

Sentenza del 22/12/2022 n. 37519 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Risulta dalla sentenza impugnata che la controversia ha per oggetto sei avvisi di accertamento emessi nei confronti della L. Group Spa e relativi agli anni d'imposta 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, in materia di Ires, Iva ed Irap. La vicenda trova origine in una denuncia per attività penalmente rilevanti presentata dalla Guardia di finanza in data 22 dicembre 2014 e proseguita nel procedimento penale relativo alla fattispecie di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), con riferimento alla sovrapproduzione delle prestazioni rese alla Levco Group Spa dalla associazione sportiva dilettantistica Società pugilistica grossetana, con la quale la prima aveva un rapporto di sponsorizzazione.

Impugnati, con distinti ricorsi, i sei atti impositivi, l'adita Commissione tributaria provinciale di Milano, dopo averli riuniti, li ha accolti solo parzialmente, rideterminando le sanzioni; dando atto della cessata materia del contendere nei limiti degli atti di autotutela parziale emessi dall'Ufficio; e rigettandoli per il resto. Proposto appello dalla contribuente avverso il rigetto parziale dei ricorsi, la Commissione tributaria regionale della Lombardia lo ha parzialmente accolto, con la sentenza di cui all'epigrafe, il cui dispositivo così recita:

"P.Q.M. La Commissione, letti gli atti e visti i documenti prodotti, sentite le parti alla pubblica udienza dell'8 novembre 2017: annulla gli avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta 2006, 2007 e 2008. Dichiarà non dovuta la maggiore IVA contestata in merito alle cessioni per l'esportazione per i periodi di imposta dal 2009 al 2011; dichiara non dovute le maggiori imposte dirette e IVA per i periodi d'imposta 2009, 2010 e 2011 relative ad operazioni sottofatturate o non fatturate acquisite sulla base di documentazione contabile o extracontabile dei soggetti non registrati come clienti della società, ad esclusione del maggiore imponibile retribuito da operazioni con la Società Pugilistica Grossetana, rideterminato in diminuzione come segue: maggiore imponibile per Euro 31.790,50 a fini IRES ed IRAP ed Euro 6.358,10 a fini IVA per il 2009; Euro 191.801,87 a fini IRES ed IRAP ed Euro 38.360,18 a fini IVA per il 2010; Euro 97.504,33 a fini IRES ed IRAP ed Euro 19.500,83 a fini IVA per il 2011; dichiara dovute le maggiori imposte dirette e IVA come risultanti dal maggiore imponibile retribuito dalla sovrapproduzione rilevata in relazione alle operazioni poste in essere con la Società Pugilistica Grossetana nei periodi d'imposta 2009, 2010 e 2011 da rideterminarsi a cura dell'Ufficio e, per l'effetto, condanna la società Levco Group Spa al pagamento delle conseguenti maggiori imposte, oltre una sanzione in misura pari alla violazione che comporta la maggiore imposta aumentata del 50 (cinquanta) per cento. Spese compensate".

La contribuente ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza d'appello, affidato a diciotto motivi.

L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso ed ha proposto ricorso incidentale, affidato a due motivi.

La contribuente ha prodotto controricorso al ricorso incidentale.

2. Nel corso del giudizio di legittimità, la stessa contribuente ha presentato, per ciascuno degli avvisi d'accertamento, domanda di definizione agevolata della controversia, ai sensi del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 6, convertito dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136.

L'Amministrazione, in risposta ad ognuna delle domande, ha emesso atti di diniego della definizione, che la contribuente ha impugnato con altrettanti ricorsi. L'Ufficio, a seguito dei ricorsi avverso i dinieghi, non ha depositato controricorsi, ma una nota con la quale ha dichiarato di costituirsi al solo fine di partecipare eventualmente all'udienza di discussione.

3. In data 20 giugno 2022 questa Corte ha emesso il decreto presidenziale n. 19798 del 2022, con il quale ha dichiarato l'estinzione del giudizio dopo aver "rilevato che entro il 31 dicembre 2020 nessuna delle parti ha presentato l'istanza di trattazione di cui al citato D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 13 (tale non potendosi ritenere l'eventuale istanza di trattazione finalizzata unicamente alla declaratoria di estinzione), né risulta intervenuto diniego della definizione, poi impugnato; che, pertanto, ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, tale comma 13 il processo si è estinto con il decorso del termine del 31 dicembre 2020, fatta salva la possibilità per le parti di chiedere la fissazione dell'udienza ai sensi dell'art. 391 cod. proc. civ., comma 3".

Con istanza di fissazione d'udienza ex art. 391 c.p.c., comma 3, del 28 giugno 2022, depositata in via telematica, la contribuente ha chiesto di fissare l'udienza di trattazione del ricorso, deducendo che entro il 31 dicembre 2020 erano invece intervenuti non solo gli atti di diniego della definizione relativi a tutte le domande concernenti tutti gli avvisi d'accertamento per cui è causa; ma anche i rispettivi ricorsi della contribuente contro tutti tali dinieghi, ciascuno dei quali conteneva anche esplicita domanda subordinata di trattazione del merito del ricorso per cassazione, nel caso in cui non fosse stato accolto il ricorso avverso ciascun diniego e la controversia non fosse stata pertanto dichiarata estinta per l'intervenuta definizione agevolata.

E' stata fissata la trattazione dei ricorsi tutti (ciascuno dei quali ha mantenuto il n. r.g. 18333/2018, attribuito all'originario ricorso per cassazione) per l'udienza pubblica odierna.

L'Amministrazione non ha depositato atto di resistenza ulteriore relativamente all'istanza di controparte ex art. 391 c.p.c., comma 3, del 28 giugno 2022.

Motivi della decisione

1. E' preliminare la verifica della sussistenza dei presupposti dell'estinzione del processo dichiarata, con il decreto de quo, ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 13, e art. 391 c.p.c..

Infatti, "In tema di giudizio di cassazione, l'art. 391 c.p.c., comma 3, come novellato dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, art. 15 nel prevedere che il decreto presidenziale di estinzione del processo abbia efficacia di titolo esecutivo se nessuna delle parti chieda la fissazione dell'udienza nel termine di dieci giorni dalla comunicazione, attribuisce alle parti in causa, che non ritengano esaustivo il provvedimento presidenziale di estinzione emanato a seguito della rinuncia, la possibilità di chiedere alla Corte di pronunciarsi sulla controversia, senza imporre l'onere di indicare i motivi di tale richiesta. Tale disposizione, infatti, non configurando un rimedio di carattere impugnatorio, consente alle parti di chiedere il passaggio ad una fase successiva per un esame completo della controversia, nell'ambito della quale la Corte può valutare se l'istanza di estinzione sia stata correttamente emanata oppure, in caso contrario, procedere all'esame del ricorso per cassazione" (Cass. 06/07/2009, n. 15817; conformi Cass. 12/02/2010, n. 3352; Cass. 21/11/2011, n. 24433; Cass., S. Un., 23/09/2014).

L'istanza di trattare il merito della controversia, proposta dalla contribuente, è fondata, risultando per tabulas che prima della scadenza del termine del 31 dicembre 2020 erano intervenuti tanto i dinieghi della definizione che le loro impugnazioni da parte della società, con ricorsi che non solo hanno il valore legale anche di istanze di trattazione, ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, ridetto art. 6, comma 13 ma esplicitavano anche direttamente la volontà della ricorrente in tal senso, in subordine all'eventuale conferma del diniego.

Va quindi revocato il decreto dichiarativo dell'estinzione del giudizio.

2. In via ulteriormente preliminare, devono essere esaminati i ricorsi della contribuente avverso gli atti di diniego della definizione agevolata, che possono trattarsi congiuntamente, per la sostanziale conformità degli stessi ricorsi e dei dinieghi rispettivamente impugnati.

Al riguardo, deve preliminarmente darsi atto che, come questa Corte ha già rilevato (Cass. 14/09/2021, n. 24652; Cass. 22/01/2021, n. 36037; in termini Cass. 18/10/2021, n. 28598), "il ricorso avverso il diniego alla definizione agevolata è sicuramente ammissibile, a norma del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 12 secondo cui "il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia", atteso che la dizione legislativa è chiara nell'attribuire alla Corte di cassazione, per le liti pendenti in fase di legittimità, la competenza in unico grado con pienezza di giudizio, e, quindi, anche per motivi di merito, sul provvedimento adottato dall'Amministrazione sulla domanda di definizione. L'ammissibilità del ricorso diretto alla Corte di cassazione avverso il provvedimento di diniego della definizione della lite fiscale pendente è stata, infatti, affermata da questa Corte già con la sentenza n. 15847 del 12 luglio 2006 (con riguardo alla L. n. 289 del 2002, art. 16), sia dalla successiva pronuncia n. 25095 del 26 novembre 2014, con riferimento al D.L. n. 98 del 2011, art. 39, che prevede che l'impugnazione va proposta "dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite" (in senso conforme, Cass., sez. 5, 30/11/2018, n. 31049; Cass., sez. 5, 3/05/2019, n. 11623). (...) Peraltro, la decisione sul diniego di condono si pone in "stretto rapporto di pregiudizialità" rispetto a quella concernente l'atto impositivo. Infatti, come è stato chiarito dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 1518 del 27 gennaio 2016, "Il condono fiscale....costituisce una forma atipica di definizione del rapporto tributario, che prescinde da un'analisi delle varie componenti ed esaurisce il rapporto stesso mediante definizione forfettaria e immediata" e,

pertanto, la definizione agevolata, incidendo sul rapporto sostanziale e processuale tra il contribuente e il fisco, assume carattere logicamente prevalente su quest'ultimo".

2.1. Con il primo motivo di ogni ricorso la contribuente censura ciascun diniego della definizione agevolata in quanto sarebbe privo di motivazione o comunque dotato di motivazione solo apparente.

Il motivo è infondato.

Infatti il diniego è corredato di motivazione, logica e comprensibile, nella quale l'Ufficio ha rilevato, per ogni domanda di definizione, che la contribuente ha dichiarato di aver già versato in pendenza di giudizio l'intera somma dovuta ai fini della definizione, sebbene lo stesso importo che essa assume già versato corrisponda a somme delle quali la medesima società ha chiesto la restituzione, con l'introduzione del giudizio di ottemperanza r.g.n. 865/2019 (diretto all'attuazione della medesima sentenza d'appello qui impugnata), e che sono state rimborsate dall'Amministrazione, con conseguente istanza di cessazione della materia del contendere, formulata dalla contribuente in quel procedimento d'ottemperanza.

Pertanto, non potendosi considerare, ai fini della definizione agevolata, come versati in pendenza di giudizio anche gli importi chiesti in rimborso, oggetto del predetto giudizio d'ottemperanza e restituiti, l'Amministrazione ha denegato il beneficio, riscontrando che difettava totalmente o parzialmente (relativamente agli anni d'imposta 2009, 2010 e 2011, rispetto ai quali solo una parte delle somme già versate era stata effettivamente rimborsata) l'indicazione ed il versamento, da parte della contribuente, dell'importo effettivamente dovuto per il perfezionamento dell'agevolazione.

2.2. Con il secondo motivo di ogni ricorso si censura ciascun diniego della definizione agevolata perchè, a differenza di quanto ha ritenuto l'Amministrazione, alla data della presentazione di tutte le domande volte a fruire della relativa agevolazione (ovvero al 27 maggio 2019 per gli anni d'imposta 2009, 2010 e 2011, ed al 28 maggio 2019 per le altre annualità), la contribuente non poteva e non doveva tener conto, al fine di escluderli dalle somme già versate in pendenza di giudizio, di quei rimborsi avvenuti solo successivamente, a seguito dell'introduzione del giudizio d'ottemperanza alla sentenza d'appello qui sub iudice.

Nella sostanza, secondo la ricorrente, alla data della presentazione delle domande, l'importo delle somme già versate in corso di giudizio doveva includere anche quelle non rimborsate ancora alla medesima società, le quali quindi contribuivano a ridurre, nel caso di specie azzerandola, la somma da versare per la definizione, che quindi si era contestualmente perfezionata, ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 6 ("Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda"), restando tale esito insensibile ad ogni accadimento successivo, compresi i rimborsi posteriori delle somme già versate e come tali indicate e conteggiate nelle domande di definizione "a zero" della contribuente.

Il motivo è infondato e va rigettato.

Invero è necessario interpretare il D.L. n. 119 del 2018, art. 6, il comma 9 secondo cui "Dagli importi dovuti ai sensi del presente articolo si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio. La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorchè eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione. Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto".

Ritiene questo Collegio che il concetto di importi "già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio" presupponga necessariamente, ai fini del condono, l'attribuzione della stabilità e della definitività ai relativi versamenti, i quali infatti, unitamente alle somme ulteriori eventualmente pagate invece dal contribuente al momento della definizione e per accedere ad essa, confluiscono nelle "somme già versate" delle quali, "ancorchè eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione", non è data comunque restituzione.

La stabilità dei pagamenti effettuati dal contribuente (sia direttamente, sia per effetto delle somme già versate a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio) è del resto imprescindibile e connaturata rispetto alla ratio di ogni misura condonistica, che, come questa Corte (Cass., Sez. U, 27/01/2016, n. 1518, in motivazione) ha avuto modo di sottolineare, per ragioni connesse ad esigenze della finanza pubblica, collega il pieno effetto liberatorio dell'obbligazione all'adempimento, anche solo parziale, dell'obbligazione tributaria originaria.

Anche secondo Corte Cost. n. 321 del 1995 il condono costituisce una forma atipica di definizione del rapporto tributario, che prescinde da un'analisi delle varie componenti ed esaurisce il rapporto stesso mediante definizione forfettaria e immediata, nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e ridurre il contenzioso e non in quella dell'accertamento dell'imponibile. L'istituto, secondo Corte Cost. n. 109 del 2009, è essenzialmente diretto a soddisfare l'interesse costituzionale all'acquisizione delle disponibilità finanziarie necessarie a sostenere le pubbliche spese, incentivando la definizione semplificata e spedita delle pendenze mediante il parziale pagamento del debito tributario e non è di per sè irragionevole che la normativa persegua i soli contingenti e concorrenti obiettivi di ridurre il contenzioso - anche potenziale - con i contribuenti e conseguire un immediato introito finanziario, benchè in misura ridotta rispetto a quello astrattamente ricavabile (confr. Corte Cost. nn. 402 del 2005, 550 del 2000, 361 del 1992, 33 del 1981).

La ratio così sottesa al condono sarebbe sostanzialmente frustrata da un'interpretazione degli importi "già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio" che comprendesse anche somme la cui stabile acquisizione da parte dell'erario fosse, già al momento della presentazione della domanda di accesso alla definizione agevolata, oggetto di una pretesa restitutoria introdotta e coltivata dal contribuente.

Non va poi sottaciuto che l'adesione ad ogni forma condonistica costituisce una manifestazione di volontà del contribuente, il quale esplicita la scelta della relativa opzione (Cass. 26/09/2018, n. 22966, ex plurimis), che comprende pertanto necessariamente, attraverso la compilazione della relativa domanda, anche la "stabilizzazione" degli importi già versati, ovvero la loro definitiva attribuzione all'amministrazione. Non è quindi compatibile l'esercizio di tale opzione con la precedente e persistente volontà della contribuente di richiedere (ed infine anche ricevere, in

tutto o in parte) la restituzione degli stessi importi già versati, così di fatto sottraendoli allo scopo condonistico cui erano destinati e dunque anche all'introito finanziario pubblico che giustifica e legittima l'istituto.

Nel caso di specie, come dedotto dalla stessa contribuente, il ricorso per l'ottemperanza della sentenza d'appello qui impugnata - cui sono seguiti i rimborsi alla contribuente delle somme già versate in corso di giudizio, con relativa istanza di estinzione del giudizio di attuazione - era stato introdotto (il 22 febbraio 2019) ovvero prima delle domande di definizione agevolata. Pertanto, al momento della presentazione delle domande stesse, la contribuente aveva già manifestato la volontà sostanziale di ottenere il rimborso degli importi versati in corso di giudizio, realizzando i presupposti procedurali che hanno condotto alle conseguenti restituzioni. Sicchè, avuto riguardo alla ratio del condono, le somme oggetto dell'ottemperanza, successivamente restituite nel contesto di un procedimento di mera attuazione della richiesta iniziale, non possono considerarsi stabilmente e definitivamente "già versate" al fine della quantificazione dell'importo dovuto per la definizione.

E' peraltro opportuno sottolineare l'incongruità di una diversa soluzione, che garantirebbe alla contribuente di godere del beneficio dell'agevolazione grazie ad attribuzioni patrimoniali all'erario che, nella sostanza, non sussistono, nei limiti in cui le sono state già restituite per effetto di un procedimento "parallelo" a quello condonistico, da essa attivato e coltivato sino all'attuazione della pretesa restitutoria.

I ricorsi avverso gli atti di diniego vanno quindi rigettati, per cui occorre trattare il ricorso principale e quello incidentale per la cassazione della sentenza impugnata.

3. Va premesso che il ricorso principale, nel suo complesso, raggiunge la soglia dell'ammissibilità, sebbene, come eccepito dal P.G., sia sostanzialmente "assemblato", attraverso la riproduzione, in alcuni casi pressochè integrale, di una serie di atti dei giudizi di merito, e nonostante sia caratterizzato da una complessa serie di rimandi ai plurimi motivi dell'appello. Invero, nel caso di specie la stessa riunione di ben sei giudizi sin dal primo grado di merito, unita ai numerosi motivi d'appello, ha di per sè contribuito alla complessità dell'antefatto processuale e della sua esposizione; e comunque il ricorso, una volta espunti i documenti e gli atti integralmente riprodotti, ricondotto al canone di sinteticità, rispetta, in generale, il principio di autosufficienza, fatto salvo quanto dovesse emergere esaminando, nel prosieguo, le singole censure.

4. Con il primo motivo di ricorso principale la contribuente, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, denuncia la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 3, per avere la CTR erroneamente ritenuto che la disciplina, applicabile *ratione temporis*, del raddoppio dei termini di decadenza dal potere di accertamento, in presenza di fattispecie anche di rilevanza penale, potesse essere estesa anche ad accertamenti aventi ad oggetto l'Irap. Il motivo, formulato con espresso riferimento agli accertamenti relativi agli anni d'imposta 2006, 2007, 2008 e 2009 (dando contestualmente atto che analoga censura non era stata formulata nel merito relativamente al 2010 ed al 2011), è fondato, nei limiti che seguono. Infatti "In tema di accertamento, il c.d. "raddoppio dei termini", previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 non può trovare applicazione anche per l'IRAP, poichè le violazioni delle relative disposizioni non sono

presidiate da sanzioni penali" (Cass. 03/05/2018, n. 10483; conforme, ex multis, Cass. 09/08/2022, n. 24576).

Ha quindi errato la CTR nel rigettare (a pag. 8) il secondo motivo d'appello della contribuente che, come risulta dalla stessa sentenza impugnata (pag. 2), aveva per oggetto proprio i periodi d'imposta dal 2006 al 2009. Tuttavia, avendo la stessa CTR comunque dichiarato l'Amministrazione decaduta dal potere di accertamento relativamente agli anni d'imposta 2006, 2007 e 2008, ha considerato assorbito per questi ultimi il secondo motivo d'appello (pag. 13).

A prescindere dalla configurabilità di un assorbimento in senso proprio, o piuttosto del principio della ragione più liquida, deve rilevarsi comunque che, essendo stati annullati in toto gli accertamenti dal 2006 al 2008 (come da dispositivo della sentenza impugnata), la ricorrente ha interesse al primo motivo di ricorso per cassazione limitatamente all'accertamento, in materia di Irap, di cui all'anno 2009. All'accoglimento del motivo, limitatamente all'Irap di cui all'anno 2009, consegue pertanto la cassazione, in parte qua, della sentenza impugnata, con conseguente rinvio al giudice d'appello, che provvederà applicando il principio appena evidenziato.

5. Con il secondo motivo di ricorso principale, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c., per l'omessa pronuncia sulle eccezioni di nullità dell'avviso d'accertamento relativo all'anno d'imposta 2009, per decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento, in quanto l'ipotesi di reato che avrebbe giustificato il raddoppio dei termini di accertamento era pretestuosa e strumentale, nonchè riferita alla fattispecie, di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 di utilizzo di fatture con corrispettivi superiori a quelli convenuti effettivamente tra le parti, differente da quella accertata nei confronti della contribuente, di utilizzo di fatture con corrispettivi superiori a quelli di mercato. Rileva la ricorrente che erroneamente la CTR ha dichiarato assorbita la relativa questione dall'accoglimento delle eccezioni di decadenza relative agli anni d'imposta 2006, 2007 e 2008.

6. Con il terzo motivo di ricorso principale, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si denuncia, in subordine al secondo motivo, l'erroneo assorbimento delle medesime eccezioni di cui alla censura precedente, relativamente all'anno d'imposta 2009.

7. Con il quarto motivo di ricorso principale, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si denuncia, in subordine al secondo ed al terzo motivo, l'assenza di un'effettiva motivazione della decisione sulle eccezioni di nullità dell'avviso d'accertamento relativo all'anno d'imposta 2009, per decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento, ove si volesse configurare, nonostante l'erroneo assorbimento, un rigetto implicito delle stesse.

7.1. Il secondo, il terzo ed il quarto motivo vanno trattati congiuntamente, per la loro correlazione, e sono fondati, nei termini che seguono.

Invero risulta dalla sentenza impugnata (integrata dalla trascrizione dei motivi di appello nel ricorso) che con il quarto ed il quinto motivo d'appello la contribuente aveva sollevato le eccezioni in questione anche relativamente all'anno d'imposta 2009. Ritenendo (pag. 8 e pag. 13) tali motivi assorbiti dalla dichiarazione della decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento relativamente agli anni d'imposta dal 2006 al 2008, la CTR ha effettivamente

omesso la pronuncia sulle stesse, relativamente all'anno d'imposta 2009 (sulla traduzione in omessa pronunzia dell'assorbimento erroneamente dichiarato cfr. Cass. 22/06/2020, n. 12193).

8. Con il quinto motivo di ricorso principale, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si denuncia la nullità della sentenza impugnata, per l'assoluta carenza di motivazione, relativamente al rigetto dell'ottavo motivo d'appello che, con riferimento a tutti gli avvisi d'accertamento, eccepiva la nullità degli atti impositivi per omessa allegazione ed omessa riproduzione, sia negli avvisi d'accertamento che nel processo verbale di constatazione della Guardia di finanza da cui sono scaturiti, del contenuto essenziale delle dichiarazioni rese da terzi funzionari di banca.

9. Con il sesto motivo di ricorso principale, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si denuncia, in subordine al quinto, la violazione delle norme e dei principi in materia di motivazione degli avvisi d'accertamento, per avere la CTR ritenuto che l'omessa allegazione ed omessa riproduzione delle dichiarazioni dei predetti terzi non ha determinato la nullità degli stessi atti impositivi per vizio della loro motivazione.

9.1. I due motivi vanno trattati congiuntamente e sono infondati.

Non sussiste la pretesa carenza assoluta di motivazione della sentenza impugnata sul punto. Invero tale vizio costituisce ipotesi limitata alla parte motiva della sentenza mancante totalmente, anche graficamente, o al caso della motivazione che, pur espressa nel provvedimento, sia in realtà inferiore alla soglia del c.d. minimo costituzionale, come nel caso della mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, della motivazione apparente, del contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e della motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053). Nessuna di tali fattispecie ricorre nel caso di specie, nel quale la CTR ha dato atto della riproduzione, quanto meno parziale, delle dichiarazioni nel p.v.c., richiamato per *relationem* negli avvisi, il contenuto dei quali, per effetto di tale collegamento, ha apprezzato come sufficiente, nella sostanza, a determinare la conoscenza delle ragioni sostanziali sulle quali si fonda la pretesa tributaria.

La sentenza impugnata, pertanto, ha argomentato, con percorso logico e giuridico comprensibile e coerente, sull'assenza del vizio di motivazione degli accertamenti.

La motivazione, non apparente, risulta corretta anche in diritto, atteso che la sufficienza della motivazione degli atti impositivi, ai fini formali, si verifica quando, come ritenuto dalla CTR, siano individuati e resi conoscibili al contribuente, al fine di contestare efficacemente l'an ed il quantum dell'imposta, gli elementi essenziali della pretesa tributaria, mediante la puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta e l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva (Cass. 08/11/2017, n. 26431), quindi anche il relativo profilo istruttorio.

Tanto premesso, va poi ricordato che nel processo tributario, le dichiarazioni rese da un terzo, inserite, anche per riassunto, nel processo verbale di constatazione e recepite nell'avviso di accertamento, hanno valore indiziario e possono assurgere a fonte di prova presuntiva, concorrendo a formare il convincimento del giudice anche se non rese in contraddittorio con il contribuente, senza necessità di ulteriori indagini da parte dell'Ufficio (ex plurimis Cass. 20/05/2020, n. 9316; Cass. 08/04/2015, n. 6946).

Le stesse dichiarazioni, acquisite in fase di accertamento, pur avendo normalmente valore indiziario, tuttavia, per il loro contenuto intrinseco ovvero per l'attendibilità dei riscontri offerti, possono assumere valore di presunzione grave, precisa e concordante ex art. 2729 c.c. e, cioè, di prova presuntiva idonea a fondare e motivare l'atto di accertamento (Cass. 09/08/2016, n. 16711).

Quanto poi al valore probatorio di constatazione del processo verbale, differenziato a seconda della natura dei fatti da esso attestati, questa Corte ha già ritenuto che "quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi - e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi - esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni" (Cass. 05/10/2018, n. 24461 del 05/10/2018; conforme Cass. 24/11/2017, n. 28060).

La CTR non si è discostata da tali principi neppure nel ritenere che, sotto il profilo del preteso vizio formale della carenza di motivazione degli avvisi impugnati, il richiamo degli atti impositivi al p.v.c., nel quale le dichiarazioni erano state parzialmente trascritte, esclude l'eccepita nullità.

10. Con il settimo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si denuncia la nullità della sentenza impugnata, per l'assoluta carenza di motivazione, relativamente al rigetto del nono motivo d'appello che, con riferimento a tutti gli avvisi d'accertamento, eccepiva la nullità degli atti impositivi per omessa indicazione, nelle rispettive motivazioni, del fatto costitutivo della pretesa tributaria.

Assume la contribuente che con il nono motivo d'appello (riportato a pag. 3 ss. della sentenza impugnata e riprodotto nel ricorso) aveva eccepito che la motivazione degli avvisi d'accertamento relativi a tutti gli anni d'imposta non conteneva l'indicazione dei valori della contestata sovrapproduzione, ovvero dei corrispettivi che dovevano ritenersi reali, rispetto ai quali determinare l'eccedenza di fatturazione, quindi il presupposto dell'imposizione, sulla base del quale accertare e quantificare poi il maggior imponibile attribuito alla contribuente.

La motivazione resa dalla CTR nel rigettare tale eccezione sarebbe apparente, illogica e contraddittoria.

Il motivo è fondato.

Va ricordato che la CTR muove, sin dall'apertura della motivazione (pag.1), dalla premessa che le fattispecie sub iudice consistano nella "sovrapproduzione delle prestazioni rese alla Levco Group Spa dalla Società Pugilistica Grossetana".

Non è allora comprensibile, come denunciato dalla ricorrente, quale sia la distinzione che, nel respingere l'eccezione in esame, la motivazione ravvisa, nel thema decidendum, tra quella che definisce "falsa fatturazione" tra le due società e quella che chiama "ulteriore ipotesi" di operazioni inesistenti. Non è univocamente percepibile, leggendo la motivazione, a quali operazioni si riferisca in un caso e nell'altro e come tale differenza rilevi rispetto alla motivazione degli accertamenti.

Elusiva dell'obbligo di effettiva motivazione della sentenza impugnata è poi l'affermazione della CTR che il vizio di motivazione degli atti impositivi non sussista "a prescindere dalle effettive risultanze numeriche dell'accertamento", dopo aver premesso che l'eccezione riguardava l'esistenza di un "differenziale presumibilmente evaso", quale presupposto impositivo.

La mancata contestualizzazione della motivazione con riferimento all'aspetto effettivamente contestato dalla contribuente (dal quale la CTR ha dichiarato di "prescindere") rende peraltro astratte le ulteriori argomentazioni e citazioni giurisprudenziali del giudice a quo sul punto.

Nella sostanza (in di Spa rte la fondatezza o meno dell'eccezione relativa al difetto di motivazione degli avvisi impugnati per la mancata individuazione del presupposto impositivo), la motivazione a supporto del rigetto non consente di ricostruire univocamente il percorso logico-giuridico seguito dalla CTR ed appare inferiore al c.d. minimo costituzionale.

Il settimo motivo va quindi accolto, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio al giudice d'appello per il relativo accertamento di fatto.

11. L'ottavo motivo di ricorso principale, con il quale, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si denuncia la violazione delle norme e dei principi in materia di motivazione degli avvisi d'accertamento, resta assorbito dall'accoglimento del settimo, al quale è espressamente subordinato.

12. Con il nono motivo di ricorso principale, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in subordine al quinto, al sesto, al settimo ed all'ottavo motivo, si denuncia la nullità della sentenza impugnata, per la motivazione contraddittoria e perplessa in ordine all'ottavo ed al nono motivo d'appello.

Il motivo è infondato.

Infatti la CTR, come emerge univocamente dal complesso della motivazione (pag. 8 ss.) della sentenza impugnata, ha ritenuto che fossero fondate le censure con le quali (con il decimo motivo d'appello) l'appellante contribuente aveva dedotto la carenza di motivazione della sentenza di primo grado in ordine alle eccezioni relative ai vizi afferenti le motivazioni degli atti impositivi. Tanto premesso, il giudice d'appello è quindi passato alla decisione di tutte le medesime eccezioni, rigettandole (ovvero rigettando l'ottavo ed il nono motivo d'appello).

Non vi è quindi contrasto logico tra la ritenuta carenza di motivazione della sentenza di primo grado su alcune eccezioni dell'appellante (relative a pretesi vizi della motivazione degli accertamenti) ed il contestuale rigetto nel merito delle stesse da parte del giudice d'appello.

13. Con il decimo motivo di ricorso principale, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si denuncia la nullità della sentenza impugnata, per la motivazione contraddittoria in ordine al diciottesimo, al diciannovesimo ed al ventesimo motivo d'appello.

14. Con l'undicesimo motivo di ricorso principale, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si denuncia ulteriormente la nullità della sentenza impugnata, per l'insussistenza di una motivazione effettiva, nella parte in cui rigetta i motivi d'appello dal diciottesimo al ventiquattresimo.

14.1. Il decimo e l'undicesimo motivo vanno trattati congiuntamente, per la loro correlazione logica e sono fondati.

Invero la CTR, come emerge univocamente dal complesso della motivazione della sentenza qui impugnata, nel decidere sui motivi d'appello dal diciottesimo al ventiquattresimo (attinenti il travisamento dei fatti contestati dall'Amministrazione e l'erronea valutazione dei fatti e delle prove in ordine all'esistenza ed alla sovrapproduzione delle operazioni controverse), in una prima parte della motivazione (pag. 8 ss.; pag. 10 s.) ne ha ritenuto la fondatezza facendo riferimento non all'apparenza della motivazione della sentenza di primo grado, ma a vizi di quest'ultima relativi specificamente " alla valutazione dei fatti e delle prove" ed al "travisamento dei fatti", entrando quindi anche nel merito della controversia (a differenza di quanto accaduto relativamente alla fattispecie di cui al punto 12).

Successivamente (pag. 14 ss.), la sentenza qui impugnata ha rigettato (anche) gli stessi motivi d'appello ("dal diciottesimo al ventiquattresimo"), nuovamente entrando nel merito delle relative questioni. La motivazione della sentenza d'appello rivela allora la censurata contraddittorietà interna, non emergendo dalle sue argomentazioni una comprensibile ed univoca conciliazione logica tra le evidenziate contrapposte e contraddittorie affermazioni.

Quindi "Sussiste il vizio di assenza della motivazione, di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 allorchè la sentenza sia nulla per contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, che rendono incomprensibili le ragioni poste a base della decisione" (Cass. 25/06/2018, n. 16611, ex plurimis).

La sentenza impugnata va quindi cassata in parte qua, con rinvio alla CTR. 15. Devono ritenersi assorbiti dall'accoglimento del decimo e dell'undicesimo motivo (il quale è esteso alla pronuncia su tutti i motivi d'appello " dal diciottesimo al ventiquattresimo"):

il dodicesimo motivo, che, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, denuncia la nullità della sentenza impugnata, per l'insussistenza di una motivazione effettiva, nella parte in cui rigetta il ventunesimo ed il ventiduesimo motivo d'appello;

il tredicesimo motivo, che, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in subordine al dodicesimo, denuncia che, rigettando il ventunesimo ed il ventiduesimo motivo d'appello, la CTR avrebbe violato e falsamente applicato le norme in materia di sovrapproduzione, disconoscendo integralmente, ai fini dei costi e dell'Iva, gli importi fatturati;

il quattordicesimo motivo, che, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, denuncia la nullità della sentenza impugnata, per l'insussistenza di una motivazione effettiva, nella parte in cui rigetta il ventitreesimo motivo d'appello;

il quindicesimo motivo, che, in subordine al quattordicesimo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, denuncia l'omesso esame di un fatto decisivo che assume rilevante ai fini del ragionamento indiziario censurato con il ventitreesimo ed il ventiquattresimo motivo d'appello;

il sedicesimo motivo, che, in subordine al quattordicesimo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, denuncia la violazione e la falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., relativamente al ragionamento indiziario censurato con il ventitreesimo ed il ventiquattresimo motivo d'appello;

il diciassettesimo motivo, che - in subordine al quattordicesimo, al quindicesimo ed al sedicesimo - ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, denuncia la violazione e la falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., con riferimento alle dichiarazioni rese da terzi, relativamente al ragionamento indiziario censurato con il ventitreesimo ed il ventiquattresimo motivo d'appello;

16. Con il diciottesimo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si denuncia la violazione e la falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., per avere la CTR rigettato il tredicesimo motivo d'appello, ritenendo che la contribuente non avesse fornito elementi idonei a far ritenere illegittima l'acquisizione, da parte della Guardia di finanza, della documentazione extracontabile della società, sebbene la ricorrente avesse dedotto, senza contestazioni dell'Amministrazione, che l'atto istruttorio era illegittimo, essendo avvenuto in assenza di valido decreto di sequestro del Procuratore della Repubblica ed a seguito di perquisizione fondata su delazione anonima.

Il motivo è infondato.

Invero la non contestazione può avere rilevanza istruttoria in ordine soltanto ai fatti cd. primari, costitutivi, modificativi od estintivi del diritto azionato, e non si applica alle mere difese (Cass. 13/09/2016, n. 17966), ovvero alle tesi in diritto delle parti in ordine alla qualificazione giuridica dei fatti stessi (Cass. 06/08/2019, n. 20998), come quella della contribuente relativa alla qualificazione come illegittima dell'acquisizione della documentazione ed alla conseguente pretesa inutilizzabilità nel giudizio tributario.

Inoltre, il principio di non contestazione opera nel processo tributario, ma deve essere coordinato con quello, correlato alla specialità del contenzioso, secondo cui la mancata specifica presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolti dal contribuente in via subordinata non equivale ad ammissione dei fatti posti a fondamento di essi, nè determina il restringimento del thema decidendum ai soli motivi contestati, posto che la richiesta di rigetto dell'intera domanda del contribuente consente all'Ente impositore, qualora le questioni da questo dedotte in via principale siano state rigettate, di scegliere, nel prosieguo del giudizio, tra tutte le possibili argomentazioni difensive rispetto ai motivi di opposizione (Cass. 13/03/2019, n. 7127).

17. Venendo ai motivi del ricorso incidentale erariale, con il primo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si denuncia la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n.

600, art. 43 e del secondo capoverso del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, art. 2, comma 3 secondo cui "Sono, altresì, fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire di cui al D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 5 notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto, nonchè dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi della L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015".

Secondo l'Ufficio, ricorrente incidentale, nel caso di specie gli accertamenti relativi agli anni d'imposta 2006, 2007 e 2008 erano stati notificati l'11 dicembre 2015, quindi entro il 31 dicembre 2015; mentre il p.v.c. era stato redatto e consegnato il 29 gennaio 2015 alla contribuente, che quindi ne aveva avuto conoscenza formale entro la data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 128 del 2015. Pertanto, assume l'Agenzia, erroneamente la CTR ha dichiarato, relativamente agli anni d'imposta 2006, 2007 e 2008, l'Amministrazione decaduta dal potere di accertamento, applicando del D.Lgs. n. 128 del 2015, stesso art. 2, il comma 2 secondo cui il raddoppio dei termini non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di decadenza. Piuttosto, essendo stato il p.v.c. consegnato il 29 gennaio 2015 alla contribuente, che quindi ne aveva avuto conoscenza formale entro la data (2 settembre 2015) di entrata in vigore del D.Lgs. n. 128 del 2015, doveva applicarsi la clausola di salvaguardia di cui al ridetto art. 2, comma 3, secondo cpv con conseguente raddoppio dei termini in ragione della rilevanza anche penale dei fatti accertati.

Il motivo, come eccepito dalla controricorrente incidentale e come dedotto dal P.G., è inammissibile, in quanto fondato sulla circostanza che il verbale di contestazione sia stato notificato o, comunque, portato a conoscenza della società entro il 2 settembre 2015: fatto cui non si fa cenno in sentenza e che l'Agenzia, nel corpo del mezzo, non deduce e dimostra da dove emerga, ovvero se, quando e dove sia stato documentato nei giudizi di merito.

Non risulta quindi adempiuto l'onere di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, di specifica indicazione, a pena d'inammissibilità del ricorso, degli atti processuali e dei documenti sui quali il ricorso si fonda, nonchè dei dati necessari all'individuazione della loro collocazione quanto al momento della produzione nei gradi dei giudizi di merito (ex plurimis Cass. 15/01/2019, n. 777; Cass. n. 1235 del 2019; Cass. 18/11/2015, n. 23575; Cass., S.U., 03/11/2011, n. 22726).

18. Con il secondo motivo di ricorso incidentale, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si denuncia la nullità della sentenza impugnata per la mera apparenza della sua motivazione.

Il motivo è inammissibile, nella parte in cui pretenda di tacciare di apparenza l'intera ed articolata motivazione, limitandosi tuttavia ad individuare e censurare effettivamente soltanto alcuni passaggi della stessa, relativi a due soli capi della decisione.

Con riferimento ai punti della motivazione individuati nel mezzo, è inammissibile il ricorso nella parte in cui, a proposito della decisione sul quindicesimo motivo d'appello, attraverso la censura dell'apparenza della motivazione, pur a fronte dell'indicazione specifica dei relativi imponibili sui quali determinare l'imposta, intende in realtà attingere il merito dell'accertamento operato dal

giudice d'appello, come risulta dal riferimento alla "totale assenza di riscontri documentali a sostegno della tesi propugnata".

Resta invece assorbita la censura relativa alla pretesa indeterminatezza nella quantificazione complessiva delle sanzioni, in relazione alle diverse violazioni contestate ed accertate in giudizio, considerato che l'accoglimento di alcuni dei motivi del ricorso principale, e la conseguente rimessione alla CTR, ne renderanno necessaria la rideterminazione da parte del giudice del rinvio.

P.Q.M.

Revocato il decreto di estinzione n. 19798/2022, emesso da questa Corte il 20 giugno 2022, rigetta i ricorsi avverso gli atti di diniego della definizione agevolata.

Decidendo sul ricorso principale, accoglie, nei termini di cui in motivazione, il primo, il secondo, il terzo, il quarto, il settimo, il decimo e l'undicesimo motivo; dichiara assorbiti l'ottavo, il dodicesimo, il tredicesimo, il quattordicesimo, il quindicesimo, il sedicesimo ed il diciassettesimo; rigetta il quinto, il sesto, il nono ed il diciottesimo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Decidendo sul ricorso incidentale, dichiara inammissibile il primo motivo ed assorbito il secondo.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 6 dicembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 22 dicembre 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza