Sentenza del 21/04/2022 n. 12713 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate notificava il 10.12.2008 (ric., p. 3, dato incontestato) alla V. A. B. Srl con socio unico, l'avviso di accertamento n. (---), avente ad oggetto il tributo Irap, e successivamente l'avviso di accertamento n. (---), attinente all'Irpef in relazione al reddito di partecipazione imputato per trasparenza al socio M.R. (ric., p. 3 s.), entrambi gli atti impositivi in relazione all'anno 2003, recuperando a tassazione un dichiarato costo iscritto alla voce "quota utile associato" per un valore di Euro 204.777,00, in quanto privo dei requisiti di certezza ed inerenza (sent. CTR, p. 1). Il maggior reddito ritenuto accertato nei confronti dei soci era fatto oggetto di separati avvisi di accertamento, n. (---), n. (---) ed il già ricordato n. (---) (ric., p. 3), aventi ad oggetto il tributo Irpef, ed erano impugnati dai soci in separati giudizi.

2. Innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Varese la società contestava, innanzitutto, la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, in conseguenza del mancato rispetto del termine di sessanta giorni previsto dalla legge tra la redazione del Processo Verbale di Costatazione, avvenuta il 4.12.2008, e la notifica dell'avviso di accertamento, intervenuta il 10.12.2008. La CTP riuniva i ricorsi proposti dalla società e dal socio M.R., e disponeva la chiamata in causa dei soci che non erano stati parte dell'originario giudizio promosso dalla società, e questi ultimi si costituivano. Il giudice di primo grado riteneva fondate le ragioni dei contribuenti, ed annullava gli atti impositivi.

3. La decisione sfavorevole conseguita in primo grado era assoggettata ad appello dall'Amministrazione finanziaria, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. La CTR riteneva che la violazione del termine di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12 non importasse necessariamente la nullità degli avvisi di accertamento per cui è causa e, rigettate le ulteriori censure proposte dai contribuenti, riformava la decisione di primo grado e riaffermava la piena validità ed efficacia degli atti impositivi.

4. Avverso la decisione assunta dalla CTR di Milano hanno proposto ricorso per cassazione la società ed i soci, affidandosi ad otto motivi di ricorso. Resiste mediante controricorso l'Agenzia delle Entrate. I contribuenti hanno anche depositato memoria.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il P.M., S. Procuratore Generale Tommaso Basile, che ha domandato di accogliere il primo motivo di ricorso, assorbiti gli ulteriori.

Motivi della decisione

1. Con il loro primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, i contribuenti contestano la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, in cui è incorsa la CTR per non aver rilevato la nullità dell'avviso di accertamento, notificato alla società senza rispettare il termine di sessanta giorni decorrente dalla redazione e comunicazione del PVC. 2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, i ricorrenti censurano la violazione del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 5 bis per non avere il giudice dell'appello rilevato la violazione del termine di trenta giorni, riconosciuto dalla legge al contribuente "per chiedere la definizione agevolata sulla base del verbale" (ric., p. 17).

3. Con il terzo mezzo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, i contribuenti criticano la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 e della L. n. 212 del 2000, art. 7 in cui è incorsa la CTR per aver erroneamente applicato le regole legali in materia di motivazione dei provvedimenti impositivi.

4. Mediante il quarto strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, i ricorrenti lamentano la nullità della sentenza emessa dal giudice di secondo grado, e comunque la violazione dell'art. 115 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 111 Cost., per avere il giudice dell'appello fondato la propria erronea decisione anche su elementi estranei al processo, e comunque non provati dall'Amministrazione finanziaria.

5. Con il suo quinto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, gli impugnanti contestano la nullità della sentenza emessa dalla CTR, per effetto della violazione dell'art. 112 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7 e dell'art. 111 Cost., per aver fondato la propria decisione sulla pretesa "interposizione fittizia di un terzo soggetto" (ric., p. 27), mentre l'avviso di accertamento risultava motivato sulla pretesa antieconomicità della condotta della società.

6. Mediante il suo sesto strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, gli impugnanti censurano la sentenza emessa dalla CTR, in conseguenza della violazione dell'art. 62, comma 4, del TUIR, e dell'omesso esame di un fatto decisivo per la controversia ed oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'affermazione dell'avvenuta prova dell'inesistenza di taluni costi.

7. Con il suo settimo strumento di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, gli impugnanti criticano la sentenza emessa dalla CTR, in conseguenza della violazione dell'art. 62, comma 4, del TUIR e, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in conseguenza dell'omesso esame di un fatto decisivo per la controversia ed oggetto di discussione tra le parti, in relazione alla negazione della deducibilità di taluni costi, "per pretesa abusività" (ric., p. 35).

8. Mediante l'ottavo mezzo di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, i contribuenti lamentano l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, per avere la CTR ritenuto sussistente l'"antieconomicità dell'operazione contestata" (ric., p. 40).

9. Con il loro primo motivo di ricorso, i contribuenti criticano la violazione di legge in cui sarebbe incorsa l'impugnata CTR, per non aver rilevato la nullità dell'avviso di accertamento, notificato

alla società senza rispettare il termine di sessanta giorni decorrente dalla redazione e comunicazione del Processo Verbale di Costatazione.

Non risulta contestato che il PVC sia stato redatto il 4.12.2008, a seguito di conclusione delle operazioni di accertamento. Altrettanto incontestato è il dato che l'avviso di accertamento per cui è causa è stato notificato il 10.12.2008. Pertanto il termine di sessanta giorni di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non è stato rispettato dall'Amministrazione finanziaria.

9.1. In proposito deve ricordarsi che, a seguito delle oscillazioni giurisprudenziali richiamate dalle parti nei loro scritti difensivi, questa Corte di legittimità ha raggiunto in materia un orientamento ormai consolidato, espresso anche pronunciando a Sezioni Unite. Si è infatti chiarito che "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", Cass. S.U., 29.07.2013, n. 18184.

9.2. Nel caso di specie, pure nel suo ricorso per cassazione, anche a prescindere da quanto a suo tempo riportato negli avvisi di accertamento, l'Amministrazione finanziaria indica quali ragioni dell'urgenza: "l'ufficio si è immediatamente attivato ponendo in essere un'attività di controllo che ha assicurato al contribuente una attiva cooperazione al procedimento amministrativo (vedasi al riguardo i verbali giornalieri allegati al pvc); tenuto conto della rilevanza degli imponibili accertati dall'ufficio e dell'imminente decadenza dei termini di accertamento previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 si realizzano pienamente i requisiti di particolare e motivata urgenza prescritti dalla L. n. 212 del 2000, art. 12" (controric., p. 12).

9.2.1. Questi argomenti non possono essere condivisi. Lo svolgimento del contraddittorio preventivo in sede amministrativa, infatti, è adempimento diverso e non sostitutivo rispetto all'obbligo di riconoscimento al contribuente di un termine minimo di sessanta giorni, a seguito della comunicazione degli esiti dell'accertamento mediante consegna del PVC, prima di provvedere all'emanazione dell'atto impositivo.

Inoltre, "la rilevanza degli imponibili accertati" non ha evidentemente rilievo al fine di dimostrare l'urgenza del provvedere, anche limitando le garanzie predisposte a favore del contribuente dall'ordinamento tributario. Neppure la prossimità della scadenza del termine utile per procedere all'accertamento, evitando l'Amministrazione finanziaria di incorrere nella decadenza dal potere di esercizio della pretesa impositiva, integra una ragione di urgenza che possa

consentire di limitare le tutele riconosciute al contribuente. A tale ultimo proposito questa Corte di legittimità ha condivisibilmente ribadito che "in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la scadenza del termine decadenziale 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", Cass. sez. VI-V, 16.3.2016, n. 5149.

9.3. Il primo motivo di ricorso proposto dai contribuenti risulta quindi fondato, e deve essere pertanto accolto, conseguendone la cassazione della sentenza impugnata, perchè l'avviso di accertamento notificato alla società risulta invalido sin dalla sua origine, a causa dell'intervenuta violazione del diritto di difesa dei contribuenti.

9.4. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, pronunziando ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, questa Corte di legittimità può decidere nel merito, accogliendo l'originario ricorso proposto dai contribuenti ed annullando gli avvisi di accertamento n. (---) (società) e, conseguenzialmente, n. (---). Gli ulteriori motivi di ricorso rimangono assorbiti.

9.5. Le spese di lite seguono l'ordinario criterio della soccombenza e sono liquidate come in dispositivo, in considerazione della natura delle questioni esaminate, del valore della causa e dello sviluppo del giudizio.

9.5.1. Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, l'art. 13, comma 1 quater.

La Corte:

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso proposto da V.A. B. Srl, già V. A. B. Snc, in persona del legale rappresentante pro tempore, con D.W., M.R. e O.E.S. e, decidendo nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, annulla gli avvisi di accertamento oggetto di causa. Condanna la controricorrente Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di lite in favore dei ricorrenti, e le liquida in complessivi Euro 4.000,00, oltre 15% per spese generali, Euro 200,00 per esborsi, ed accessori come per legge.

Così deciso in Roma, il 11 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 21 aprile 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza