241 del 1990, arrt. 21-septies e 21-octies, per aver la CTR erroneamente ritenuto non violato il termine dilatorio di 60 giorni anteriormente alla notifica degli atti impositivi, termine decorrente dal rilascio del p.v. di accesso presso il depositario delle scritture contabili il quale si è rifiutato di consegnarle, nonostante il fatto che gli atti impositivi non contenessero una motivazione circa le ragioni d'urgenza per derogare all'obbligo di dilazione.

9. Il motivo è inammissibile. Va premesso che non è dubbio il fatto che l'accertamento in questione si è fondato su un accesso, e che questo sia intervenuto non presso la sede della contribuente ma presso persona diversa, detentrice delle scritture contabili.

Orbene, secondo la Corte tale condizione va assimilata all'accesso presso la società ai fini dell'applicazione dell'art. 12 Satuto, comma 7, dovendosi condividere le ragioni già espresse nelle decisioni Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 5254 del 2020; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 702 del 2019 e Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 14707 del 2018. Infatti, il principio è chiaramente desumibile dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 1, il quale non richiede particolari formalità per l'esecuzione di accessi presso il consulente detentore delle scritture contabili, mentre il medesimo articolo, comma 5 sanziona con la non utilizzabilità in favore del contribuente la mancata indicazione del detentore delle scritture contabili e la mancata esibizione delle stesse, con la espressa precisazione che il rifiuto di esibizione si intende anche la dichiarazione di non possedere le scritture.

10. Pertanto, la ratio legis è chiaramente nel senso di consentire l'accesso alle scritture anche al di fuori della sede aziendale presso i locali del consulente senza particolari formalità in quanto questi è un mandatario del contribuente, e pone a carico del contribuente un onere di collaborare con l'Ente verificatore in quest'ultima ipotesi.

11. A riguardo va dunque affermato il Principio di diritto secondo cui: "In tema di applicazione del termine dilatorio stabilito dal-la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, che deve necessariamente intercorrere tra il rilascio al contribuente del verbale di chiusura delle operazioni (accessi, ispezioni o verifiche eseguite nei locali destinati all'esercizio dell'attività) e l'emanazione del relativo avviso di accertamento, il termine trova applicazione anche nel caso in cui l'accesso avvenga al di fuori della sede aziendale presso persona diversa dal contribuente, detentrice delle scritture contabili e sua mandataria, essendovi a carico del contribuente un onere di collaborare con l'Ente verificatore in questa ipotesi.".

12. In applicazione di tale principio di diritto la garanzia della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 è astrattamente applicabile nella fattispecie. Inoltre, con riferimento alle ragioni di urgenza ai fini del superamento del termine dilatorio di cui alla previsione normativa da ultimo citata il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto impositivo, o non adeguata motivazione a riguardo, 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" (Cass., Sez. U, Sentenza n. 18184 del 29/07/2013; conf. Cass. n. 21815 del 2018, n. 5899 del 2017, n. 21103 del 2011).

13. Orbene, con riferimento all'urgenza il motivo innanzitutto non coglie la ratio legis, perchè si ferma a censurare l'illegittimità della motivazione degli atti impositiva circa l'assenza di giustificazione con riferimento alle ragioni di urgenza, senza in concreto censurare il difetto di accertamento riguardo all'effettiva esistenza delle ragioni giustificative il mancato rispetto del termine dilatorio.

In secondo luogo, la censura non coglie la ratio decidendi espressa dalla CTR concorrente con quella circa l'assenza di motivazione delle ragioni di urgenza negli atti impositivi, e consistente nella mancata soddisfazione della c.d. "prova di resistenza" ossia della mancata indicazione da parte della contribuente di ciò che le sarebbe stato impedito addurre in difesa del secco rifiuto di esibizione della documentazione contabile richiesta al depositarlo delle stesse, e della decisività di siffatta mancata possibilità di tempestiva allegazione.

14. Va al proposito reiterato che "In tema di ricorso per cassazione, qualora la decisione impugnata si fondi su di una pluralità di ragioni, tra loro distinte ed autonome e singolarmente idonee a sorreggerla sul piano logico e giuridico, l'omessa impugnazione di tutte le "ratio-nes decidendi" rende inammissibili le censure relative alle singole ragioni esplicitamente fatte oggetto di doglianza, in quanto queste ultime, quand'anche fondate, non potrebbero comunque condurre, stante l'intervenuta definitività delle altre non impugnate, all'annullamento della decisione stessa" (Cass. 11 gennaio 2007 n. 389; successive conformi, Cass. Sez. Un. 29 marzo 2013 n. 7931; Cass. 4 marzo 2016 n. 4293). Dalla mancata impugnazione della seconda concorrente ratio decidendi espressa dal giudice d'appello sulla questione del contraddittorio endo-procedimentale discende l'inammissibilità del motivo di ricorso.

15. Con il secondo e terzo motivo di ricorso - ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. - viene prospettata la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 10 quanto alla conferma sia dell'imposta armonizzata sia delle sanzioni, con riferimento agli effetti dell'affidamento del contribuente sulle leggi dello Stato e sulle istruzioni dell'Agenzia delle Entrate, per aver la CTR accolto l'appello anche in ragione della ritenuta invalidità del condono IVA di cui alla L. n. 289 del 2002 il quale, una volta intervenuta l'adesione tra le parti, secondo la contribuente non potrebbe essere unilateralmente sciolto.

16. I motivi sono destituiti di fondamento, in quanto lo Stato italiano è tenuto al rispetto del diritto comunitario, in particolare della sentenza della Corte di Giustizia n. 55/08 del 17 luglio 2008 resa nella causa C-132/06 con cui il giudice del Lussemburgo ha condannato la rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili relative all'IVA, effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta tra cui il 2001 oggetto della presente causa. La Corte di Giustizia ha così ritenuto che la rinuncia da parte della Repubblica italiana in fcirza del condono determinasse la violazione degli obblighi derivanti dalla sesta direttiva IVA e dell'obbligo di leale cooperazione tra Stati UE, elementi che non lasciano spazio quanto al recupero dell'imposta armonizzata all'invocata tutela dell'affidamento del contribuente il quale avesse aderito al condono.

17. Le considerazioni espresse valgono non solo quanto all'imposta ma anche con riferimento alle sanzioni irrogate, con riferimento alle quali il contribuente non prospetta nè documenta nel rispetto dei principi di decisività e autosufficienza che l'Agenzia abbia mai chiuso il procedimento

per effetto del condono con un provvedimento di archiviazione per cessazione della materia del contendere e abbia successivamente emesso nei confronti della stesso contribuente un nuovo provvedimento impositivo fondato sugli identici presupposti di fatto e di diritto del precedente atto di imposizione (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 17576 del 10/12/2002, Rv. 559129 - 01).

18. Con il quarto motivo la ricorrente - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 - deduce la falsa e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, l'inversione dell'onere della prova e la preclusione agli accessi.

19. Con il quinto motivo di ricorso - ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. - viene prospettata la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 15 e art. 93 c.p.c. con riferimento all'addebito delle spese di giudizio, ritenuto dalla contribuente illegittimo e non fondato.

20. Le censure sono inammissibili. Va ribadito che "Il giudizio di cassazione è un giudizio a critica vincolata, nel quale le censure alla pronuncia di merito devono trovare collocazione entro un elenco tassativo di motivi, in quanto la Corte di cassazione non è mai giudice del fatto in senso sostanziale ed esercita un controllo sulla legalità e logicità della decisione che non consente di riesaminare e di valutare autonomamente il merito della causa. Ne consegue che la parte non può limitarsi a censurare la complessiva valutazione delle risultanze processuali contenuta nella sentenza impugnata, contrapponendovi la propria diversa interpretazione, al fine di ottenere la revisione degli accertamenti di fatto compiuti." (Cass. 28 novembre 2014 n. 25332). La contribuente con le censure in disamina si limita a contrapporre la propria diversa valutazione dei fatti e del quadro probatorio senza prospettare e dimostrare l'esistenza di un fatto decisivo e contrario all'apprezzamento in fatto condotto dal giudice del merito, non da questi già esaminato e ritualmente introdotto nel processo, e anche le prospettate violazioni di legge sono un mero schermo per chiedere la rivalutazione dell'apprezzamento in fatto in termini a sè favorevoli, preclusa al giudice di legittimità.

21. In conclusione il ricorso va complessivamente rigettato e le spese di lite, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte: rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate per l'Agenzia in Euro 15.000,00 per compensi, oltre Spese prenotate a debito e per l'agente della riscossione in Euro 15.000,00 per compensi, oltre Euro 200 per esborsi, 15% per rimborso forfetario, Iva e Cpa.

Dichiara che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 14 aprile 2021.

Depositato in Cancelleria il 16 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza