

# Sentenza del 14/11/2023 n. 31631 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale della Basilicata accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, ufficio locale, avverso la sentenza n. 1454/1/2018 della Commissione tributaria provinciale di Potenza che aveva parzialmente accolto il ricorso proposto da Rodela Trasporti Srl contro gli avvisi di accertamento per accise su gasolio 2013/2015.

La CTR osservava in particolare che nel caso di specie l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale L. n. 212 del 2000 , ex art. 12, comma 7, era stato rispettato, posto che gli atti impositivi impugnati erano stati emessi dopo la scadenza del termine previsto da tale disposizione legislativa; che le riprese fiscali erano fondate sulla carenza della documentazione contabile della società contribuente in riguardo ai mezzi riforniti del gasolio per il quale si pretendeva l'agevolazione, mancando l'indicazione del numero di targa dei mezzi stessi; che mancava altresì la data certa dei contratti di comodato relativi ai mezzi di proprietà di soggetti terzi ed impiegati dalla società contribuente.

Per tutte queste ragioni, in riforma della sentenza appellata, il giudice tributario di appello rigettava il ricorso introduttivo della lite.

Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione Rodela Trasporti deducendo tre motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Motivi della decisione Con il primo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente denuncia la violazione/falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 , art. 132 c.p.c., poichè la CTR non ha adeguatamente motivato circa la natura della verifica dalla quale si sono originati gli avvisi di accertamento impugnati.

La censura è infondata.

Va ribadito che "La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" ( Cass., Sez. U., Sentenza n. 22232 del 03/11/2016 , Rv. 641526 - 01).

La motivazione della sentenza impugnata non corrisponde affatto ai paradigmi invalidanti di cui al citato consolidato arresto giurisprudenziale, piuttosto contenendo una puntuale ed articolata argomentazione circa le statuizioni assunte, ben oltre il "minimo costituzionale" (v. Sez. U., 8053/2014).

Nella parte narrativa di tale pronuncia vi è infatti una sintetica, ma puntuale, descrizione delle attività istruttorie della GdF, con particolare riguardo alla contestazione della non veridicità delle dichiarazioni sostitutive di atto notorio relative ai rifornimenti di gasolio per i quali si sono poi effettuate le riprese fiscali mediante gli atti impositivi impugnati. Nella sua parte motiva la pronuncia medesima sviluppa le proprie argomentazioni di merito in relazione alle contestazioni medesime, secondo la devoluzione dell'agenzia fiscale appellante.

Risulta perciò evidente il pieno assolvimento dell'obbligo motivazionale da parte del giudice tributario di appello.

E' peraltro pacifico che il vizio motivazionale può riguardare solo le questioni di fatto e non quelle di diritto, sicchè confondendo tali - distinti - piani di censura il mezzo in esame si evidenzia altresì inammissibile.

Con il secondo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente lamenta la violazione/falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1995 , art. 19 , (TUA), L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7, poichè la CTR non ha ritenuto fondate le sue eccezioni di mancato rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, anche per l'omissione della redazione del processo verbale di constatazione.

Con il terzo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - analogamente la ricorrente denuncia la violazione/falsa applicazione del D.P.R. n. 445 del 2000 , artt. 71 , 75 , poichè la CTR non ha rilevato l'ulteriore violazione del contraddittorio endoprocedimentale derivante dal mancato invito da parte dell'Ente impositore alla regolarizzazione delle dichiarazioni sostitutive che affermava erronee.

Le censure, da esaminarsi congiuntamente per connessione, sono infondate ed il secondo mezzo invero addirittura inammissibile, come eccepito dall'agenzia fiscale controricorrente.

Bisogna premettere che gli atti impositivi/sanzionatori impugnati sono stati emessi in data 26 aprile 2018 e notificati il successivo 3 maggio 2018 (notifica perfezionatasi l'8 maggio 2018), sicchè è indubbia l'applicabilità nel caso di specie dell'art. 19, comma 4, TUA, come modificato dal D.L. n. 193 del 2016 , art. 4 ter , il quale prevede che "Nel rispetto del principio di cooperazione di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 12 , anche per le ipotesi in cui sono esaminati in ufficio atti e dichiarazioni, entro sessanta giorni dalla notificazione del processo verbale di constatazione al destinatario, quest'ultimo può comunicare all'ufficio dell'Agenzia procedente osservazioni e richieste che, salvi i casi di particolare e motivata urgenza, sono valutate dallo stesso ufficio prima della notificazione dell'avviso di pagamento di cui all'art. 15 del presente testo unico e dell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni di cui del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 , artt. 16 e 17 ".

Deve pertanto ritenersi superata la giurisprudenza di questa Corte, formatasi prima dell'entrata in vigore di tale disposizione legislativa, secondo la quale "In tema di diritti e garanzie del contribuente, in materia di accise, fino all'entrata in vigore del D.L. n. 193 del 2016 , conv., con modif., in L. n. 225 del 2016 , non trova applicazione il termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7, bensì del D.Lgs. n. 374 del 1990 , art. 11 , comma 4-bis, concernente gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto diritti doganali, la cui disciplina è assimilata a quella delle accise stante l'espresso rinvio contenuto nel D.Lgs. n. 504 del 1995 , art. 19 , comma 4, sicchè, in caso di violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, ai fini della nullità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", non è necessario che il giudice proceda alla cd. prova di "resistenza" (Sez. 5, Sentenza n. 28344 del 05/11/2019, Rv. 655724 - 01)", come del resto questa stessa giurisprudenza aveva sancito.

Si tratta dunque di interpretare tale nuova, specifica, previsione normativa.

In primo luogo risulta evidente che il suo contenuto precettivo è sostanzialmente ricalcato ed equivalente a quello del paradigma di riferimento ossia della L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7.

In entrambe le disposizioni legislative infatti i punti centrali sono il termine dilatorio (lo stesso) per l'eventuale contraddittorio endoprocedimentale e la necessità di "valutazione" delle controdeduzioni del contribuente da parte dell'Ufficio.

Pertanto l'art. 19, comma 4, del TUA estende la regola del contraddittorio endoprocedimentale a tutti i casi di verifica, anche quelli c.d. "a tavolino", che invece sono esclusi dalla previsione statutaria, ancorchè, secondo la giurisprudenza di questa Corte, soltanto in relazione alle imposte "non armonizzate" (per tutte, v. Cass., Sez. U. civ., 24823/2015).

Ciò posto, l'identità contenutistica sostanziale delle due disposizioni legislative induce a darne una interpretazione "di continuità" della più recente, valorizzandosi la giurisprudenza consolidata su quella più risalente (e generale).

In particolare, va ribadito che "In tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente della L. n. 212 del 2000 , ex art. 12, comma 7, atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo" ( Cass. n. 8378 del 31/03/2017 ; cfr. anche Corte Cost. sentenza n. 47/2023 ).

In ogni caso va affermato che, ai fini della ritualità del procedimento attuativo di ogni singolo tributo, non ha rilevanza quanti e quali organi sono intervenuti secondo le rispettive competenze istituzionali (indubbia quella generale in materia fiscale della GdF), ma soltanto che, complessivamente, le norme procedurali, anche e soprattutto quelle presidianti i diritti del contribuente, siano state applicate correttamente e rispettate nella sostanza.

Orbene, nel caso di specie è avvenuto che vi è stata una verifica generale della GdF presso la società contribuente finalizzata alle imposte dirette ed IVA, nel corso della quale sono stati accertati i fatti materiali (falsità contabili) che hanno poi attivato l'Agenzia delle dogane e dei monopoli nei recuperi oggetto di lite e relative sanzioni.

Tali fatti materiali risultano compendiati nel PVC del 5 dicembre 2017 contestualmente sottoscritto dal legale rappresentante della società contribuente.

Quindi il primo adempimento previsto dall'art. 19, comma 4, TUA è stato sicuramente posto in essere ed è altresì pacifico che nei successivi 60 giorni la società medesima non ha presentato alcuna osservazione in ordine ai rilievi fattuali in questione.

Pertanto è destituita di fondamento la relativa denunciata violazione di legge, che peraltro essendo stata dedotta soltanto in questo giudizio (non consta dal ricorso una precedente proposizione) risulta per ciò stesso inammissibile ab imis.

Nemmeno la terza censura risulta fondata.

Il D.P.R. n. 445 del 2000 , art. 71 , comma 3, nella versione applicabile ratione temporis, prevede che "Qualora le dichiarazioni di cui agli artt. 46 e 47, presentino delle irregolarità o delle omissioni rilevabili d'ufficio, non costituenti falsità, il funzionario competente a ricevere la documentazione dà notizia all'interessato di tale irregolarità. Questi è tenuto alla regolarizzazione o al completamento della dichiarazione; in mancanza il procedimento non ha seguito".

Il caso di specie si pone sicuramente al di fuori della sfera di applicazione di tale disposizione legislativa, per la semplice e dirimente ragione che sono in contestazione "falsità" delle dichiarazioni sostitutive di atto notorio espressamente escluse dalla previsione di contraddittorio dalla disposizione legislativa medesima, così come, con puntualità, accertate in fatto dal giudice tributario di appello, il cui giudizio per questo aspetto non è ulteriormente sindacabile in questa sede.

In conclusione il ricorso va rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 8.000 oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1 quater, 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 previsto per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Conclusione

## **Documenti citati**



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza