Sentenza del 27/07/2022 n. 23548 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La C. A.G. - società attiva nel commercio internazionale di minerali estrattivi - proponeva appello innanzi alla C.t.r. della Lombardia avverso la sentenza n. 65/36/13, emessa dalla C.t.p. di Milano, depositata in data 19 febbraio 2013 con la quale veniva accolto parzialmente il ricorso della medesima società avverso l'avviso di accertamento n. T9B03GA00228/2012, avente ad oggetto la sanzione pecuniaria di Euro69.714,00 per omessa istituzione, tenuta e conservazione delle scritture contabili previste dalla normativa civilistica e fiscale per gli anni dal 2000 al 2008; l'Agenzia delle entrate proponeva appello incidentale.

La società si doleva che l'accertamento fosse basato su un PVC redatto a carico della stessa società dalla Guardia di Finanza di Milano per il periodo 2000 - 2008 che affermava la sussistenza di una stabile organizzazione in Italia costituita dalla medesima società presso la S.G.S. s.r.l., con sede in (---) di cui erano amministratori il sig. R.d.C.A. e dipendente la sig.ra V.P.; costoro, a loro volta, agenti della Metalfar International SA, di cui il sig. R.d.C.A. era amministratore.

La medesima C. A.G. faceva rilevare come non avesse mai costituito una stabile organizzazione in Italia e che d'ufficio, su richiesta della Guardia di Finanza, le era stato attribuito un numero di partita IVA; pure, ci si doleva che le comunicazioni alla società svizzera fossero pervenute via fax, in maniera irrituale e contra legem con conseguente nullità degli atti conseguenti, nonchè del raddoppio dei termini di decadenza dei poteri accertativi perchè nel PVC si era fatto esplicito riferimento alla separata trattazione dell'informativa alla Autorità giudiziaria per gli eventuali reati risultanti all'esito della verifica.

L'Ufficio si costituiva in giudizio e rilevava come avesse provveduto a notificare l'atto a norma del D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1, mediante affissione alla casa comunale e che successivamente, avvalendosi del potere di autotutela sostitutiva, aveva provveduto all'annullamento degli atti emessi in precedenza, provvedendo alla notifica in Svizzera di nuovi atti impositivi.

L'Amministrazione finanziaria rappresentava che la Guardia di Finanza aveva rinvenuto, a seguito di accesso presso gli uffici della S.G.S. s.r.l., documentazione contabile ed extracontabile inerente alla società Centachrome A.G. nonchè confermava la legittimità dell'accertamento di una stabile organizzazione personale, conformemente a quanto sancito dall'art. 5 della Convenzione O.C.S.E..

Nell'appello, la società contribuente riproponeva tutte le doglianze declinate innanzi al giudice di prime cure ossia la nullità della notifica degli atti di accertamento, la nullità dell'accertamento

per mancata allegazione del PVC sì da obliterare la conoscibilità dell'atto da parte della società appellante, la insussistenza della stabile organizzazione in Italia, l'avvenuto pagamento della percentuale dell'1,58 alla Metalfar SA, l'incongruità delle sanzioni.

Anche l'Ufficio presentava appello incidentale per la riforma della sentenza impugnata lamentando come il giudice di primo grado avesse disconosciuto il raddoppio dei termini prescrizionali per l'esercizio dei poteri accertativi a cagione della omessa allegazione della notizia criminis.

2. La C.t.r., disposta la riunione dei procedimenti n. RGA 5092/13 e 5110/13 - per connessione oggettiva e soggettiva, essendo entrambi promossi al fine della censura della medesima sentenza del giudice di prime cure - respingeva l'appello della contribuente accogliendo l'appello incidentale ritenendo la sussistenza del raddoppio dei termini prescrizionali e, conseguentemente, confermando la legittimità dell'accertamento impugnato.

3. La Centrachrome A.G. ha proposto ricorso sulla scorta di quattro motivi avverso la sentenza della C.t.r. della Lombardia.

L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

Il ricorso è stato avviato alla trattazione nella pubblica udienza del giorno 8 aprile 2022, nelle forme di cui al D.L. 28 ottobre 2020, art. 23, comma 8 bis, convertito, con mod. dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176.

Il Sostituto Procuratore Generale Dott. Aldo Cenniccola ha depositato requisitoria scritta concludendo per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo di ricorso, la ricorrente lamenta la "nullità della sentenza per violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62".

1.2 Con il secondo motivo di ricorso, la ricorrente lamenta la "nullità della sentenza per violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62".

1.3 Con il terzo motivo di ricorso, la ricorrente lamenta la "nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, e dell'art. 132 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62".

1.4 Con il quarto motivo di ricorso, la ricorrente lamenta la "nullità della sentenza violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, e vizio di ultrapetizione ex art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4".

2. Il primo motivo di ricorso è infondato.

Con esso la C. A.G. lamenta che la C.t.r. ha omesso di pronunciarsi sul motivo con cui ha contestato l'illegittimità dell'avviso di accertamento oggetto del presente giudizio per violazione del diritto di difesa nonchè per violazione del principio di non contestazione, per l'omessa contestazione dei motivi ribaditi dalla ricorrente in appello e non contestati dall'Ufficio con l'appello incidentale.

Orbene, è ius receptum nella giurisprudenza della Corte di Cassazione che non vi sia bisogno di una pronuncia espressa su ogni singola eccezione o richiesta di controparte per cui, nel caso di specie non vi è alcuna omissione di pronuncia bensì rigetto implicito ma chiaro dell'eccezione di controparte relativa all'asserita violazione del diritto di difesa; vieppiù che, nel merito, la contribuente è risultata soccombente per cui l'eccezione è stata chiaramente superata e ad essa la C.t.r. fa cenno in sentenza laddove rileva che la società, replicando all'appello dell'amministrazione finanziaria, ribadisce le doglianze già svolte nel ricorso di primo grado, tra le quali, appunto, l'asserita lesione del diritto di difesa.

Va qui richiamato l'orientamento giurisprudenziale (Cass. 26/05/2022, n. 17011) secondo, pur in assenza di specifica argomentazione, non è configurabile un vizio di omessa pronuncia o motivazione, dovendosi ritenere implicita la statuizione di rigetto ove la pretesa o l'eccezione non espressamente esaminata non risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia.

Quindi, sin dal primo grado di giudizio, l'Ufficio ha già controbattuto all'eccezione di violazione del diritto di difesa nelle controdeduzioni di primo grado e, sul punto, è risultata vittoriosa innanzi alla C.t.p.; nè riveste carattere logico affermare che, sul punto, in appello, l'Ufficio non ha specificamente contestato o non ha prestato acquiescenza atteso che a mente del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 56, (che riprende l'art. 346 c.p.c.) "Le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della Commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate".

Pertanto, il rigetto è implicito non essendo tenuto il giudice di merito a motivare su ogni singola questione ove la stessa possa ritenersi assorbita in considerazione del rigetto della domanda per motivi sostanziali.

3. Anche il secondo motivo di ricorso è infondato.

Con esso la ricorrente lamenta l'error in procedendo laddove, nella sentenza impugnata, la C.t.r. non si sarebbe pronunciata sul motivo afferente la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento nonchè avrebbe violato il principio di non contestazione di cui all'art. 115 c.p.c., perchè l'Agenzia, in appello, non avrebbe riproposto le argomentazioni che, nelle controdeduzioni di primo grado, aveva opposto alla doglianza relativa all'asserito vizio di notifica dell'accertamento.

In relazione al punto specifico della invalidità della notifica, la C.t.r., con una motivazione lineare e immune da vizi procedurali, ha illustrato che fosse stato accertato che l'attività ispettiva della Guardia di Finanza si svolse presso la sede legale e amministrativa della S.G.S., ove veniva reperita ed acquisita copiosa documentazione extracontabile e commerciale relativa ad

operazioni di vendita poste in essere dalla C. A.G., odierna ricorrente, la quale non risultava aver mai presentato in Italia una dichiarazione dei redditi, non aveva mai indicato l'indirizzo di una stabile organizzazione in Italia nè le generalità e il domicilio di un rappresentante nazionale per i rapporti tributari. Sicchè, gli agenti avanzavano richiesta all'Agenzia delle entrate di Milano per la formale attribuzione del numero di Partita IVA alla società elvetica, che veniva attribuito dall'A.F. in data 24/06/2009, e invitava il rappresentante legale della società elvetica a comparire, di persona o a mezzo delegato, in data 18/03/2010, per l'avvio di una verifica fiscale nei confronti della società svizzera.

Tale biglietto di invito n. 42709/11/3 di protocollo del 20/01/2010 veniva notificato a mezzo di raccomandata a/r ed anticipato a mero fax all'utenza (---) ed il rappresentante legale opponeva a detto invito, a mezzo fax del 20/07/2010, il proprio diniego a presenziare alle operazioni di verifica e, pertanto, i militari della Guardia di Finanza procedevano in sua assenza alle operazioni di verifica e, dopo la redazione del PVC, procedevano alla notifica dello stesso a mezzo di raccomandata a/r alla consegna del medesimo all'Avv. Ciavarella munito di procura speciale.

Con precipuo riferimento al tema della sanatoria dei vizi della notifica dell'avviso di accertamento sono intervenute le Sezioni Unite che hanno affermato che l'istituto della sanatoria, sebbene originariamente proprio della materia processuale, non è inapplicabile anche agli atti di natura sostanziale e, in particolare, ai vizi di notifica degli avvisi di accertamento (Cass. S.U., 15/10/2004, n. 19854). La possibilità di sanatoria ex art. 156 c.p.c., poi, è stata ribadita anche di recente da questa Corte (Cass. 14/11/2016, n. 23175).

Di poi, il contribuente già dinanzi alla C.t.p. articolava molteplici ed approfonditi motivi di impugnazione dell'atto, la maggior parte dei quali attinenti al merito della pretesa tributaria, per cui, partendo dal principio per cui un vizio di notifica è rilevante se si dimostra che lo stesso ha compromesso il diritto di difesa (Cass. 31/01/2017, n. 2321) - dovendosi altrimenti ritenere che abbia raggiunto i suoi effetti -, deve concludersi che nel caso concreto non è emerso in quale modo l'asserito vizio abbia inciso sulla posizione del contribuente. Nè è stata addotta la decadenza dal potere impositivo dell'amministrazione in conseguenza della nullità della notifica, per cui, posto che non è emerso il pregiudizio subito dal contribuente e non è stata eccepita la decadenza dell'amministrazione, viene anche in rilievo, in linea con la giurisprudenza più recente di questa Corte, il tema dell'interesse del motivo di impugnazione, dato che dedurre il mero vizio di notifica senza specificare il pregiudizio che da esso deriva, per non aversi potuto compiutamente difendere, o per avere subito un accertamento oltre il termine di decadenza dell'Amministrazione dal potere impositivo, si riflette sull'interesse ad impugnare (Cass. 21/04/2017, n. 10079).

4. Il terzo motivo di ricorso è fondato.

Con esso, la ricorrente lamenta l'error in procedendo con riferimento alla motivazione della sentenza della C.t.r. in relazione alla sussistenza della stabile organizzazione in Italia presso la sede della S.G.S. s.r.l. di (---), siccome la stessa ivi individuata ed operante attraverso il sig. R.d.C.A. e la sig.ra V.P. dal 01/01/2004.

Invero, in relazione alla doglianza afferente la addebitata esterovestizione, la C.t.r. si limita ad affermare apoditticamente che "La difesa osserva come la Guardia di Finanzia avesse ritenuto sussistente una stabile organizzazione in Italia della Centachrome, presso la sede della S.G.S. srl a partire dal 2004".

Va qui ricordato che per le Sezioni unite di questa Corte la motivazione è solo apparente - e la sentenza è nulla perchè affetta da error in procedendo - allorquando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. S.U. 19/12/2016, n. 26127, Cass. 14/12/2018, n. 32347).

Effettivamente, sui precipui punti in esame, la motivazione della sentenza di appello si profila insufficiente e trascura del tutto i rilievi fattuali avanzati nel giudizio di merito e riprodotti in ricorso per cui il percorso argomentativo finalizzato all'accertamento della questione dedotta in lite è rimasto assolutamente inespresso con conseguente impossibilità di controllare la coerenza logica del ragionamento.

Nella sentenza impugnata, il giudice d'appello non rende affatto percepibili le ragioni della sua decisione limitandosi ad affermare in maniera assiomatica il suo giudizio finale senza indicare i dati rilevanti ai fini probatori, nè i mezzi di prova valutati come rilevanti ai fini del giudizio, nè illustrare la valutazione delle risultanze di prova. Tale contenuto decisorio è assolutamente inidoneo a far riconoscere l'iter logico seguito per la formazione del suo convincimento e, pertanto, non consente alcun controllo sul ragionamento del collegio giudicante.

In altri termini, il giudice d'appello non può limitarsi ad enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, perchè questo è il solo contenuto "statico" della decisione, ma deve anche descrivere il processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla sua situazione di iniziale ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta il necessario contenuto "dinamico" della decisione stessa.

Nè può essere lasciato all'autonomo opinare del giudice di legittimità il compito d'ipotizzare, in via congetturale, le più varie giustificazioni - teoricamente prospettabili - della decisione adottata.

5. Quanto al quarto motivo di ricorso, esso è in parte infondato ed in parte assorbito dall'accoglimento del terzo motivo.

Con tale doglianza, la società lamenta l'error in procedendo e l'omessa motivazione nella sentenza impugnata sotto due profili e cioè, da un lato, il Giudice di appello ha tratto la sua decisione di verifica dei controlli incrociati (al fine di ritenere fondata la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale ex art. 331) dall'esame dei documenti degli atti, laddove agli atti del procedimento non vi è alcun documento che l'Ufficio abbia prodotto e, dall'altro, ha omesso di verificare l'esistenza dei presupposti per l'obbligo della denuncia penale ex art. 331 c.p.p.; pure,

denuncia l'error in procedendo e l'omessa motivazione nella sentenza impugnata con riferimento alla irrogabilità delle sanzioni.

Sotto il profilo dell'error in procedendo e dell'omessa motivazione nella sentenza impugnata quanto alla sussistenza dell'obbligo di denuncia penale (ex art. 331 c.p.p.) e conseguente raddoppio dei termini, è noto che il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 37, (che ha modificato il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43) disciplina il raddoppio degli ordinari termini di decadenza per l'accertamento, in presenza di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia, ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

In tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600, nell'art. 43, comma 3, per l'IRPEF e art. 57, comma 3, per l'IVA sussiste, nell'assetto anteriore alle modifiche di cui al D.Lgs. n. 5 agosto 2015, n. 128, e alla L. 31 dicembre 2015, n. 208, in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p.. La dizione legislativa rende chiaro che il raddoppio è 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 e, come più volte chiarito da questa Suprema Corte, anche sulla scorta dei principi enunciati dalla sentenza della Corte Costituzionale del 20 luglio 2011, n. 247, il raddoppio opera pertanto 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. 28/06/2019, n. 17586, Cass. 13/09/2018, n. 22337, Cass. 30/05/2016, n. 11171).

Quanto declinato 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 nella citata sentenza, un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni in esame al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento; tali precisazioni non sono, tuttavia, idonee a giustificare l'accoglimento del motivo di ricorso nel caso di specie avendo la Consulta chiarito 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, 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".

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. Nella specie, parte ricorrente ha invece incentrato il motivo di ricorso sulla asserita illegittimità della

notificazione dell'atto di accertamento e sulla carenza di motivazione, sullo specifico punto, nella decisione impugnata.

6. Rimane, invece, assorbito dall'accoglimento del terzo motivo quella parte del quarto motivo interessante la sanzione atteso che l'irrogabilità della stessa dipenderà dall'esito del relativo giudizio di merito.

7. In conclusione, vanno rigettati i primi due motivi di ricorso, va accolto il terzo ed assorbito parte del quarto nei termini enucleati sicchè la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla C.t.r. della Lombardia che, in diversa composizione, deve procedere a nuovo e motivato esame e regolare anche le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il primo ed il secondo motivo di ricorso e assorbe parzialmente il quarto, nei termini di cui in motivazione, accoglie il terzo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia perchè proceda, in diversa composizione, a nuovo e motivato esame nonchè alla determinazione delle spese anche del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 8 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 27 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza