Sentenza del 17/11/2022 n. 33865 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Nuova G. Srl impugnò l'avviso di accertamento notificatole l'8 aprile 2008 dall'Agenzia delle Entrate, con il quale venivano ripresi a tassazione, ai fini Ires, Irap e Iva per l'anno 2004, ricavi non dichiarati e costi non deducibili, e venivano irrogate sanzioni.

La Commissione tributaria provinciale di Palermo, nel contraddittorio con l'Amministrazione, accolse il ricorso.

2. Il successivo appello, proposto dall'Agenzia delle Entrate, fu accolto dalla Commissione tributaria regionale della Sicilia.

La C.T.R., superati i rilievi formali sull'atto impositivo che ne avevano condotto all'annullamento in primo grado, ritenne anzitutto corretta la contestazione inerente all'Irap, quantunque la verifica di polizia tributaria donde aveva tratto origine l'accertamento muovesse da direttive concernenti solo Iva e imposte dirette, in quanto "espressamente il D.Lgs. n. 446 del 1997, istitutivo dell'Irap, fa riferimento per le attività di controllo e rettifica della dichiarazione, per l'accertamento e la riscossione, per gli obblighi documentali e contabili dei contribuenti, alle disposizioni in materia di imposte dirette".

Rilevò inoltre, quanto ai contestati omessi ricavi, che la rettifica si era fondata su un accertamento analitico, le cui risultanze non erano state superate dalle prove offerte dalla contribuente; nonchè, quanto ai costi non deducibili, che questi ultimi risultavano dai processi verbali prodotti dall'Amministrazione in primo grado, non disconosciuti e corroborati dai relativi allegati, regolarmente acquisiti nel corso del giudizio d'appello, dai quali emergeva la circostanza che la contribuente avesse dedotto spese per l'acquisto e l'impiego di veicoli senza indicarne gli estremi, come era invece necessario per accertare che si trattasse di mezzi facenti parte della dotazione aziendale.

Infine, ritenne l'infondatezza dei rilievi formali operati dalla contribuente nei confronti dell'atto impositivo e del prodromico processo verbale, sia perchè contrastanti con le risultanze di tali atti (superabili solo con querela di falso), sia perchè volti a contestare difetti di motivazione invece insussistenti.

3. Avverso tale decisione la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a sette motivi, illustrati da successiva memoria. L'Amministrazione ha resistito con controricorso.

La causa giunge in decisione a seguito di rinvio a nuovo ruolo disposto in esito all'udienza pubblica del 13 febbraio 2019, dopo la sospensione del processo per effetto della dichiarazione, da parte della contribuente, della volontà di avvalersi della definizione agevolata delle controversie tributarie ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6.

Motivi della decisione

1. In via preliminare va dato atto del fatto che alla sospensione del giudizio non ha fatto seguito alcuna domanda di definizione agevolata da parte di Nuova Gamma Srl 2. Ciò premesso, e passando all'esame del ricorso, con il primo motivo la contribuente denunzia violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 5.

Assume, in proposito, che le operazioni di verifica che hanno preceduto l'emissione dell'atto impositivo hanno avuto luogo dal 15 febbraio al 6 maggio 2005, e si sono quindi protratte per un termine superiore alla soglia dei trenta giorni lavorativi stabilita dalla norma evocata.

Critica, pertanto, la sentenza impugnata nella parte in cui, richiamandosi alla documentazione relativa a tali operazioni, ha attribuito rilievo ai soli giorni di effettiva permanenza dei verificatori presso i locali dell'impresa.

Osserva, infatti, che una tale interpretazione finirebbe per frustrare la finalità della norma, consistente nel preservare l'impegno di dipendenti e consulenti nell'attività d'impresa, dalla quale sono invece normalmente distolti in presenza di una verifica.

Evidenzia, infine, che la tesi ermeneutica adottata dalla C.T.R. risulta in effetti cristallizzata dalla modifica apportata alla norma in questione mediante il D.L. 13 maggio 2011, n. 70, art. 7 conv. in L. n. 106 del 2011, a far data dal 14 maggio 2011, ciò che condurrebbe ad un'interpretazione radicalmente diversa della norma con riferimento ai fatti commessi anteriormente alla modifica.

2.1. La censura è priva di fondamento.

In tema di verifiche tributarie presso la sede del contribuente, questa Corte ha più volte affermato che il termine di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, anche nella formulazione anteriore alla modifica intervenuta con il D.L. n. 70 del 2011, si riferisce ai soli giorni di effettiva attività lavorativa svolta presso tale sede ed esclude, perciò, dal computo quelli impiegati per verifiche ed attività eseguite altrove (v. Cass. n. 7584/2015; Cass. n. 24690/2014; Cass. n. 23595/2011).

Sul punto, peraltro, conviene ribadire che la violazione del ridetto termine non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, nè l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati (v. Cass. n. 6779/2022; Cass. n. 2055/2017).

3. Con il secondo motivo la ricorrente denunzia violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 2.

Al riguardo, si duole del fatto che la C.T.R. abbia disatteso le controdeduzioni da lei svolte in appello, con le quali denunziava che il processo verbale redatto dagli operanti il 15 febbraio 2005 non indicava le ragioni della verifica, in violazione dell'obbligo informativo previsto dalla norma evocata, a nulla rilevando il fatto che alcune indicazioni fossero poi contenute nel verbale redatto il successivo 6 maggio.

3.1. Il motivo è infondato.

Anche questa seconda disposizione invocata dalla ricorrente, infatti, nel prevedere obblighi informativi "quando viene iniziata la verifica", non li contempla a pena di nullità; pertanto, in ossequio alla regola della tassatività delle nullità che governa il sistema tributario, l'inosservanza di tale obbligo non inficia la validità dell'atto impositivo (cfr. Cass. sez. U, n. 3676/2010; v. anche Cass. n. 2629/2022; Cass. n. 33572/2018).

4. Il terzo mezzo, formulato dalla ricorrente in via subordinata rispetto ai due che lo precedono, denunzia omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione ad entrambe le doglianze.

Nuova Gamma sostiene, infatti, che la C.T.R. avrebbe trascurato di esaminare "le relative circostanze in fatto appositamente dedotte ai fini della configurazione dei due profili di illegittimità".

4.1. La censura, per come formulata, non supera il vaglio di ammissibilità; con essa, infatti, lungi dall'evidenziare il fatto storico del quale la sentenza di appello avrebbe omesso lo scrutinio, la ricorrente reitera la denunzia di violazione delle norme indicate sollecitandone una diversa interpretazione.

5. Il quarto motivo denunzia "violazione e/o falsa applicazione delle norme di diritto che disciplinano l'attività di esecuzione degli accessi e delle verifiche, ed in particolare del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33, del D.P.R. 26 febbraio 1972, n. 633, art. 52 e del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 25".

La contribuente assume che la C.T.R. avrebbe dovuto dichiarare l'illegittimità dell'atto impositivo, in quanto originato da una verifica fiscale eseguita dalla Guardia di Finanza anche con riguardo all'Irap, in assenza di apposita autorizzazione rilasciata dal Capo dell'Ufficio.

5.1. Il motivo è infondato.

Questa Corte ha più volte affermato il principio in base al quale deve ritenersi consentito estendere la verifica, ampliandone l'oggetto, anche a tributi diversi rispetto a quelli indicati, ovvero ad annualità diverse, non sussistendo un obbligo di comunicazione preventiva al contribuente dell'oggetto della verifica, e non essendo previsto che l'imprecisa indicazione dell'estensione temporale della stessa comporti l'automatica invalidità dell'atto (v. ad es. Cass. n. 334/2021; Cass. n. 33572/2018; Cass. n. 429/2015).

Ciò vale, a maggior ragione, con riferimento all'ambito di imposta evocato, giacchè, come correttamente rilevato dai giudici d'appello, il D.Lgs. n. 446 del 1997, istitutivo dell'Irap, fa

riferimento - per le attività di controllo e rettifica della dichiarazione, per l'accertamento e la riscossione, nonchè per gli obblighi documentali e contabili - alle disposizioni in materia di imposte sui redditi, sì da consentire l'estensione di un'eventuale verifica già disposta per tali ultime.

6. Il quinto mezzo deduce nullità della sentenza in relazione all'art. 112 c.p.c..

La ricorrente lamenta che la C.T.R. avrebbe omesso di pronunziarsi sulla sua eccezione di illegittimità dell'atto impositivo per carenza di motivazione in punto alle "ragioni giuridiche" poste a sostegno dello stesso, in relazione a quanto disposto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42.

6.1. La censura è inammissibile.

Come si evince dalla lettura del provvedimento impugnato, infatti, il profilo della motivazione dell'atto impositivo era stato affrontato dalla sentenza di primo grado, con statuizione suscettibile di passare in giudicato ove non fatta oggetto di appello incidentale da parte della società contribuente; a nulla rileva, pertanto, il fatto che sul punto siano state formulate mere deduzioni difensive davanti alla C.T.R., che sulle stesse non era tenuta a pronunziarsi.

7. Con il sesto motivo la ricorrente lamenta poi il fatto che nella sentenza impugnata non figuri "un'adeguata motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio", tutti attinenti al merito della pretesa tributaria e alle prove valorizzate dall'Amministrazione in seno all'atto impositivo.

7.1. Anche tale motivo è inammissibile.

Per un verso, infatti, la contribuente, pur formalmente dolendosi dell'omesso esame di circostanze, critica la sentenza impugnata in quanto "non adeguatamente motivata", così da dilatare illegittimamente il sindacato consentito dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5; di ciò è chiaramente significativo il fatto che il ricorso non indichi le circostanze storiche delle quali si lamenta l'omesso esame, ma riproponga, in modo indistinto, l'intero corpo delle deduzioni svolte in sede d'appello, nel quale convivono elementi fattuali e considerazioni in diritto.

Per altro verso, poi, la doglianza mira ad ottenere una rivalutazione del materiale probatorio già offerto ai giudici d'appello, vale a dire un accertamento estraneo al perimetro del presente giudizio di legittimità.

8. Con il settimo motivo, infine, la ricorrente deduce nullità della sentenza con riferimento all'art. 112 c.p.c., assumendo che la C.T.R. avrebbe omesso di pronunziarsi sulle sue controdeduzioni nella parte in cui esse denunziavano il difetto di motivazione dell'atto impositivo in punto all'applicazione di sanzioni.

8.1. Anche quest'ultima censura è inammissibile.

8.2. Al riguardo, occorre premettere - in base a quanto emerge dagli atti dei giudizi di merito, il cui esame è consentito dalla denunzia di error in procedendo - che su tale profilo di contestazione della pretesa erariale il giudice di primo grado aveva omesso di pronunziarsi,

essendo la stessa rimasta assorbita dall'annullamento dell'avviso di accertamento per ragioni formali.

L'esame del fascicolo del giudizio di appello consente, poi, di rilevare che l'odierna ricorrente si costituì innanzi alla C.T.R. il 4 ottobre 2012, mentre l'atto introduttivo del gravame le era stato notificato il 20 novembre 2010. La costituzione in appello della contribuente avvenne, pertanto, dopo la scadenza del termine di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 24, comma 1, (nel testo vigente all'epoca).

8.3. Questa Corte ha più volte chiarito che la tardiva costituzione in giudizio della parte resistente non comporta alcuna nullità, stante il principio di tassatività delle relative cause (ex plurimis, Cass. n. 14638/2019; Cass. n. 11943/2016); ha precisato, tuttavia, che la violazione del termine previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23 comporta, per la parte che si costituisce, la decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi (fra le altre, Cass. n. 26507/2021; Cass. n. 2585/2019).

Pertanto, la proposizione della questione non esaminata dal giudice di primo grado, ancorchè consentita in appello sotto forma di controdeduzioni, imponeva una contestazione tempestiva; non sussiste, pertanto, il denunziato vizio di omessa pronuncia da parte dei giudici d'appello, avuto altresì riguardo al fatto che non si trattava di questione rilevabile d'ufficio.

8.4. In ogni caso la censura è infondata, dovendosi dare continuità al principio, più volte affermato da questa Corte, in base al quale le sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 16 e 17 sono irrogate con apposito provvedimento ove conseguano a violazioni non incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo (cd. violazioni formali), mentre possono essere direttamente irrogate con l'atto impositivo quando siano collegate al tributo cui si riferiscono, quando non mediante iscrizione a ruolo se siano relative a omessi e ritardati versamenti (v. Cass. n. 2629/2022; Cass. n. 15581/2020; Cass. n. 14848/2015).

Nel caso di specie, è evidente il collegamento fra le sanzioni irrogate e l'accertamento di maggiori ricavi e costi non deducibili in capo alla società contribuente; la motivazione dell'avviso di accertamento, pertanto, funge da valido supporto argomentativo anche per le sanzioni irrogate dall'amministrazione finanziaria.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

Sussistono i presupposti processuali per il versamento, da parte della società ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso, condannando la ricorrente al pagamento delle spese, che liquida in Euro 4.300,00 oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 dei 2002, art. 13, comma 1 quater inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17 dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 9 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 17 novembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza