Sentenza del 11/05/2022 n. 15042 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 1361/25/14 del 17/09/2014, la Commissione tributaria regionale del Veneto (di seguito CTR) respingeva l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 74/04/12 della Commissione tributaria provinciale di Vicenza (di seguito CTP), che aveva accolto l'impugnazione di Il T. s.r.l. e del socio S.C. nei confronti di un avviso di accertamento IVA per l'anno 2005.

1.1. Come si evince dalla sentenza della CTR: a) l'avviso di accertamento impugnato, qualificato come integrativo, riguardava l'IVA indebitamente detratta a seguito di un'operazione di permuta intervenuta con la Pia Fondazione Vincenzo Stefano Breda IPAB, priva del requisito soggettivo per l'applicazione dell'imposta; b) la CTP accoglieva il ricorso proposto da società contribuente e socio; c) avverso la sentenza della CTP, l'Agenzia delle entrate proponeva appello principale e Il T. s.r.l. e S.C. proponevano appello incidentale con riferimento ai motivi rimasti assorbiti.

1.2. La CTR confermava la sentenza impugnata, evidenziando: a) "l'esistenza della violazione del principio generale del contraddittorio stabilito dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, con particolare riferimento all'omessa comunicazione al contribuente dell'inizio della verifica e la mancata redazione del processo verbale di chiusura delle operazioni, oltre all'inosservanza del termine dilatorio di 60 gg. dalla chiusura delle operazioni di verifica; b) la carenza di motivazione ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 42; c) il rinvio, da parte dell'Ufficio, "ad atti sconosciuti dal contribuente"; d) la mancanza dei presupposti per l'accertamento integrativo, in violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, u.c..

2. Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi.

3. Il T. s.r.l. e S.C. resistevano con controricorso, proponevano ricorso incidentale fondato su due motivi e depositavano memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso principale, l'Agenzia delle entrate deduce la violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando l'inapplicabilità della menzionata disposizione - che prevede l'inoltro al contribuente di una comunicazione concernente l'inizio, nei suoi confronti, di una verifica fiscale - alla fattispecie per cui è controversia.

1.1. Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che nè la redazione del processo verbale di chiusura, nè il termine dilatorio di sessanta giorni previsto dalla menzionata disposizione troverebbero applicazione nel caso di specie.

2. I due motivi possono essere congiuntamente esaminati e sono fondati.

2.1. Appare utile riassumere i fatti di causa: a) con atto notarile del 01/07/2005 Il T. s.r.l. ha acquisito, da potere di S.C. e L.M.A., le quote di partecipazione dell'intero capitale sociale di Immobiliare VI-OVEST s.r.l. per il prezzo di Euro 4.000.000,00; b) con successivo atto notarile del 07/07/2005 Il T. s.r.l. ha ceduto alla Pia Fondazione Vincenzo Stefano Breda IPAB le stesse quote al medesimo prezzo in permuta di terreni del valore di Euro 5.500.000,00 e si è impegnata a realizzare un fabbricato per un costo complessivo di Euro 1.500.000,00; c) a fronte dell'operazione, la Fondazione Breda ha emesso fattura per Euro 5.500.000,00, oltre IVA per Euro 1.100.000,00, e Il Terreno s.r.l. ha emesso fattura per Euro 1.500.000,00, oltre IVA per Euro 300.000,00, versando alla Fondazione la differenza di Euro 800.000,00 a titolo di IVA; d) nella prospettazione dell'Agenzia delle entrate, Il Terreno s.r.l. non avrebbe potuto detrarre l'IVA concernente la complessiva operazione di permuta in quanto la Fondazione Breda non sarebbe un soggetto passivo d'imposta, con conseguente necessità di procedere al recupero dell'imposta.

2.2. L'avviso di accertamento - definito integrativo in quanto concernente un recupero ulteriore di IVA rispetto ad un precedente avviso di accertamento sempre relativo all'anno 2005 e concernente la mancata considerazione dell'operazione esente di cessione di quote nell'ambito del calcolo del pro rata di detrazione - è stato emesso sulla scorta di un processo verbale di constatazione nei confronti della Fondazione Breda, processo verbale regolarmente allegato all'avviso, e non ha comportato alcun accesso presso i locali della società.

2.3. Ciò premesso, la L. n. 212 del 2000, art. 12, regolamenta gli accessi, le ispezioni e le verifiche fiscali effettuati nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali, così come dispone il comma 1.

Restano, pertanto, escluse dall'ambito applicativo della suddetta disposizione le altre tipologie di verifiche fiscali e, in particolare, le verifiche cd. a tavolino, quale quella oggetto del presente giudizio.

2.4. Da ciò consegue, in primo luogo, l'inapplicabilità della previsione di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 2, richiamata dalla CTR e concernente, in particolare, il diritto del contribuente "di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonchè dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche".

2.5. Più in generale, è inapplicabile - per gli stessi motivi - anche la disposizione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

2.5.1. Non è dubbio che, secondo Cass. S.U. n. 18184 del 29/07/2013, il menzionato comma "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".

2.5.2. Tuttavia, la nullità derivante dal mancato rispetto del termine dilatorio, decorrente dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, riguarda - anche con riferimento all'IVA (Cass. nn. 701 e 702 del 15/01/2019) - solo ed esclusivamente il triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività e non anche le verifiche cd. a tavolino.

2.6. Con riferimento a queste ultime soccorre la previsione di Cass. S.U. n. 24823 del 09/12/2015, per la quale, con riferimento ai tributi cd. non armonizzati, "non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale", mentre per i tributi cd. armonizzati, secondo quanto emerge dal diritto unionale, per come interpretato dalla Corte di giustizia della UE, "l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa" (cd. prova di resistenza).

2.7. Nel caso di specie, vertendosi in materia di IVA e, dunque, di tributi armonizzati, nemmeno può ritenersi la violazione del contraddittorio: invero, la rilevanza di tale violazione è soggetta ad una prova di resistenza che Il T. s.r.l. non ha nè dedotto, nè fornito.

3. Con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce il vizio di motivazione per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4, e art. 61, dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, dell'art. 118 disp. att. c.p.c. e dell'art. 111 Cost., comma 6, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, evidenziandosi che, con riferimento alla carenza di motivazione dell'avviso di accertamento, al rinvio ad atti sconosciuti al contribuente e alla mancanza di presupposti per l'accertamento integrativo la motivazione della CTR è del tutto generica ed apodittica.

3.1. Il motivo è fondato, previa riqualificazione della censura ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

3.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, denunziabile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, quando il giudice di merito ometta di indicare, gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indica tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo

impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento" (Cass. n. 9113 del 06/06/2012; Cass. n. 1756 del 27/01/2006; Cass. n. 2067 del 25/02/1998).

3.3. Nel caso di specie, è di tutta evidenza che: a) l'affermazione con cui si ritiene il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento non è in alcun modo giustificata; b) non sono stati indicati gli atti citati e sconosciuti al contribuente in quanto non allegati; c) è stato fatto generico riferimento alla carenza di presupposti per l'emissione dell'avviso di accertamento integrativo, senza indicare quali essi siano.

3.4. Va, dunque, ritenuta l'omessa motivazione della sentenza in parte qua.

4. Con il quarto motivo di ricorso si deduce la violazione e la falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 2 e 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando la sufficienza della motivazione dell'avviso di accertamento e la regolare trascrizione degli elementi essenziali degli atti richiamati nel contesto del processo verbale di constatazione allegato all'avviso di accertamento.

4.1. Con il quinto motivo di ricorso si contesta la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, u.c., e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi la sussistenza di tutti i presupposti di legge per l'emissione di un avviso di accertamento integrativo.

5. I due motivi, espressamente proposti in via subordinata, restano assorbiti in ragione dell'accoglimento del terzo motivo.

6. Venendo ai motivi di ricorso incidentale, gli stessi si rivelano inammissibili.

6.1. Invero, essendo società contribuente e socio integralmente vincitori, i suddetti motivi, ritenuti implicitamente assorbiti dal giudice di appello, vanno eventualmente riproposti in sede di rinvio.

7. In conclusione, vanno accolti i primi tre motivi di ricorso, assorbiti gli altri e dichiarato inammissibile il ricorso incidentale. La sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e rinviata alla CTR del Veneto, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

7.1. Poichè il ricorso incidentale è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è respinto, sussistono le condizioni per dare atto - ai sensi della L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, che ha aggiunto al testo unico di cui al D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater - della sussistenza dell'obbligo di versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione incidentale.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il secondo e il terzo motivo di ricorso principale, dichiara assorbiti gli ulteriori motivi di ricorso principale e dichiara inammissibile il ricorso incidentale; cassa la

sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dichiara la sussistenza dei presupposti per il versamento da parte dei ricorrenti incidentali del contributo unificato dovuto per il ricorso a norma dello stesso art. 13, art. 1 bis.

Così deciso in Roma, il 12 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 11 maggio 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza