Sentenza del 27/09/2022 n. 28065 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate, a seguito di processo verbale di constatazione, aveva notificato a Centro M. Sud s.p.a. un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno di imposta 2000, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973 art. 39, comma 1, lett. d), sulla scorta della rinvenuta documentale extracontabile in sede di accesso (nella quale erano state annotate operazioni di vendita senza fatturazione o con fatturazione sottostimata) aveva contestato l'omessa dichiarazione di ricavi, avendo presunto la mancata contabilizzazione di rimanenze di magazzino e la cessione a terzi senza emissione di fattura, ed era stato, inoltre, contestato il disconoscimento di costi in quanto non inerenti e ulteriori costi non deducibili, con conseguente pretesa di maggiore Irpeg, Irap e Iva e irrogazione delle sanzioni; avverso il suddetto atto impositivo la società aveva proposto ricorso; la Commissione tributaria provinciale di Cosenza aveva accolto il ricorso per nullità della notifica dell'avviso di accertamento, ritenute assorbite le altre questioni; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello principale, e la contribuente appello incidentale condizionato.

La Commissione tributaria regionale della Calabria ha accolto l'appello principale dell'Agenzia delle entrate, in particolare ha ritenuto che: la notifica dell'avviso di accertamento, eseguita a mezzo posta, era da considerarsi valida ed efficace, non essendo in questo caso prevista la compilazione della relata di notifica; non sussisteva alcuna decadenza del potere impositivo dell'amministrazione finanziaria, sia in quanto la contribuente non poteva usufruire del condono di cui agli L. n. 289 del 2002 art. 7 e 9, avendo ricevuto la notifica del processo verbale di constatazione, sia in quanto si applicava la proroga biennale di cui all'art. 10, della medesima legge; atteso che la domanda di condono non era valida, perchè non proposta ai sensi del L. n. 289 del 2002 art. 15 ma ai sensi dell'art. 7 e 9, erano infondate le argomentazioni difensive relative alla doppia imposizione per l'anno 2000; con riferimento ai costi non riconosciuti, il relativo importo era stato inserito nella dichiarazione Unico 2001, ma non vi era prova che l'imposta fosse stata versata; per quanto riguardava, poi, la questione della illegittima acquisizione della documentazione extracontabile, in quanto rinvenuta in una valigetta dell'amministratore delegato della società senza autorizzazione dell'autorità giudiziaria, lo stesso risultava averla consegnata spontaneamente e senza coercizione, sicchè non poteva ragionarsi in termini di apertura coattiva secondo il presupposto di cui al D.P.R. n. 633 del 1972 art. 52; d'altro lato, la mancata informazione, al momento dell'accesso, del diritto di farsi assistere da un professionista di fiducia, non poteva essere sanzionato, in mancanza di specifica previsione normativa, con la nullità del processo verbale di constatazione; non era, infine, applicabile il principio di non contestazione, avendo l'Agenzia delle entrate proposto appello.

Avverso la suddetta pronuncia ha quindi proposto ricorso per la cassazione la società affidato a quattordici motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

Questa Corte, con ordinanza interlocutoria del 22 aprile 2021, n. 10664, ritenuto che, ai fini della definizione della controversia, assumesse rilievo centrale la questione delle modalità di acquisizione della documentazione extracontabile rivenuta in sede di accesso presso la società e della sua utilizzabilità mediante accertamento analitico-induttivo per la contestazione alla contribuente di maggiori ricavi non dichiarati, ha rimesso al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite di questa Corte della decisione in ordine alle questioni indicate.

Con sentenza n. 3182 del 2 febbraio 2022, le Sezioni Unite di questa Corte hanno rigettato i motivi quinto, sesto e settimo e rimessa la causa a questa sezione per l'esame degli ulteriori motivi di ricorso. La ricorrente ha quindi depositato memoria.

Motivi della decisione

Ai fini della definizione del presente giudizio, va precisato che, con la pronuncia delle Sezioni Unite di questa Corte n. 3182 del 2 febbraio 2022, sono stati rigettati il quinto, sesto e settimo motivo di ricorso ed è stata rimessa la causa a questa Sezione semplice per la decisione sugli altri motivi di ricorso.

Sicchè, vengono esaminati gli ulteriori motivi di ricorso non oggetto di valutazione dalla pronuncia sopra indicata.

1. Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973 art. 60 e degli artt. 137 e ss., c.p.c., per avere ritenuto legittima la notifica dell'avviso di accertamento, nonostante il fatto che l'atto fosse stato inviato a mezzo posta senza la compilazione della relata di notifica.

1.1. Il motivo è infondato.

Questa Corte (Cass. civ., 14 novembre 2019, n. 29642) ha più volte precisato che, a seguito della entrata in vigore della L. n. 146 del 1998, art. 20 (che ha modificato la L. n. 890 del 1982, art. 14), gli uffici finanziari, ovvero gli ufficiali giudiziari, i messi comunali o i messi speciali autorizzati, possono procedere alla notificazione a mezzo posta ed in modo diretto degli avvisi e degli atti che per legge vanno notificati al contribuente. Ne consegue che, quando il predetto ufficio o gli altri soggetti si siano avvalsi di tale facoltà di notificazione semplificata, alla spedizione dell'atto si applicano le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle della L. n. 890 del 1982 (in quanto le disposizioni di cui alla L. 20 novembre 1982, n. 890 concernono esclusivamente la notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 149 c.p.c.), sicchè, in tal caso, non va redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico.

Correttamente, dunque, il giudice del gravame ha ritenuto che fosse sufficiente, ai fini della regolarità della notifica eseguita direttamente a mezzo del servizio postale, la sottoscrizione dell'avviso di ricevimento, senza che fosse necessaria la compilazione della relata di notifica. Inoltre, il giudice del gravame ha evidenziato che il plico era stato ritirato, il che comporta che, a

prescindere da qualunque eventuale irregolarità, la ricorrente aveva avuto piena conoscenza dell'atto, avendolo ritirato, sicchè, anche sotto questo profilo, non può ragionarsi in alcun modo in termini di invalidità della notifica.

2. Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973 art. 43 e del D.P.R. n. 633 del 1972 art. 57 , per avere erroneamente ritenuto che l'amministrazione finanziaria non era incorsa nella decadenza del potere impositivo stante la applicabilità al caso di specie della proroga biennale dei termini di accertamento di cui al L. n. 289 del 2002 art. 10.

Evidenzia parte ricorrente che, nel caso di specie, non poteva operare la proroga biennale poichè la stessa aveva presentato istanza di "condono tombale", ai sensi del L. n. 289 del 2000 art. 9, sicchè, tenuto conto del fatto che la proroga operava solo per i "contribuenti che non si avvalgono delle disposizioni recate dagli articoli da 7 a 9 della presente legge", la stessa non avrebbe potuto operare nei confronti della contribuente che, invece, si era avvalsa del condono, poichè la manifestata volontà di aderire alla disciplina del condono per l'anno oggetto di accertamento avrebbe dovuto consentire alla società, a prescindere dal perfezionamento dell'istanza, di beneficiare del vantaggio previsto dal legislatore consistente nell'assoggettamento ad un termine di accertamento più breve rispetto a quello applicabile ai contribuenti non aderenti al condono.

2.1. il motivo è infondato.

Questa Corte ha precisato che in tema di condono fiscale la proroga dei termini per l'accertamento opera, in assenza di deroghe contenute nella legge, sia nel caso in cui il contribuente non abbia inteso avvalersi delle disposizioni di favore di cui alla suddetta legge, pur avendovi astrattamente diritto, sia nel caso in cui non abbia potuto farlo, perchè raggiunto da un avviso di accertamento notificatogli prima dell'entrata in vigore della legge (Cass. civ., 18 ottobre 2018, n. 26190).

Va, in particolare, evidenziato che L. n. 289 del 2002 art. 10, concede agli Uffici finanziari una proroga di due anni dei termini per l'accertamento, fissati dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, (in materia di tributi diretti) e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, (in materia di IVA), nei confronti dei contribuenti "che non si avvalgono delle disposizioni recate dagli artt. da 7 a 9" della stessa legge.

Le disposizioni richiamate contemplano varie forme di condono fiscale per anni pregressi (rispettivamente, definizione automatica dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo, integrazione degli imponibili dichiarati e definizione automatica) e le stesse non si applicano, per quanto qui interessa, ai soggetti che, come la ricorrente, hanno ricevuto la notifica di un processo verbale di constatazione con esito positivo, ossia con accertamento di maggiore imponibile, prima dell'entrata in vigore della norma agevolativa (art. 7 cit., comma 3, lett. c; art. 8 cit., comma 10, lett. a; art. 9 cit., comma 14, lett. a).

Non correttamente, dunque, con il presente motivo di censura si sostiene che la mera presentazione dell'istanza di condono, a prescindere dal suo esito, impedisce la proroga

biennale dei termini di accertamento: invece, partendo dalla considerazione che la norma non prevede deroghe, e posto che la legge concede proroga all'Ufficio per l'accertamento nei confronti dei contribuenti "che non si avvalgono" dei benefici recati dalle suddette disposizioni di favore, all'interprete non è lecito distinguere fra soggetti che non intendono e soggetti che non possono avvalersene, poichè l'espressione "non avvalersi", secondo il significato proprio delle parole (art. 12 preleggi), descrive ugualmente gli atteggiamenti di chi non voglia e di chi non possa accedere al beneficio indicato, non essendo specificata nella legge alcuna riserva.

Ne consegue che, correttamente, il giudice del gravame ha ritenuto che poteva applicarsi la proroga biennale dei termini di accertamento in quanto la contribuente aveva presentata istanza di condono, ai sensi dell'art. 9, pur non sussistendone i presupposti, avendo ricevuto la notifica del processo verbale di constatazione con esito positivo.

Non può, infine, seguirsi la linea difensiva esposta dalla ricorrente in memoria in ordine alla non coerenza delle conclusioni sopra riportate con quanto affermato dalla Corte costituzionale con la pronuncia 25 luglio 2011, n. 247.

Va in primo luogo osservato che, per la costante giurisprudenza di questa Corte, quanto agli effetti della disciplina agevolativa recata dalla L. n. 289 del 2002 sull'iva, le misure clemenziali che in tema di condono comportano una rinuncia definitiva dell'amministrazione alla riscossione di un credito già accertato contrastano con la Sesta direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio, in data 17.5.77, così come interpretata dalla sentenza della Corte di Giustizia CE 17.7.08, in causa C - 132/06. Secondo tale decisione, invero, la Repubblica Italiana è venuta meno agli obblighi di cui agli artt. 2 e 22 della predetta sesta direttiva del Consiglio, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri in materia di Iva, per avere previsto, con la L. n. 289 del 2002, artt. 8 e 9, una rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta, cosi pregiudicando seriamente il corretto funzionamento del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto (Cass. civ., 4 marzo 2016, n. 4357).

La declaratoria di illegittimità comunitaria del condono iva, peraltro, non preclude, con riferimento a tale tributo e come sostenuto dalla ricorrente, l'applicazione della menzionata proroga.

Invero, si è precisato (Cass. civ., 5 agosto 2016, n. 16433) che la disapplicazione delle norme interne sul condono all'iva, in forza dei principi statuiti nella menzionata sentenza della Corte di giustizia UE del 17 luglio 2008 (causa C-132/06), non spiega effetto sulla distinta questione della proroga dei termini per l'accertamento di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 10, introdotta per consentire all'amministrazione di dedicarsi alla complessa gestione degli adempimenti imposti dalla legge di condono, così da poter compiere le connesse operazioni senza pregiudizio dell'azione di contrasto dell'evasione e di controllo per le annualità ancora (all'epoca) accertabili, anche nei confronti di contribuenti che non avessero ritenuto di fruire della opportunità della definizione premiale, sicchè quel "maggior termine procedimentale, anche se di rilevanza sostanziale... non poteva essere retroattivamente vanificato su base interpretativa, in ragione della illegittimità comunitaria del condono dell'Iva", tanto più essendo quest'ultima ispirata

proprio dalla "necessità di salvaguardare il potere accertativo, non di deprimerlo" (conf. anche Cass. n. 3610 del 07/02/2019).

La questione prospettata, pertanto, sarebbe limitata solo ai fini delle imposte dirette, ma anche sotto tale profilo la stessa non può essere seguita.

Questa Corte, in primo luogo, ha precisato che una diversa soluzione alla questione si porrebbe in violazione del principio di ragionevolezza (art. 3 Cost.) posto che verrebbe, illogicamente, riservato un trattamento differenziato ai contribuenti che non hanno inteso avvalersi del condono rispetto a quelli (che risulterebbero così avvantaggiati dal più breve termine di decadenza per l'accertamento) nei cui confronti difettano gli stessi presupposti di legge per esercitare la facoltà di integrazione della dichiarazione e fruire del condono (Cass. civ., n. 14018/2012; n. 22921 del 2014; n. 16964 dell'11/08/2016, Cass. civ., n. 3816 del 16/02/2018).

Tale violazione del principio di ragionevolezza si rende particolarmente marcato nel caso in esame in cui la contribuente, pur avendo ricevuto la notifica del processo verbale di constatazione, ha ritenuto, comunque, di potere presentare la domanda di condono tombale, ai sensi dell'art. 9, cit., in una situazione, quindi, di assoluta mancanza dei presupposti per potersi avvalere della suddetta previsione di favore.

Ciò precisato, va quindi osservato che la pronuncia della Corte costituzionale, dalla stessa valorizzata, ha solo incidentalmente affrontato la questione, ed ha ritenuto che per escludere l'applicazione della proroga biennale è sufficiente la presentazione della richiesta di condono, indipendentemente dal suo accoglimento o diniego, ma non ha espressamente esaminato la questione, quale quella di specie, in cui la domanda era stata presentata ma, come detto, in una situazione di assoluta mancanza dei presupposti, profili sui quali, invece, la giurisprudenza di questa Corte ha più volte espresso i principi sopra delineati.

3. Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973 art. 43 e del D.P.R. n. 633 del 1972 art. 57, per non avere ritenuto tardiva la pretesa impositiva dell'amministrazione finanziaria, avendo non correttamente ritenuto che la eventuale nullità della notifica dell'avviso di accertamento avrebbe potuto essere sanato a seguito del comportamento del destinatario, posto che, eventualmente, il suddetto effetto avrebbe potuto prodursi solo se la proposizione del ricorso e la conseguente costituzione in giudizio si fossero svolte in un momento antecedente allo spirare del termine decadenziale per la notifica dell'avviso di accertamento.

3.1. Il motivo è assorbito dal rigetto del primo motivo di ricorso. Lo stesso, invero, si fonda sull'erroneo presupposto che la notifica dell'avviso di accertamento, poichè effettuata senza relata di notifica, fosse inesistente, ovvero che, qualora si dovesse ritenere che sussistesse un vizio meno grave dell'inesistenza, fosse sanabile a condizione che il "fatto sanante" si fosse verificato prima dello spirare del termine di decadenza.

In realtà, il giudice del gravame ha evidenziato che la notifica dell'avviso di accertamento doveva essere considerata valida in quanto, essendo stata eseguita a mezzo posta, non era necessaria la compilazione della relata, ed ha evidenziato che il plico era stato ritirato dal destinatario. La

successiva affermazione, relativa alla possibilità di sanatoria della nullità ove l'atto abbia raggiunto il suo scopo, non immuta la valutazione compiuta dalla stessa sentenza in ordine alla validità della notifica nel caso di specie.

Circa la correttezza della valutazione del giudice del gravame della validità della notifica si è già avuto modo di pronunciare in sede di esame del primo motivo di ricorso.

Ne consegue che, attesa la validità della notifica, la questione dei limiti della sanatoria della notifica, dedotti con la presente ragione di censura, è assorbita dal rigetto del primo motivo di ricorso.

4. Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma comma 1, c.p.c., per violazione del L. n. 289 del 2002 art. 9, per avere ritenuto che la domanda di definizione agevolata presentata per l'anno 2000 non fosse valida. In particolare, parte ricorrente deduce che con l'avviso di accertamento relativo all'anno 1998 l'Agenzia delle entrate si era discostata dalle risultanze del processo verbale di constatazione (nel quale si erano semplicemente riportate a nuovo le rimanenze finali del 1998, considerandole giacenze iniziali del 1999) avendo presuntivamente ritenuto sussistenti maggiori ricavi relativi a vendite eseguite senza l'emissione della fattura a fronte degli acquisti di merce senza fattura, accertando, quindi, in via presuntiva, per l'anno 1998, sia acquisti senza fattura che l'omessa registrazione di ricavi, sottoponendo quindi già nel 1998 ad imposizione il reddito derivante dalla presunta vendita delle rimanenze accertate. Evidenzia, inoltre, che nel processo verbale di constatazione, relativamente all'annualità 2000, erano state semplicemente riportate a nuovo le rimanenze finali rilevate per il precedente anno 1999, ed era stato nell'anno 2000 che le rimanenze sarebbero state vendute.

Pertanto, secondo parte ricorrente, la circostanza che aveva proceduto alla definizione automatica ex L. n. 289 del 2002 art. 15, per gli anni 1998 e 1999, comportava che la stessa poteva legittimamente avvalersi, per l'anno 2000, del "condono tombale", posto che le pretese avanzate nel processo verbale di constatazione relativamente al suddetto anno erano ripetitive di quelle relative all'accertamento per l'anno 1998 che erano state soddisfatte secondo la procedura di definizione automatica di cui al L. n. 289 del 2002 art. 15.

4.1. Il motivo è infondato.

L. n. 289 del 2002 art. 9, consentiva ai contribuenti di richiedere la definizione automatica delle imposte specificamente indicate relativamente a tutti i periodi d'imposta per i quali i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni erano scaduti entro il 31 ottobre 2002.

Il comma 14, del medesimo art. 9, poi, prevedeva che: "le disposizioni del presente articolo non si applicano qualora: a) alla data di entrata in vigore della presente legge, sia stato notificato processo verbale di constatazione con esito positivo".

E', quindi, sulla base di tale previsione normativa che il giudice del gravame ha ritenuto di dovere concludere per la illegittimità dell'istanza di condono proposta dalla contribuente.

Le considerazioni espresse dalla contribuente si muovono su di un diverso piano che, tuttavia, non consente di superare il limite normativo previsto dal sopra citato L. n. 289 del 2002 art. 9, comma 14.

La possibilità di avvalersi del beneficio del "condono tombale" di cui al L. n. 289 del 2002 art. 9, definendo automaticamente i debiti tributari mediante il pagamento di una imposta liquidata forfettariamente, deriva da una previsione di vantaggio per il contribuente il quale, a determinate condizioni, compie la scelta di avvalersi della norma di favore, rendendo definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente o all'applicabilità di esclusioni, e comportando, in caso di perfezionamento: a) la preclusione, nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati, di ogni accertamento tributario; b) l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie, ivi comprese quelle accessorie; c) l'esclusione della punibilità per specifici reati tributario.

Proprio in considerazione del suddetto vantaggio che ne viene fatto conseguire, la facoltà di avvalersi della disciplina in esame è sottoposta al limite temporale del mancato ricevimento della notifica di un processo verbale di constatazione: l'evidenziazione in esso, invero, di una pretesa dell'amministrazione, è considerato dal legislatore come limite temporale all'esercizio della suddetta facoltà, in quanto il legittimo esercizio della stessa, soprattutto il vantaggio fiscale che ne deriva per il contribuente, è da porsi in stretta relazione con la mancanza di emersione di possibili irregolarità fiscali; sicchè, ove, invece, le stesse siano emerse in sede di processo verbale di constatazione, il contribuente non può avvalersi del regime contemplato dall'art. 9, ma del diverso regime di cui all'art. 15, medesima legge, secondo cui "i processi verbali di constatazione relativamente ai quali, alla data di entrata in vigore della presente legge, non è stato notificato avviso di accertamento ovvero ricevuto invito al contraddittorio, possono essere definiti secondo le modalità previste dal presente articolo, senza applicazione di interessi, indennità di mora e sanzioni salvo quanto previsto dal comma 4, lettera b-bis).

In questo contesto, dunque, non può assumere rilievo la circostanza, evidenziata dalla contribuente, della scelta di avvalersi dei benefici del "condono tombale" di cui all'art. 9, sul presupposto che, avendo la stessa condonato gli anni 1998 e 1999, e contemplando il processo verbale di constatazione una pretesa relativa all'anno 2000 già oggetto di condono dell'avviso di accertamento relativo all'anno 1998, quest'ultima sarebbe, in sostanza, venuta meno.

Tale argomento si basa sulla errata considerazione che, avendo la parte condonato l'avviso di accertamento per l'anno 1998, ciò, comportando il venire meno della pretesa fatta nuovamente valere, per l'anno 2000, dal processo verbale di constatazione, avrebbe consentito di avvalersi della disciplina di favore di cui al L. n. 289 del 2002 art. 9.

La circostanza in esame, invero, può avere valenza unicamente ai fini dell'eventuale applicazione della previsione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973 art. 67 dunque presuppone un accertamento della applicazione della medesima imposta in dipendenza del medesimo presupposto, non anche nell'ambito della applicazione della disciplina di cui al L. n. 289 del 2002 art. 9, in cui la scelta del contribuente di volersi avvalere del regime di favore è strettamente connessa al fatto di non

avere ricevuto notifica del processo verbale di constatazione, indipendentemente, in questo caso, dalla fondatezza o meno della pretesa sostanziale in essa evidenziata.

5. Con l'ottavo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere pronunciato sulle questioni di merito della pretesa erariale con l'appello incidentale dalla stessa proposto.

In particolare, parte ricorrente evidenzia che, con l'appello incidentale condizionato, aveva contestato la valenza di prova presuntiva della documentazione extracontabile rinvenuta nel corso della verifica, prospettando la questione che non sussisteva alcun riscontro di fatto degli elementi presuntivi e che la documentazione non fosse pertinente, in quanto non riportava dati inerenti alla reale situazione del magazzino alle date in contestazione, non erano di provenienza dell'amministrazione delegato, ma da persone addetta alla produzione, gli agenti verificatori non avevano provveduto ad effettuare un riscontro oggettivo tra il dato contabile, come enucleato dalle suddette presunzioni, e le rimanenze fisiche presenti in azienda.

5.1. Il motivo è infondato.

Risulta dalla sentenza censurata che parte ricorrente, vittoriosa nel giudizio di primo grado, essendo stato ritenuto dalla Commissione tributaria provinciale fondato il motivo di ricorso relativo alla nullità della notifica dell'avviso di accertamento, aveva proposto appello incidentale condizionato, con il quale, fra l'altro, aveva prospettato l'illegittimità, nel merito, della pretesa relativa ai maggiori redditi non dichiarati, censurando la valenza di prova presuntiva dei dati risultanti dalla documentazione extracontabile rinvenuta.

La sentenza censurata, come del resto evidenziato dalla stessa ricorrente, ha dato atto in motivazione delle considerazioni, espresse dalla medesima, dirette a contestare la rilevanza probatoria della documentazione rivenuta e della non pertinenza dei dati rispetto alla reale situazione del magazzino, ma ha poi concluso per la legittimità della pretesa.

La questione, dunque, è stata esaminata e, a tal proposito, il giudice del gravame ha dato rilevanza al materiale probatorio posto alla sua attenzione, pervenendo ad una considerazione finale incompatibile con la deduzione di parte ricorrente in ordine alla non pertinenza della suddetta documentazione ai fini della ricostruzione del maggior reddito non dichiarato.

Questa Corte (Cass. civ. 29 gennaio 2021, n. 2083; 14 gennaio 2015, n. 452) ha più volte precisato che, ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ciò non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia.

6. Con il nono motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti,

consistente nella mancanza della valenza di prova presuntiva della documentazione extracontabile rinvenuta.

6.1. Le considerazioni espresse con riferimento all'ottavo motivo di ricorso hanno valore assorbente del presente motivo.

7. Con il decimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per difetto di ultra petizione.

In particolare, parte ricorrente evidenzia che, con riferimento al rilievo economicamente meno rilevante contenuto nell'avviso di accertamento, relativo al disconoscimento di costi per difetto di inerenza, cui era conseguita anche la contestazione della indetraibilità dell'Iva, aveva evidenziato anche in appello che la pretesa non era fondata in quanto si era adeguata, in sede di compilazione del Mod. Un. 2001, ai rilievi della Guardia di finanza in corso d'anno, e, quindi, prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, sicchè tutti i costi erano stati inseriti nella dichiarazione iva come costi indetraibili e come costi indeducibili in relazione all'Irpeg e Irap nella dichiarazione dei redditi e pertanto, non correttamente l'amministrazione finanziaria, con l'avviso di accertamento, aveva disconosciuto dei costi che non erano stati dedotti dalla contribuente, proprio al fine di adeguarsi ai rilievi della Guardia di finanza, in sede di successiva dichiarazione.

7.1. Il motivo è fondato.

Con riferimento alla ripresa in esame, il giudice del gravame ha dato atto, in primo luogo, in sede di esposizione in fatto, che la stessa aveva avuto riguardo alla indebita deduzione di costi non inerenti e di costi non deducibili.

Inoltre, in sede di motivazione, in sentenza, pur dandosi atto del fatto che l'importo dei costi non riconosciuti era stato inserito nella dichiarazione Unico 2001 per l'anno 2000, è stata ritenuta legittima la ripresa in base alla considerazione che "non c'è prova che la relativa imposta sia stata versata; peraltro per lo stesso anno è stata presentata istanza di condono non valida".

In realtà, rispetto alla presa d'atto dell'inserimento dell'importo dei costi non riconosciuti nella dichiarazione Unico 2001, da cui avrebbe dovuto discendere la considerazione che il dato dei costi riportato corrispondeva a quello rettificato dagli accertatori in sede di processo verbale di constatazione, il giudice del gravame introduce una circostanza inconferente con le ragioni della pretesa (la non deducibilità dei costi perchè non inerenti o non deducibili) che, in realtà, non rileva ai fini della corretta rappresentazione della materia imponibile in dichiarazione; cioè, la prova del versamento dell'imposta, che non aderisce alla rappresentazione in dichiarazione della materia imponibile, ma alla successiva fase della riscossione, cioè a quella dell'effettivo versamento di quanto dichiarato.

Sicchè, la pronuncia del giudice del gravame è stata resa ultrapetita, non avendo correttamente pronunciato nel rispetto del principio della corrispondenza tra chiesto (la pretesa dell'amministrazione fondata sulla presenza nella dichiarazione di costi non deducibili) e

pronunciato (la fondatezza della pretesa per mancato versamento del tributo, nonostante sia stato accertato che, in sede di dichiarazione, i costi non erano stati dedotti).

8. Con l'undicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973 art. 40 per avere ritenuto erroneamente legittima la rettifica della dichiarazione presentata dalla contribuente nonostante il fatto, già evidenziato con il decimo motivo di ricorso, che la contribuente si era adeguata al rilievo della Guardia di finanza in sede di dichiarazione dei redditi per l'anno 2000.

9. Con il dodicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 917 del 1986 art. 163, e del D.P.R. n. 600 del 1973 art. 67 in quanto, avendo ritenuto legittima la rettifica della dichiarazione presentata dalla contribuente, nonostante il fatto, già evidenziato con il decimo motivo di ricorso, che la contribuente si era adeguata al rilievo della Guardia di finanza in sede di dichiarazione dei redditi per l'anno 2000, ha violato il principio del divieto di doppia imposizione.

12.1 L'accoglimento del decimo motivo di ricorso ha valore assorbente dell'undicesimo e dodicesimo motivo di ricorso.

10. Con il tredicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere pronunciato sulla domanda avanzata dalla contribuente di illegittima applicazione delle sanzioni irrogate con l'avviso di accertamento.

13.1 II motivo è fondato.

Risulta dalla stessa sentenza, nella parte in fatto, che la ricorrente aveva, costituendosi, contestato l'erroneità del calcolo delle sanzioni, sia in relazione agli aumenti applicati che in relazione alla circostanza che le sanzioni relative agli anni 1998 e 1999 erano state già definite con il condono.

Sulla questione prospettata, tuttavia non risulta che la sentenza censurata si sia pronunciata.

La sentenza, invero, si è pronunciata unicamente sul merito della controversia relativa alla debenza del tributo, sicchè tale statuizione non può comportare una valutazione implicita di rigetto in ordine alla autonoma questione della erroneità del calcolo delle sanzioni, con conseguente violazione dell'art. 112, c.p.c..

11. Con il quattordicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973 art. 67 e del D.P.R. n. 617 del 1986 art. 163, per avere ritenuto, con riferimento al rilievo di maggiori dimensioni economiche relativo alla "vendita in nero" di materie prime basata sul rinvenimento della documentazione extracontabile, che non sussisteva alcuna violazione del divieto di doppia imposizione, in quanto l'istanza di condono non era valida poichè non era stata proposta ai sensi del L. n. 289 del 2002 art. 15, ma ai sensi dell'art. 7 e 9 della stessa legge.

Deduce, in particolare, parte ricorrente che la questione della violazione del divieto di doppia imposizione era stata da essa prospettata in quanto con l'avviso di accertamento relativo all'anno 1998 l'Agenzia delle entrate si era discostata dalla risultanze del processo verbale di

constatazione (nel quale si erano semplicemente riportato a nuovo le rimanenze finali del 1998, considerandole giacenze iniziali del 1999) avendo presuntivamente ritenuto sussistenti maggiori ricavi relativi a vendite eseguite senza l'emissione della fattura a fronte degli acquisti di merce senza fattura, accertando, quindi, in via presuntiva, per l'anno 1998, sia acquisti senza fattura che l'omessa registrazione di ricavi, sottoponendo quindi già nel 1998 ad imposizione il reddito derivante dalla presunta vendita delle rimanenze accertate. Evidenzia, inoltre, che nel processo verbale di constatazione, relativamente all'annualità 2000, erano state semplicemente riportate a nuovo le rimanenze finali rilevate per il precedente anno 1999, ed era stato nell'anno 2000 che le rimanenze sarebbero state vendute, sicchè con l'avviso di accertamento relativo all'anno 2000, l'Agenzia delle entrate, rifacendosi al processo verbale di constatazione, aveva nuovamente presunto, in contrasto con quanto contenuto nell'avviso di accertamento del 1998 (in cui si era presunta l'integrale vendita delle rimanenze giacenti al 31 dicembre 1998), che la società aveva omesso di dichiarare ricavi scaturenti dalla mancata contabilizzazione della vendita delle materie prime.

In sostanza, parte ricorrente lamenta che il giudice del gravame ha definito la questione della duplicazione della imposizione facendo riferimento alla domanda di definizione presentata per l'anno 2000 che, tuttavia, non riveste alcuna rilevanza ai fini della definizione della questione.

14.1 II motivo è fondato.

La contribuente aveva prospettato al giudice del gravame la questione della violazione del divieto di doppia imposizione, basata sulla considerazione che la ripresa di cui all'avviso di accertamento relativo all'anno 2000, oggetto del presente giudizio, consistente nella esistenza di maggiori ricavi non dichiarati relativi alla "vendita in nero" di materie prime basata sul rinvenimento della documentazione extracontabile, era stata, in realtà, si era basata sulla stessa circostanza di fatta già presa in considerazione ai fini dell'accertamento già notificato alla contribuente per l'anno 1998. Ciò in quanto le rimanenze di magazzino, accertate sulla base della documentazione extracontabile rinvenuta e da cui l'amministrazione finanziaria aveva fondato la ripresa di maggiori ricavi non dichiarati per l'anno 1998, era stata nuovamente assunta a fondamento della ripresa fatta valere per l'anno 2000.

Va quindi osservato, in generale, che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'operatività del divieto di doppia imposizione, previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973 art. 67 postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto, sicchè, qualora sia già stato preso in considerazione il presupposto di fatto sulla cui base si è proceduto a contestare maggiori redditi non dichiarati, non può, successivamente, farsi valere una ulteriore pretesa basata sul medesimo presupposto di fatto.

Con riferimento alla fattispecie, la questione era stata prospettata dalla contribuente facendo valere la circostanza che, relativamente all'anno 1998, l'amministrazione finanziaria aveva fondato la pretesa relativa alla sussistenza di maggiori ricavi non dichiarati in base alla verifica della esistenza di rimanenze di magazzini basata sulla rinvenuta documentazione extracontabile e che, quindi, anche per l'anno 2000 si era proceduto alla contestazione di maggiori ricavi non dichiarati sulla base del medesimo presupposto di fatto.

Tali deduzioni, sulla cui base la contribuente aveva fondato la ragione della ritenuta violazione del divieto di doppia imposizione, avrebbe dovuto implicare una verifica circa l'utilizzo del medesimo presupposto di fatto alla base dell'avviso di accertamento relativo all'anno 1998 e 2000.

Il giudice del gravame, invero, ha definito la questione in esame negando la violazione del divieto di doppia imposizione in base alla considerazione che era stata presentata l'istanza di condono.

In realtà, la valutazione della violazione del divieto di doppia imposizione, di cui al D.P.R. n. 600 del 1973 art. 67 cioè del fatto che l'amministrazione finanziaria aveva o meno emesso due avvisi di accerto basati sui medesimi presupposti di fatto, è stata, invero, compiuta sulla base di un elemento di valutazione non conferente. La valorizzazione, infatti, della circostanza del mancato perfezionamento della istanza di condono relativo all'anno 2000 implica, non correttamente, che, ove si fosse perfezionata, si sarebbe potuto ragionare in termini di violazione del divieto di doppia imposizione.

D'altro lato, lo stesso riferimento alla domanda di definizione presentata per l'anno 2000 non riveste alcuna rilevanza ai fini della verifica della violazione del divieto di doppia imposizione, in quanto, come detto, quel che il giudice del gravame è tenuto a verificare è se, relativamente all'annualità 2000, la ripresa si è fondata sulle medesime circostanze fattuali già prese in considerazione ai fini della contestazione contenuta nell'avviso di accertamento relativo all'anno 1998.

12. In conclusione, sono infondati il primo, secondo, quarto e ottavo, sono fondati il decimo, tredicesimo e quattordicesimo, assorbiti i restanti, con conseguente accoglimento del ricorso per i motivi accolti e cassazione della sentenza con rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il decimo, tredicesimo e quattordicesimo motivo, infondati il primo, secondo, quarto e ottavo, assorbiti i restanti, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Calabria, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 5 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 27 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza