

Sentenza del 18/04/2023 n. 10403 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania veniva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 812/5/2013 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, la quale aveva accolto il ricorso della società Star Service Srl avente ad oggetto l'avviso di accertamento relativo ad IRES, IRAP, IVA e accessori relative all'anno di imposta 2006.

2. In particolare l'Amministrazione finanziaria contestava con l'atto di accertamento l'inesistenza di determinate operazioni economiche mediante l'utilizzo di frodi carosello. Nella sentenza impugnata si legge che l'atto impositivo traeva origine da un p.v.c. redatto dall'Agenzia delle Dogane, Direzione Provinciale di Trento, nei confronti della società contribuente nell'ambito di un procedimento penale radicato presso la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Trento che portava alla scoperta di un fraudolento commercio intracomunitario nel settore delle carni. Sulla base delle risultanze di tale p.v.c. emergeva che da indagine effettuata tramite banca dati CLIFO la contribuente era risultata fornitrice nei confronti della Stefan Carni Srl per la realizzazione di opere edili per operazioni imponibili pari ad Euro 250.137,00, con conseguente omessa dichiarazione di pari ricavi ed omesso versamento IVA per Euro 49.024,00, da cui scaturiva l'avviso di accertamento alla base del presente processo.

3. I giudici di prime cure ponevano a base del loro convincimento la circostanza che la metodologia azionata dall'ufficio, attraverso l'utilizzo della banca dati CLIFO, non fosse da sola sufficiente ad attribuire alla contribuente operazioni imponibili non contabilizzate e non dichiarate. Il giudice d'appello riformava tale decisione, osservando che nel caso di specie l'operato dell'Amministrazione finanziaria fosse basato su due circostanze incontrovertibili, identificate non solo nelle risultanze della banca dati CLIFO, ma anche nell'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi ed IVA per il periodo d'imposta oggetto di ripresa e, per l'effetto, confermava integralmente le riprese di cui all'atto impositivo.

4. Avverso la decisione la contribuente propone ricorso, affidato a tredici motivi, cui replica l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Motivi della decisione

5. Con il primo motivo viene prospettata - in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 - la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 c.p.c. , comma 1, n. 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 . comma 1, n. 4, dell'art. 111 Cost. , comma 6, nonché dell'art. 6 CEDU perchè i giudici di seconde cure, dopo aver premesso che la prova posta a base dall'Ufficio per il proprio accertamento è

l'elenco clienti-fornitori, hanno incomprensibilmente affermato di avere deciso in senso favorevole all'erario sulla base di fatture che in realtà non sono mai state depositate nel corso del giudizio di merito.

Con il secondo motivo la ricorrente, in rapporto all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, deduce la violazione del principio di non contestazione ex art. 115 c.p.c. , con riferimento alle circostanze, ritenute pacifiche dalla contribuente, che la società ricorrente, nel periodo di imposta in contestazione, non svolgesse alcuna attività di commercio di carni e che non fosse stata depositata in giudizio dall'Agenzia alcuna fattura, avendo l'amministrazione basato il proprio accertamento solo sui dati ricavati da un mero elenco.

Il terzo motivo proposto dalla società censura - secondo il paradigma processuale identificabile nell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 - la nullità della sentenza per violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. , per avere i giudici di seconde cure erroneamente valutato i documenti prodotti in giudizio, ritenendo che la società ricorrente sarebbe stata "connivente nella frode carosello" (cfr. p. 18 ricorso).

6. I tre motivi sono scrutinabili congiuntamente in quanto connessi e sono inammissibili. Il contenuto delle censure è incentrato sulla presunta insufficienza dell'elenco clienti-fornitori a fondare l'accertamento, declinato quanto alla prima doglianza nel senso che la sentenza avrebbe fatto riferimento a fatture mai prodotte in giudizio e, quanto alle ulteriori due, non sarebbe stato fatto corretto governo del quadro probatorio alla luce del principio di non contestazione quanto all'attività di impresa effettivamente svolta dalla contribuente e quanto all'elemento soggettivo nella ricostruzione della fattispecie in termini di operazioni soggettivamente inesistenti.

6.1. Partendo dal terzo motivo, va rammentato che nel processo tributario, nell'ipotesi di ricorso contro l'avviso di accertamento, il principio di non contestazione non implica a carico dell'Amministrazione finanziaria, a fronte dei motivi di impugnazione proposti dal contribuente, un onere di allegazione ulteriore rispetto a quanto contestato mediante l'atto impositivo, in quanto detto atto costituisce nel suo complesso, nei limiti delle censure del ricorrente, l'oggetto del giudizio (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 19806 del 23/07/2019). Da ciò discende che l'accertamento della CTR, il quale ha valorizzato elementi oggettivi idonei a desumere che la frode fosse quantomeno conoscibile dalla contribuente, è in linea con la giurisprudenza della Sezione in materia di operazioni inesistenti e di valutazione dell'elemento soggettivo (cfr. Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 9851 del 20/04/2018; conforme Sez. 5 -, Ordinanza n. 27555 del 30/10/2018), essendo preclusa a questa Corte la rivalutazione delle prove nei termini proposti dalla ricorrente.

6.2. La prima censura introduce inoltre un fatto negativo - la mancata produzione in giudizio delle fatture cui la sentenza fa riferimento - senza fornire alcuna evidenza della prospettazione di parte, come sarebbe stato ad es. possibile tramite la riproduzione dell'elenco delle produzioni in giudizio secondo il registro e l'attestazione della cancelleria per provarne la mancata produzione in giudizio. Il fatto dedotto è oltretutto irrilevante perchè, anche se si trattasse di un'imprecisione della CTR e il passaggio della sentenza impugnata oggetto di censura si dovesse intendere come un riferimento all'elenco delle fatture e non alle fatture stesse, l'esito non cambierebbe dal momento che l'intendimento del giudice è chiaro e poggia sul duplice

elemento convergente consistente nelle risultanze della banca dati CLIFO e nell'assenza di dichiarazione per l'anno di imposta (cfr. p.3 sentenza).

6.3. Egualmente inconducibile è la circostanza fattuale alla base del secondo motivo, secondo il quale la contribuente, nel corso del 2006, avrebbe svolto una attività commerciale differente da quella relativa alla ipotizzata frode carosello contestata dall'Ufficio. Come in precedenza osservato, il motivo è inammissibile perchè il fatto è stato valutato dal giudice e, per consolidata interpretazione giurisprudenziale (Cass. Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014), l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sè il vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione, benchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie offerte dalle parti. Inoltre, concorrente profilo di inammissibilità, l'accertamento fattuale compiuto a pag.2 della sentenza impugnata (a partire da "L'operato dell'ufficio prendeva le mosse da un p.v. trasmesso dall'Agenzia delle Dogane (...)") non è neppure censurato attraverso una pertinente doglianza motivazionale con offerta di prova decisiva contraria.

7. La quarta censura, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c. e la conseguente nullità della sentenza per omessa pronuncia in merito alla eccepita violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56 , u.c., la L. n. 212 del 2000, art. 7 , per mancata allegazione del p.v.c. da cui traeva origine l'avviso di accertamento originariamente impugnato. La società, nel corso del giudizio di merito, avrebbe infatti contestato la legittimità dell'avviso di accertamento originariamente impugnato, in quanto l'Ufficio aveva omesso di allegare allo stesso il processo verbale di constatazione redatto dall'Agenzia delle Dogane di Trento nell'ambito di un procedimento penale, che costituiva parte integrante della motivazione del predetto p.v.c., prodotto solo in primo grado.

Con il quinto motivo, ai fini dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, si prospetta la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 , il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2 , il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5 , da parte del giudice d'appello, sempre per l'omessa pronuncia sulla eccepita illegittimità dell'avviso di accertamento per la mancata allegazione del processo verbale di constatazione posto a base dello stesso.

8. I motivi in disamina sono inammissibili. Innanzitutto essi solo in parte specifici, dal momento che il ricorso dà evidenza di aver posto la questione all'attenzione del giudice in primo e secondo grado, ma, nel pure diffuso argomentare in ricorso, non riproduce integralmente il contenuto dell'avviso di accertamento per poter mettere la Corte nelle condizioni di valutare se in qualche sua parte il contenuto del p.v.c. sia presente e così sia stato effettivamente violato o meno la L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 , il quale prevede "Se nella motivazione (di un atto impositivo) si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama", obbligo confermato dalla stessa Amministrazione finanziaria con circolare 3 agosto 2001, n. 77/E. In ricorso, a pag. 26 si legge: "Vista la omessa dichiarazione dei redditi modello Unico 2007 anno di imposta 2006 relativa all'attività di Commercio all'Ingrosso di Tessuti (51411) esercitata nel Comune di (Omissis)";

"Esaminato il PVC trasmesso dall'Agenzia delle Dogane Direzione Provinciale di Trento originato dall'attività di controllo eseguita nei confronti di codesta Società (...)";

"Viste le segnalazioni del sistema informativo della Anagrafe Tributaria";

"Rilevato che, dalle risultanze del citato p.v.c. è quindi emerso che: 1) Dall'indagine effettuata dalla banca dati CLIFO codesta società nell'anno risulta fornitrice per operazioni imponibili di Euro 250.137,00 e conseguente omessa dichiarazione di ricavi per Euro 250.137 ed omesso versamento delle citata imposta Iva per l'importo di 49.024,00 (quest'ultima determinata applicando all'ammontare complessivo delle operazioni attive accertate pari a Euro 240.104,00 la relativa aliquota del 20% e su quelle operazioni attive pari ad Euro 10.033, la aliquota del 10%); 2) Omessa dichiarazione Iva relativa all'anno di imposta 2006 come innanzi anticipato in quanto in conseguenza del rilievo di cui al punto 1 codesta società ha omesso di dichiarare le operazioni imponibili attive per Euro 250.137,00 e di versare la relativa imposta (...)" (cfr. pag. 3 dell'avviso di accertamento originariamente impugnato).".

9. Sulla base dei brani dell'avviso - non completo - sopra riportati si deve ritenere che non trovi riscontro la prospettazione della società, secondo cui l'Ufficio non avrebbe portato a sua conoscenza in alcun modo il contenuto del citato processo verbale, dal momento che nell'atto impositivo stesso vi è stata una sintesi del contenuto del p.v.c., in particolare degli elementi di fatto rilevanti per la contestazione a carico della contribuente. Conseguentemente, sotto il profilo considerato le doglianze in disamina sono inammissibili per difetto di rilevanza oltre che di specificità.

9.1. Inoltre, è apodittica e non ben calibrata l'affermazione contenuta a pag.28 del ricorso, secondo cui "Nella specie, la mancata allegazione del p.v.c. e la mancata trascrizione del contenuto minimo essenziale dello stesso nell'atto impositivo originariamente impugnato, ha inficiato in maniera irreparabile il diritto di difesa del contribuente".

Infatti, neppure la giurisprudenza della Corte di Giustizia 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary Kft, in C-189/18 rileva nel caso in esame, in cui il motivo di ricorso, come si ricava sin dalla sua rubrica, è incentrato sulla violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 , con riferimento alla motivazione dell'avviso e dunque alla pretesa illegittimità del procedimento amministrativo, e confonde tale piano con quello processuale della violazione del diritto di difesa e, dunque, la giurisprudenza Eurounitaria si basa su presupposti in fatto e diritto affatto diversi da quelli qui in rilievo. In ogni caso, la società non evidenzia neppure a livello di allegazione in che modo la conoscenza del p.v.c. redatto dall'Agenzia delle Dogane di Trento sin dalla fase amministrativa sarebbe stata necessaria ai fini dell'esercizio del proprio diritto di difesa e concretamente abbia leso la capacità di far valere le proprie ragioni avanti all'Amministrazione.

10. Con il sesto motivo di ricorso, agli effetti dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la società lamenta la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 , il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56 comma 4 e il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 in relazione al divieto per l'amministrazione finanziaria di modificare o integrare la motivazione dell'atto impositivo in corso di causa, come avvenuto nel caso di specie per effetto della produzione in giudizio in primo grado del p.v.c. redatto dalla Agenzia delle Dogane di Trento richiamato nell'atto impositivo originariamente impugnato. Nel corpo del mezzo di impugnazione viene ulteriormente prospettata anche la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5 , il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2 e la L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 , così come interpretati dalla giurisprudenza di legittimità e dalla dottrina.

11. Il motivo è affetto da concorrenti profili di inammissibilità e di infondatezza. Sotto l'angolo del difetto di specificità, il Collegio osserva che la doglianza non è diretta a censurare la motivazione di appello, bensì il comportamento tenuto dall'Amministrazione finanziaria. In ogni caso, essa è anche infondata, perchè è un principio acquisito che in corso di giudizio non sia più possibile integrare la motivazione dell'accertamento, essendo solo possibile fornire tutti quegli elementi atti a provare il fondamento della pretesa tributaria che non devono invece essere necessariamente contenuti nell'atto di accertamento (Cass. 7 maggio 2014, n. 9810; Cass. 23 ottobre 2013, n. 24007), nè il deposito del p.v.c. richiamato dall'atto impositivo ha comportato alcun mutamento della causa petendi o anche solo della motivazione dell'avviso impugnato, con conseguente assenza di qualsiasi menomazione per le facoltà della difesa.

12. Con il settimo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la ricorrente denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c. , per omessa pronuncia da parte del giudice d'appello in merito all'eccepita violazione del principio del contraddittorio preventivo di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , avanzata nelle contro-deduzioni in appello.

L'ottavo mezzo di impugnazione declina la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , sotto l'angolo dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, sul presupposto che si ritenga che il giudice di seconde cure, nel confermare nel merito la legittimità dell'avviso di accertamento, abbia implicitamente respinto l'eccezione sollevata dalla società di nullità dell'atto impositivo per violazione del principio del contraddittorio preventivo.

13. I motivi, connessi, sono inammissibili perchè non vi è evidenza nè allegazione della tempestiva introduzione della questione della violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , in primo grado. Dal momento che la questione, per come emerge peraltro dal ricorso, è stata avanzata per la prima volta in grado di appello, era inammissibile per tardività e, conseguentemente, corretta è la decisione implicita di rigetto adottata dalla CTR, la quale ha deciso nel merito la controversia in modo incompatibile con l'accoglimento della questione preliminare. Alla luce di quanto precede si deve constatare l'inammissibilità delle due censure anche per difetto di interesse ex art. 100 c.p.c..

14. Con il nono motivo, la contribuente, agli effetti dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, censura la violazione dell'art. 112 c.p.c. anche per omessa pronuncia in merito alla eccepita violazione dell'art. 53 Cost. e dell'art. 109 del T.u.i.r. , in quanto l'Ufficio, nella determinazione del maggior reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, non avrebbe tenuto conto dei costi correlati ai maggiori ricavi accertati.

Il decimo mezzo di impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, deduce anche la violazione degli artt. 3. 53 e 97 Cost., artt. 109 e 163 T.u.i.r. , D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 61 e 67 , D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 4 e L. n. 212 del 2000, art. 10 , sempre nella parte in cui i giudici di seconde cure non hanno riconosciuto che, ai fini della determinazione del reddito netto attraverso l'accertamento induttivo, l'Agenzia deve anche riconoscere la deduzione dei costi necessari a produrlo.

15. I due motivi sono connessi, ed è fondata la nona censura con assorbimento della decima. Nella sentenza impugnata viene qualificata la natura dell'accertamento occorso nella fattispecie,

come "induttivo puro" con ricorso a presunzioni supersemplici. Così si legge infatti a p.3 della sentenza nel seguente passaggio: " D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 , consente, infatti, all'Ufficio, nei casi di omessa presentazione della D.U., di procedere d'ufficio, all'accertamento determinando il reddito complessivo, sulla base di dati e notizie comunque raccolti, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui all'art. 38 e di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze delle dichiarazioni, nel caso di specie, del tutto mancante, e delle eventuali scritture contabili del contribuente anche se regolarmente tenute".

15.1. Inoltre, il ricorso a pag.37 è specifico nell'evidenziare di aver introdotto la questione tempestivamente in primo grado e di averla riproposta in appello e la CTR, così investita del tema, doveva tener conto dei costi necessari per la produzione dei redditi accertati in sede di ricostruzione induttiva degli stessi, nel rispetto della Corte Costituzionale n. 225 dell'8 giugno 2005 secondo cui, in caso di accertamento induttivo, si deve tenere conto - in ossequio al principio di capacità contributiva - non solo dei maggiori ricavi, ma anche della incidenza percentuale dei costi relativi.

16. L'undicesimo motivo di ricorso prospetta, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia da parte della CTR in merito alla eccepita violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 , per assoluta genericità dell'appello erariale, ed è una doglianza che non può trovare ingresso. Infatti, decidendo il merito della causa, la sentenza ha nel caso in esame implicitamente disatteso la preliminare eccezione di inammissibilità dell'appello per aspecificità, sollevata da società nell'atto di con-trodeduzioni depositato in secondo grado.

17. E' poi destituita di fondamento la dodicesima censura, articolata ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 la quale, nell'ipotesi in cui venisse considerata implicita la pronuncia della CTR sulla eccezione di difetto di specificità dell'appello, ritiene illegittima la sentenza impugnata che, nel non dichiarare l'inammissibilità dell'appello erariale, avrebbe palesamente violato il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 comma 1 . Infatti, già dalle limitate porzioni dell'appello erariale che sono riprodotte a pag.7 del ricorso per Cassazione si evince che l'atto di gravame ha avuto ad oggetto proprio la sentenza di primo grado che ha deciso il merito in senso sfavorevole all'Agenzia, e l'ulteriore riproposizione delle questioni di merito oggetto del giudizio era facoltà della parte soccombente, perchè il processo tributario è annoverabile tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 18777 del 10/09/2020), e l'Agenzia, integrale soccombente in primo grado, ha investito siffatta decisione con il proprio appello, devolvendo l'intera materia contesa alla CTR. 18. Il tredicesimo motivo di ricorso prospetta, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione da parte della sentenza impugnata del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 in relazione allo jus superveniens tenuto conto della sentenza della Corte Costituzionale 17 marzo 2015 n. 37, dal momento che avrebbe mancato di tener conto che l'avviso di accertamento originariamente impugnato era nullo, poichè sottoscritto da soggetto non avente il potere di firma sugli avvisi di accertamento.

19. Il motivo è inammissibile perchè la deduzione è nuova in punto di fatto. Se è infatti vero che il diritto sopravvenuto dev'essere applicato anche d'ufficio, nondimeno l'applicazione della sentenza della Consulta oggetto della censura presuppone pur sempre la tempestiva deduzione

del fatto sottostante la questione decisa dalla Corte costituzionale, mentre non risulta dal ricorso per Cassazione (cfr. pp.4-6) l'introduzione in primo grado della questione circa il difetto di valida sottoscrizione dell'avviso.

20. In conclusione, il nono motivo di ricorso dev'essere accolto, assorbito il decimo e disattesi i restanti, e la sentenza impugnata va cassata in relazione al profilo evidenziato, con rinvio, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il nono motivo di ricorso, assorbito il decimo e disattesi i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia di Secondo grado della Campania, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione al profilo e per la liquidazione delle spese di lite.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza