Sentenza del 02/02/2022 n. 3267 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. La società contribuente M. SRL ha impugnato tre avvisi di accertamento, notificati in data 2 aprile 2009, relativi ai periodi di imposta 2001, 2002, 2003 e 2006, con cui veniva recuperata a tassazione IVA per indebita detrazione derivante da fatture di acquisto oggettivamente inesistenti, aventi ad oggetto opere (progettazione, studi e realizzazione di opere murarie relative a opificio a uso industriale) eseguite da una società "cartiera" (R. SRL) in Comune di (XXXXX), con conseguente recupero di IVA, già chiesta a rimborso dalla società contribuente, nonchè con i quali - quanto agli esercizi 2003 e 2006 - si procedeva al recupero di IRES e IRAP per le quote di costi pluriennali (spese di impianto) indeducibili. Gli atti impugnati venivano emessi in sostituzione di precedenti atti impositivi, annullati in via di autotutela, sulla base del pervenimento - in aggiunta alla documentazione in relazione alla quale erano stati emessi gli originari atti impositivi oggetto di autoannullamento - di una informativa della Guardia di Finanza trasmessa in data 11 giugno 2007, dalla quale emergeva l'assenza di organizzazione della società emittente, l'artificiosa regolazione dei pagamenti, essendo stati eseguiti dai soci prelievi di importo corrispondente ai corrispettivi ricevuti, nonchè l'inesistenza delle operazioni sottostanti.

2. La società contribuente ha censurato l'illegittimo esercizio del potere di autotutela in violazione del giudicato formatosi in relazione alla precedente impugnazione degli analoghi atti impositivi precedentemente impugnati, decisa con sentenza della CTP di Salerno dell'8 ottobre 2008 e fondata sul medesimo corredo istruttorio; ha dedotto la preclusione dell'accertamento, avendo la contribuente fatto ricorso alla definizione automatica di cui alla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 9, la decadenza dal potere di accertamento in relazione alle annualità dal 2001 al 2003, il difetto di motivazione degli atti impugnati e la carenza di prova della pretesa impositiva per assenza di elementi di gravità, precisione e concordanza circa l'inesistenza delle operazioni sottostanti, nonchè deducendo l'effettiva realizzazione dell'opificio.

3. La CTP di Salerno ha rigettato i ricorsi, ritenendo trattarsi di operazioni soggettivamente inesistenti.

4. La CTR della Campania, Sezione staccata di Salerno, con sentenza in data 7 novembre 2012, previa riunione, ha rigettato gli appelli della società contribuente. Il giudice di appello ha preliminarmente rigettato l'eccezione di giudicato, richiamandosi per relationem alla sentenza del giudice di primo grado. Quanto all'eccezione relativa al condono tombale, non presentata in relazione agli avvisi dei periodi di imposta 2003 e 2006, la CTR ha ritenuto legittimi gli

accertamenti eseguiti dall'Ufficio a seguito della segnalazione effettuata all'Autorità penale. Ha ritenuto, poi, assolto l'onere di motivazione avendo l'Ufficio messo il contribuente in condizione di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali.

5. Ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente, affidato a ventuno motivi, ulteriormente illustrato da memoria, cui ha resistito con controricorso l'Ufficio.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per violazione dell'art. 2909 c.c., artt. 100 e 324 c.p.c., del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 46, 52 e 53, nella parte in cui la sentenza impugnata, rigettando l'eccezione di giudicato, ha ritenuto legittimi gli atti impositivi emessi in sostituzione dei precedenti atti annullati in autotutela. La società ricorrente deduce che la stabilizzazione del rapporto di imposta conseguente alla pronuncia della CTP di Salerno dell'8 ottobre 2008 in relazione ai precedenti avvisi è idonea a riverberare i propri effetti sugli atti impositivi emessi in sostituzione degli stessi, essendosi pronunciata la sentenza del giudice di prossimità, non impugnata e successivamente passata in cosa giudicata, sul medesimo rapporto di imposta e sulla base del "medesimo corredo probatorio" successivamente posto a fondamento degli avvisi di accertamento emessi in sostituzione di quelli annullati. In particolare, osserva parte ricorrente come il nuovo elemento addotto negli atti impositivi emessi in sostituzione di quelli annullati sarebbe costituito dalla menzionata nota informativa della GDF, trasmessa in data 11 giugno 2007, già prodotta come materiale istruttorio nel giudizio instaurato in relazione agli atti di accertamento annullati. Deduce, pertanto, la preclusione del potere di autotutela, esercitato successivamente alla menzionata pronuncia di primo grado, per omessa rimozione della decisione intervenuta in relazione al rapporto giuridico controverso, trattandosi di atto impositivo sostanzialmente reiterativo e "rinnovativo" del precedente.

1.2. Con il secondo motivo si deduce in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in via gradata rispetto al primo motivo, violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c., art. 324 c.p.c., D.L. 30 settembre 1994, n. 564, art. 2-quater, del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, art. art. 68, nonchè del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37. Deduce parte ricorrente che l'esercizio del potere di autotutela si sarebbe potuto esercitare tenuto conto dei profili di criticità censurati dal giudice di prossimità e, in ogni caso, depurando l'avviso di accertamento degli elementi ritenuti inadeguati dal giudice di primo grado. Diversamente - prosegue parte ricorrente - gli avvisi emessi in sostituzione dei precedenti avrebbero conservato la medesima "identità strutturale" di quelli annullati, sin anche nel corredo probatorio, così duplicando la pretesa fiscale mediante una sostituzione dell'atto impositivo qualificabile come meramente "apparente".

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omessa motivazione su un punto decisivo e controverso del giudizio, per avere la CTR laconicamente rigettato l'eccezione di giudicato secondo quanto statuito dal giudice di primo grado. Osserva parte ricorrente di avere censurato la decisione del giudice di primo grado per avere l'Ufficio emesso atti impositivi del tutto reiterativi di quelli annullati, fondati sullo stesso materiale probatorio già esaminato dal giudice di primo grado con la sentenza dell'8 ottobre 2008.

Osserva parte ricorrente come la sentenza impugnata non dia contezza delle ragioni della conferma della decisione di primo grado.

1.4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame circa un fatto decisivo, oggetto di discussione tra le parti, costituito dal fatto che l'oggetto dei due giudizi sarebbe il medesimo, stante l'identità del materiale probatorio posto a corredo dei nuovi atti impositivi. Osserva il ricorrente di avere dedotto in primo e in secondo grado tale fatto storico, valorizzando la circostanza che l'informativa della Guardia di finanza dell'11 giugno 2007 sarebbe stata prodotta nel corso del giudizio relativo agli atti impositivi oggetto di autoannullamento.

1.5. Con il quinto motivo si deduce (in via gradata rispetto ai superiori motivi), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione della L. 27 dicembre 2002, n. (289), art. 9, commi 9 e 10, censurandosi la sentenza impugnata per avere ritenuto legittima la pretesa impositiva in costanza dell'adesione della contribuente al condono tombale di cui alla citata disposizione normativa per gli avvisi relativi alle annualità 2001 e 2002 e dell'avvenuto pagamento in esecuzione della presentazione della dichiarazione di adesione. Osserva parte ricorrente come la CTR avrebbe erroneamente affermato la persistenza del potere impositivo, in relazione ai "recuperi" dei crediti di imposta, posto che la decadenza dal potere impositivo, in conseguenza dell'adesione del contribuente al condono, comporterebbe il consolidamento della posizione tributaria anche in relazione ai crediti esposti in dichiarazione, salvo che l'utilizzo di false fatture fosse stato contestato prima della presentazione del condono. Osserva, in proposito, parte contribuente che l'utilizzo delle false fatture sarebbe stato contestato per la prima volta in data 2 aprile 2009 (con la notificazione degli atti impositivi in oggetto), successivamente al perfezionamento del condono. La conclusione del consolidamento del rapporto di imposta in relazione alle posizioni creditorie vantate dal contribuente dovrebbe ritenersi avvalorata, secondo il ricorrente, anche in forza della L. n. 289 del 2002, all'art. 9, il successivo comma 10, ove prevede che il perfezionamento della procedura di adesione comporti la preclusione di ogni accertamento, salvo che per i controlli di tipo liquidatorio. Osserva, inoltre, che tale conclusione sarebbe conforme all'interpretazione assunta in relazione a precedenti provvedimenti normativi di natura condonistica e sarebbe conforme alla lettura costituzionalmente orientata della norma, ritraibile - in particolare - dalle pronunce del giudice delle leggi, con particolare riferimento a Corte Cost., 27 luglio 2005, n. 340.

1.6. Con il sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione della L. n. 289 del 2002, art. 9, commi 9 e 10, nella parte in cui la CTR ha ritenuto legittima l'azione accertatrice nel caso in cui il rimborso del credito IVA sia già stato riconosciuto e liquidato e l'Amministrazione nulla abbia a suo tempo contestato, in sede di liquidazione, alla contribuente; deduce parte ricorrente che l'avvenuto soddisfacimento delle posizioni creditorie da parte dell'Erario ne preclude - in caso di adesione alla definizione agevolata da parte del contribuente - la reviviscenza in sede di accertamento postumo, ciò risultando indirettamente dalla citata sentenza Corte Cost. n. 340/2005, la quale si era occupata del diverso caso del credito non ancora liquidato dall'Amministrazione finanziaria.

1.7. Con il settimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione della L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 10, nella parte in cui la CTR non ha annullato le sanzioni in relazione alle annualità (2001 e 2002) per le quali era stata presentata l'istanza di adesione al condono. Osserva il ricorrente come il venir meno della pretesa sanzionatoria può essere rilevato di ufficio dal giudice, osservando come la L. ult. cit., art. 9, comma 10, lett. b), contempli, in caso di perfezionamento del procedimento del condono, l'estinzione delle sanzioni tributarie, irrogate dall'Ufficio a termini del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, artt. 5 e 6.

1.8. Con l'ottavo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. 26 settembre 1972, n. 633, art. 57, commi 1 e 3, nella formulazione pro tempore e della L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 10, lett. c), nella parte in cui la sentenza impugnata ha rigettato l'eccezione di decadenza dell'azione accertatrice relativa all'IVA per i periodi di imposta 2001, 2002, 2003, stante l'avvenuta segnalazione di fatti costituenti reato all'Autorità giudiziaria. Osserva parte ricorrente che l'adesione al condono preclude l'applicazione della disciplina del raddoppio dei termini, in quanto esclude la punibilità (e il conseguente accertamento penale) per il reato della fattispecie coperta dall'adesione alla misura agevolativa; sicchè - conclude parte ricorrente - l'accertamento relativo alla dedotta indebita detrazione IVA e al conseguente indebito rimborso del credito si sarebbe potuto in tesi contestare nel rispetto dei termini ordinari di accertamento. Osserva, in ogni caso, che il ricorso al condono costituisce fattispecie estintiva del reato.

1.9. Con il nono motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione della L. 27 luglio 2002, n. 212, art. 7, comma 1, e della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, per avere il giudice di appello ritenuto nella sentenza impugnata assente il vizio di motivazione degli atti impositivi, sul presupposto dell'irrilevanza dell'allegazione dei verbali redatti nei confronti di soggetti terzi rispetto alla società accertata, per essere la contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali. Osserva parte ricorrente come elemento fondante gli accertamenti per cui è causa è l'utilizzo di fatture di acquisto per operazioni inesistenti su fatture emesse dalla R. SRL. Nel trascrivere gli atti impugnati, parte ricorrente evidenzia come gli stessi si nutrano di valutazioni relative ad atti istruttori eseguiti in danno dell'emittente R. SRL e delle società subappaltatrici, i quali non sarebbero stati allegati all'atto impositivo, con conseguente violazione dell'obbligo di motivazione. Deduce parte ricorrente che la motivazione per relationem non possa considerarsi esaustiva ove non venga allegato all'atto impositivo l'atto al quale lo stesso faccia rinvio, ove lo stesso non sia altrimenti conosciuto.

1.10. Con il decimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omessa motivazione su un punto decisivo della controversia, nella parte in cui la CTR ha ritenuto assolto l'obbligo motivazionale degli atti impugnati per relationem, nonostante la mancata allegazione dei verbali redatti nei confronti di terzi, sulla base dei quali l'Ufficio aveva ritenuto la natura fittizia delle fatture utilizzate dalla società contribuente.

1.11. Con l'undicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che sia stato oggetto di discussione tra le parti e che risulti decisivo ai fini della decisione, nella parte in cui la CTR ha ritenuto assolto per relationem l'obbligo di motivazione degli atti impositivi. Osserva parte ricorrente come l'omissione rilevante,

ai fini del giudizio, riguardasse non i verbali redatti nei confronti della contribuente, bensì quelli redatti nei confronti dell'emittente R. SRL e delle sue imprese fornitrici. Osserva parte ricorrente di avere dedotto la circostanza nei due gradi di merito del giudizio e osserva come tale fatto sia decisivo, in quanto tale fatto sarebbe funzionale a dimostrare come la mancata allegazione dei verbali non consentisse di ritenere assolto l'obbligo motivazionale, contenendo tale fatto "elementi necessari ad individuare i presupposti della pretesa tributaria". Osserva il ricorrente come l'atto impugnato richiamasse a cascata indagini a carico della contribuente, che a loro volta richiamano ulteriori atti di indagine.

1.12. Con il dodicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omessa motivazione su punto controverso del giudizio, nella parte in cui la CTR ha confermato la sentenza di primo grado in ordine alla fondatezza della pretesa impositiva. Osserva parte ricorrente di avere offerto la prova, anche tramite documentazione fotografica, circa l'effettiva realizzazione delle opere da parte dell'emittente, rispetto alla quale il giudice di appello avrebbe apoditticamente dato una prova di insufficienza degli elementi di prova.

1.13. Con il tredicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, che ha costituito oggetto di discussione tra le parti, costituito dall'avvenuta realizzazione delle opere oggetto dell'emissione delle fatture contestate dall'Ufficio e che i prezzi praticati dall'impresa emittente fossero congrui rispetto a quelli mediamente praticati, comprovato da due relazioni tecniche, nelle quali il CTP attestava sia la realizzazione delle opere, sia l'assenza di sovrafatturazione, nell'ambito di un programma di investimenti curato dall'allora Ministero dell'Industria. Il ricorrente deduce la decisività di tale fatto storico (realizzazione dell'opificio industriale a prezzi congrui), in quanto ove il giudice di appello la avesse presa in esame avrebbe concluso "che le prestazioni di servizio rese dalla R. s.r.l. non erano fittizie".

1.14. Con il quattordicesimo motivo si deduce in via gradata, a termini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omessa motivazione nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto l'infondatezza delle censure della contribuente, volte a contrastare il quadro indiziario addotto dall'Ufficio a fondamento dell'inesistenza oggettiva delle operazioni sottostanti l'emissione le fatture oggetto di contestazione, con particolare riferimento alla circostanza che i controlli incrociati sui subappaltatori dell'emittente avallassero l'effettiva esistenza delle operazioni.

1.15. Con il quindicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, costituito dal fatto che i controlli incrociati con le imprese appaltatrici e subfornitrici dell'emittente dimostrassero l'effettiva esecuzione delle opere, avuto riguardo - in particolare - al contratto di subappalto con la società di persone Lingam di L. & C. SAS e all'effettivo pagamento dei corrispettivi da parte dell'emittente, circostanze decisive ai fini della prova dell'effettiva esistenza delle prestazioni sottostanti l'emissione le fatture contestate dall'Ufficio.

1.16. Con il sedicesimo motivo si deduce omessa motivazione circa un punto decisivo della controversia, avuto riguardo la CTR ha ritenuto fondati gli elementi indiziari addotti dall'Ufficio e ha ritenuto apoditticamente infondati gli elementi addotti a prova contraria dalla società contribuente. L'omissione di motivazione si incentrerebbe, secondo parte ricorrente, in ordine

alle risultanze degli accertamenti bancari effettuati dall'Ufficio, secondo cui l'effettuazione di prelevamenti da parte dei soci in misura corrispondente ai pagamenti effettuati dalla società contribuente dissimulerebbe una restituzione dei corrispettivi dall'emittente alla contribuente. Circostanze in relazione alle quali la società contribuente aveva contestato la puntualità delle suddette deduzioni e che risulterebbe in contrasto con l'accertamento compiuto dai verificatori, secondo cui i versamenti alla società contribuente fossero avvenuti per importi inferiori e, in parte, sarebbero stati restituiti dai soci dell'emittente a quest'ultima.

1.17. Con il diciassettesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di fatto decisivo ai fini della decisione che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti, costituito dal fatto che i prelevamenti dei soci dell'emittente siano stati compensati dalla restituzione di tali importi da parte dei soci dell'emittente nei confronti di quest'ultima, circostanza decisiva ai fini del fatto che l'emittente non avesse restituito alla odierna contribuente i corrispettivi fatturati.

1.18. Con il diciottesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per omessa pronuncia a termini dell'art. 112 c.p.c., per non essersi il giudice di appello pronunciato sull'eccezione, sollevata in via subordinata dalla contribuente appellante, che le fatture si sarebbero potute considerare, al più, come soggettivamente inesistenti, in relazione ai quali si sarebbe potuta provare la deducibilità dei costi, stante l'intervenuta prova della realizzazione delle opere e la congruità dei costi di realizzazione. Ove, pertanto, l'emittente fosse stata un soggetto meramente interposto, "la positiva ricognizione dell'effettuazione delle prestazioni ed il pagamento del corrispettivo avrebbero dovuto indurre a ritenere deducibili i costi sostenuti". Osserva, al riguardo, parte ricorrente, come il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, ha positivamente riconosciuto la deducibilità dei costi per operazioni soggettivamente inesistenti, costituendo tale normativa ius superveniens con valenza retroattiva.

1.19. Con il diciannovesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, commi 1 e 3, nella parte in cui il giudice di appello non ha fatto applicazione dello ius superveniens, con valenza retroattive, di cui alle citate disposizioni normative, con conseguente deducibilità dei costi per le suddette operazioni, in quanto soggettivamente inesistenti.

1.20. Con il ventesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in via gradata rispetto ai due superiori motivi, omessa motivazione su punto decisivo della controversia, nella parte in cui la CTR non ha valutato che il controllo incrociato eseguito nei confronti della Lxxxx di L. & C. SAS dimostrerebbe l'effettiva sussistenza delle prestazioni eseguite, con conseguente deducibilità dei costi.

1.21. Con il ventunesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, costituito dalla circostanza menzionata nel superiore motivo.

2. I primi quattro motivi (sui quali il ricorrente è tornato diffusamente sia in memoria, sia durante la discussione orale), i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati. Il ricorrente si duole dell'illegittimo esercizio del potere di autotutela da parte dell'Ufficio, quale

effetto della violazione del giudicato esterno formatosi in relazione a precedenti atti dell'amministrazione finanziaria. Il ricorrente deduce la violazione del giudicato in relazione al passaggio in giudicato della sentenza della CTP di Salerno n. 561 dell'8 ottobre 2008, allegata alla memoria depositata nel giudizio di primo grado (pagg. 4, 20, 36 ricorso), ma non allegata al presente giudizio. Lo stesso ricorrente deduce, tuttavia, che il giudicato in relazione alla suddetta pronuncia del giudice di merito si sarebbe formato medio tempore per effetto della mancata impugnazione della sentenza di primo grado in oggetto (pag. 28 ricorso) e non, pertanto, in epoca precedente l'emissione e la notificazione dell'atto di annullamento in autotutela con emissione di un nuovo atto impositivo oggetto del presente giudizio. La deduzione di illegittimo esercizio del potere di autotutela viene, pertanto, formulata in relazione all'emissione di un atto di autotutela sostitutiva emesso dopo il deposito di una sentenza del giudice tributario (8 ottobre 2008), non ancora passata in giudicato all'atto della notificazione dell'atto sostitutivo medesimo (2 aprile 2009), sentenza che sarebbe passata in giudicato all'esito del termine lungo di impugnazione (come nota correttamente il patrono erariale), decorso successivamente alla notificazione dell'atto impositivo sostitutivo. Nè è stato dedotto che la sentenza sarebbe passata in giudicato per effetto del decorso del termine breve; nè la menzionata sentenza del giudice di prossimità, munita dell'attestazione della cancelleria, è stata allegata al ricorso, al fine di consentire a questa Corte l'esame di un diverso momento passaggio in giudicato della stessa (Cass., 22 novembre 2021, n. 35920). Le doglianze devono, pertanto, ritenersi formulate in relazione all'esercizio dell'autotutela al momento in cui una sentenza, non ancora passata in giudicato, avesse annullato la pretesa impositiva, sentenza in relazione alla quale l'Ufficio ha ritenuto di non impugnarla (così facendola passare in cosa giudicata) e, in costanza del decorso dei termini di impugnazione della stessa, ha riemesso un nuovo atto impositivo, annullando in via amministrativa quello precedente, già oggetto di sindacato giurisdizionale conclusosi in primo grado.

3. Va premesso, al riguardo, che il D.L. 30 settembre 1994, n. 564, art. 2-quater, comma 1, conv. dalla L. 30 novembre 1994, n. 656, ha demandato a decreti del Ministro delle Finanze i criteri sulla base dei quali si esercita il potere di annullamento di ufficio in autotutela dell'Amministrazione finanziaria ("sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali (..) si abbandona l'attività dell'amministrazione"), anche in costanza di contenzioso giurisdizionale ("anche in pendenza di giudizio"). Dispone, al riguardo, il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, in attuazione della suddetta disposizione legislativa che, quanto alla concorrenza del potere di annullamento di ufficio con la pendenza del procedimento giurisdizionale, che "Non si procede all'annullamento d'ufficio o alla rinuncia all'imposizione in caso di auto-accertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione". Tale norma viene interpretata dalla costante giurisprudenza di questa Corte nel senso che il potere di autotutela dell'Amministrazione, espressamente riconosciuto dal D.L. n. 564 del 1994, art. 2-quater, comma 1, ha carattere generale e, pertanto, può essere legittimamente esercitato sino al momento in cui non si sia formato il giudicato sull'atto oggetto dello stesso e, al contempo, non sia decorso il termine di decadenza, fissato dalle singole leggi di imposta, per l'emissione dell'avviso di accertamento (Cass., Sez. V, 21 marzo 2018, n. 7033). E' il solo giudicato esterno, formatosi in epoca precedente l'esercizio del potere di autotutela sull'atto successivamente annullato che costituisce limite all'esercizio del potere di autotutela, posto che il giudicato non

rientra nella disponibilità delle parti (e neanche dell'Amministrazione finanziaria) e corrisponde ad un preciso interesse pubblico di eliminare l'incertezza delle situazioni giuridiche (Cass., Sez. V, 7 dicembre 2021, n. 38744; Cass., Sez. V" 30 giugno 2021, n. 18446; Cass., Sez. V, 30 giugno 2021, n. 18388; Cass., Sez. V, 23 giugno 2021, n. 17924; Cass., Sez. II, 28 ottobre 2019, n. 27481; Cass., Sez. II, 31 maggio 2017, n. 24994; Cass., Sez. III, 7 aprile 2009, n. 8379). Formatosi tale giudicato in epoca precedente l'emissione dell'atto di annullamento, il relativo potere dell'Amministrazione finanziaria è precluso e, ove esercitato, è illegittimo (Cass., Sez. V, 31 ottobre 2017, n. 25893), non potendo l'Amministrazione nè violare, nè eludere tale giudicato (Cass., Sez. V, 28 novembre 2019, n. 31120; Cass., Sez. VI, 6 dicembre 2016, n. 25023; Cass., Sez. VI, 13 marzo 2013, n. 6329; Cass., Sez. V, 26 marzo 2010, n. 7335; Cass., Sez. V, 16 luglio 2003 n. 11114).

4. Ove, invero, non si sia formato il giudicato all'atto della notificazione del nuovo atto impositivo, l'esercizio del potere di autotutela è legittimo, in quanto attività doverosa dell'Amministrazione finanziaria, tale da onerare la stessa - in virtù del "principio di perennità", a sostituire l'atto annullato con un nuovo atto, ancorchè di contenuto identico a quello annullato, privo dei vizi originari dello stesso (Cass., Sez. V, 16 giugno 2021, n. 16996; Cass., Sez. VI, 18 maggio 2021, n. 13407; Cass., Sez. VI, 30 settembre 2020, n. 20705; Cass., Sez. VI, 6 luglio 2020, n. 13807; 9 giugno 2020, n. 10981; Cass., Sez. VI, 18 febbraio 2020, n. 4153; Cass., Sez. V, 20 marzo 2019, n. 7751).

5. Tale "principio di perennità", riferito in generale all'azione amministrativa e che trova fondamento nei principi espressi dagli artt. 53 e 97 Cost., consegue all'esigenza di continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'interesse pubblico, opposto al divieto del ne bis in idem che invece è proprio dell'azione giurisdizionale. In virtù di detto principio, il potere della Pubblica Amministrazione, come osservato in dottrina, sopravvive al suo esercizio e può essere nuovamente posto in essere, anche in relazione alla stessa fattispecie e persino in senso opposto alla precedente manifestazione del potere stesso. Ne consegue che - in assenza di specifica norma di legge che preveda un più limitato esercizio dell'autotutela (quale la L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 21-novies, come in particolare modificato dalla L. 7 agosto 2015, n. 124, art. 6), - l'esercizio del potere di autotutela non implica la consumazione del potere impositivo, ancorchè l'atto originario venga rimosso con effetti ex tunc, rinnovando doverosamente l'amministrazione un proprio atto viziato con l'emanazione di un altro, corretto dai vizi del precedente (Cass., Sez. V, 8 luglio 2015, n. 14219). La rinnovata emissione dell'atto amministrativo nel caso in cui l'Ufficio riscontri (a suo giudizio) l'esistenza di vizi dell'atto impositivo precedente, fa sì che l'annullamento dell'atto precedente si giustifichi quasi come un posterius doveroso, al fine di rispettare il divieto di plurime imposizioni di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 67, (Cass., Sez. V, 23 ottobre 2019, n. 27091). Solo l'esistenza del giudicato, quale principio superiore dell'ordinamento, nonchè, parimenti, l'intervenuta decadenza dalla potestà di accertamento che sorregge l'azione dell'Ufficio, precludono l'esercizio di questo doveroso potere-dovere dell'amministrazione.

6. Da tali premesse discende che, salva la formazione del giudicato (esterno) al momento della notificazione dell'atto sostitutivo emesso in esecuzione del potere-dovere di annullamento, l'esercizio di tale potere può essere esercitato anche ove sia stata resa pronuncia giurisdizionale, non ancora passata in giudicato e anche in pendenza di impugnazione della pronuncia avente

ad oggetto l'atto originario (Cass., Sez. V, 8 ottobre 2019, n. 25055) e, conseguentemente, anche in pendenza dei termini per la proposizione dell'impugnazione, come nella specie. Nel qual caso, la pronuncia relativa all'atto successivamente annullato in via amministrativa viene caducata per effetto della cessazione della materia del contendere in relazione a tale precedente atto ed è inidonea ad acquisire efficacia di giudicato sostanziale, fatta eccezione per l'accertamento del venir meno dell'interesse alla prosecuzione dell'originario giudizio (Cass., Sez. V, 20 marzo 2015, n. 5641; Cass., Sez. V, 17 luglio 2014, n. 16324).

7. Nella specie, non risulta che la pronuncia della CTP di Salerno dell'8 ottobre 2008 fosse passata in giudicato al momento della notificazione dell'atto impositivo qui impugnato, per cui deve ritenersi legittimo l'esercizio del diritto di autotutela; nè può essere invocato il giudicato esterno apparentemente formatosi per effetto del decorso del termine di impugnazione avverso la suddetta sentenza, essendo venuto meno l'oggetto del contendere in relazione al precedente atto impositivo. I primi quattro motivi di ricorso vanno, pertanto, rigettati.

8. I motivi dal quinto al settimo, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, in tema di cd. condono tombale, l'Erario può accertare i crediti esposti dal contribuente nella dichiarazione, in quanto il condono avendo come scopo il recupero di risorse finanziarie e la riduzione del contenzioso e non già l'accertamento dell'imponibile - elide in tutto o in parte, per sua natura, il debito fiscale, ma non opera sui crediti che il contribuente possa vantare nei confronti del fisco, che restano soggetti all'eventuale contestazione da parte dell'Ufficio (Cass., Sez. U., 6 luglio 2017, n. 16692; Cass., Sez. VI, 13 novembre 2020, n. 25719; Cass., Sez. V, 30 settembre 2020, n. 20829; Cass., Sez. V, 30 gennaio 2019, n. 2641; Cass., Sez. V, 13 dicembre 2018, n. 32257; Cass., Sez. V, 28 luglio 2017, n. 22436). Nella specie, l'accertamento ha preso le mosse dall'illegittimo utilizzo di false fatture ai fini IVA (da cui è scaturito anche l'accertamento di costi indeducibili), utilizzati dal contribuente e richiesti a rimborso.

9. Non rileva, pertanto, come deduce parte ricorrente nel quinto motivo, la circostanza secondo cui l'utilizzo di false fatture non fosse stato contestato prima della presentazione del condono, così come non rileva l'avvenuto rimborso di tali crediti (come dedotto nel sesto motivo), trattandosi di accertamento estraneo al condono, con conseguente estensione del principio, per quanto dedotto dal ricorrente nel settimo motivo, anche alle sanzioni.

10. L'ottavo motivo - che indirettamente coinvolge anche il tema del dedotto esercizio dell'autotutela sostitutiva, come già osservatosi supra - è infondato. La L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 10, introduce una condizione di non punibilità per alcuni reati, tra cui quelli previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2, 3, 4, 5 e 10, quale effetto del perfezionamento del condono. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, la soglia di rilevanza penale di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, e di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, comma 3, nel testo vigente ratione temporis, va valutata con riferimento al momento in cui è stata commessa la violazione ed effettuato l'accertamento, non rilevando che successivamente sia venuta meno la soglia di punibilità e conseguentemente l'obbligo di denuncia penale (Cass., Sez. VI, 30 giugno 2016, n. 13483), posto che il raddoppio dei termini previsto dalle norme in oggetto presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.c., per uno dei reati previsti dal

D.Lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione (Cass., 30 maggio 2016, n. 11171). Tale impostazione discende dalla lettura della norma fornita dal giudice delle leggi, secondo cui - come già osservatosi in relazione ai superiori motivi - il condono impedisce di accertare i debiti tributari coperti dall'agevolazione, ma non esclude il potere dell'amministrazione finanziaria di accertare la sussistenza dei crediti vantati dal contribuente (Corte Cost., 25 luglio 2011, n. 247), in quanto la norma in materia di raddoppio dei termini dell'accertamento prevede, quale unica condizione, "la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento" (Corte Cost., n. 247/2011). Sicchè, "gli avvisi di accertamento impugnati, in quanto diretti a negare proprio l'esistenza del credito IVA indicato dalla società contribuente, non possono perciò essere influenzati dal condono tombale precedentemente richiesto dalla contribuente stessa (e ciò indipendentemente dall'efficacia di tale condono)" (Corte Cost., n. 247/2011, cit.).

11. Tale lettura della norma si impone ulteriormente nella specie in quanto - come osservato dallo stesso giudice delle leggi, con particolare riferimento alle norme in materia di IVA - il condono si porrebbe in contrasto "con l'ordinamento comunitario, in quanto comporta una rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili in materia di IVA (...) Il rilevato contrasto con l'ordinamento comunitario comporta l'obbligo del giudice e dell'amministrazione finanziaria italiani di non applicare le norme nazionali relative al suddetto condono (...) Da ciò discende la riespansione del potere accertativo dell'amministrazione finanziaria e, per quanto qui interessa, l'applicabilità della denunciata normativa concernente il raddoppio dei termini di accertamento in presenza di violazioni tributarie di rilevanza penale ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000," (Corte Cost., n. 247/2011, cit.). La menzionata riespansione del potere di accertamento costituisce strumento idoneo ad assicurare la lotta alle frodi IVA e a consentire che l'IVA sia interamente riscossa nel territorio dello Stato (Corte di Giustizia UE, 11 aprile 2018, SEB bankas, C-532/16, punto 36; Corte di Giustizia UE, 9 luglio 2015, Cabinet Medical Veterinar Dott. Tomoiagà Andrei, C-144/14, punti 25, 26, 29; Corte di Giustizia UE, 26 febbraio 2013, Akerberg Fransson, C-617/10, punto 25; Corte di Giustizia UE, 15 novembre 2011, Commissione c. Germania, C-539/09, punto 74; Corte di Giustizia UE, Commissione c. Italia, 17 luglio 2008, C-132/06, punti 47, 52, 53, pronuncia, quest'ultima, relativa proprio alla misura condonistica in oggetto; Cass., Sez. V, 4 maggio 2021, n. 11589).

12. Il nono motivo, articolato nelle forme della censura per violazione di legge, è infondato. Il giudice di appello ha fatto corretta applicazione del principio comunemente affermato da questa Corte, secondo cui l'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente medesimo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an ed il quantum debeatur (ex multis Cass., 27 aprile 2020, n. 8177). Avendo, pertanto, la CTR accertato che la società contribuente è venuta a conoscenza della pretesa impositiva nei suoi elementi essenziali ("l'obbligo di motivazione resta soddisfatto tutte le volte che l'Amministrazione abbia posto il destinatario dello stesso, come nel caso di specie, in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali").

13. Il decimo e l'undicesimo motivo sono inammissibili, posto che il ricorrente non trascrive, nè allega nè gli avvisi impugnati, nè la documentazione invocata ai fini di verificare l'incidenza della mancata allegazione della suddetta documentazione, relativa nei confronti dell'emittente e dei subappaltatori, al fine di considerare non conosciuta negli elementi essenziali la pretesa impositiva, come invece accertato dal giudice di appello.

14. I motivi dal dodicesimo al diciottesimo sono inammissibili per difetto di interesse. Il ricorrente intende provare l'erroneità del giudice di appello nel non avere valutato elementi di fatto decisivi ai fini della prova della natura meramente soggettivamente inesistente delle fatture emesse e ricevute dalla società R. SRL. Tuttavia, non risulta oggetto di censura in grado di appello l'accertamento compiuto dalla sentenza di primo grado (con conseguente formazione del giudicato interno), secondo cui le operazioni in oggetto fossero soggettivamente inesistenti ("in considerazione di alcune peculiarità della ditta appaltatrice die lavori, indicava quest'ultima come sorta di cartiera di operazioni soggettivamente inesistenti").

15. Fondato è, conseguentemente (stante la formazione del menzionato giudicato interno), il diciannovesimo motivo in tema di applicazione dello ius superveniens, dovendo trovare applicazione lo ius superveniens circa la deducibilità dei costi per fatture soggettivamente inesistenti, benchè effettivamente sostenuti a termini del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, (Cass., Sez. V, 24 luglio 2018, n. 19617). Resta, pertanto, assorbito l'esame degli ultimi due motivi di ricorso.

16. Il ricorso va, pertanto, accolto in relazione al diciannovesimo motivo, per l'applicazione dello ius superveniens, cassandosi la sentenza impugnata con rinvio al giudice a quo, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta i motivi dal primo al nono, dichiara inammissibili i motivi dal decimo al diciottesimo; accoglie il diciannovesimo motivo, dichiara assorbiti gli ultimi due motivi; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla CTR della Campania, Sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 26 gennaio 2021.

Depositato in Cancelleria il 2 febbraio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza