

Sentenza del 06/04/2023 n. 9464 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva il ricorso proposto dalla SO.GE.MI. Spa , esercente l'attività di gestione dei mercati annonari (ittico e floricolo) della città di Milano, avverso un avviso di accertamento, per imposte dirette e IVA, relativo all'anno 2007, con il quale era stato recuperato a tassazione maggiore imponibile, dovuto all'indebita deduzione di sopravvenienze passive per perdite su crediti, pari a circa Euro 160.000,00, e alla tardiva e irregolare emissione di note di credito, a riduzione di fatture precedentemente emesse nei confronti di concessionari di Spa zi commerciali, per un imponibile complessivo pari ad Euro 4.703.705,00 e IVA detratta pari ad Euro 940.741,00.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva parzialmente l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, evidenziando, per quanto ancora qui interessa, che:

- le eccezioni riproposte dalla contribuente con l'appello incidentale, riguardanti la presunta illegittimità della procedura di accertamento, erano infondate, avendo la società comunque svolto compiutamente la sua difesa;
- l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate era fondato, limitatamente al rilievo riguardante la ripresa fiscale conseguente alla tardiva emissione delle note di credito, in quanto si doveva applicare la disposizione prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, comma 3 , secondo la quale la variazione può intervenire entro e non oltre un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile, qualora la riduzione dell'ammontare imponibile è conseguenza di un sopravvenuto accordo fra le parti;
- nella specie la riduzione dell'imponibile è scaturita dall'accordo che la contribuente aveva stipulato in data 24.04.2007 con gli assegnatari degli Spa zi commerciali, a definizione del contenzioso pendente per la quantificazione dei canoni e delle tariffe relative ai contratti di assegnazione, per cui l'emissione delle note di credito era da considerarsi tardiva;

La SO.GE.MI. Spa propone ricorso per cassazione con quattordici motivi, illustrati con memoria.

L'Agenzia delle Entrate resiste all'impugnazione con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, la società deduce la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 5 , delle norme che regolano l'accertamento con adesione, richiesto dal soggetto verificato, e dei principi fondamentali di uguaglianza di trattamento dei contribuenti,

imparzialità dell'azione amministrativa e del contraddittorio, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per non avere la CTR rilevato l'illegittimità dell'intero accertamento, dovuta alla mancata indicazione, nell'invito a comparire pervenuto alla contribuente, a seguito della richiesta di accertamento con adesione, di tutti gli elementi informativi prescritti dal D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 5 .

2. Con il secondo motivo, deduce l'omesso esame, per totale trascuratezza, nella sentenza impugnata, di fatti decisivi per la soluzione della controversia, dedotti nei gradi precedenti di giudizio e, quindi, oggetto di contraddittorio, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, riguardanti la carenza, nell'avviso di comparizione, dei dati prescritti dal D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 5 , e le conseguenze penalizzanti che ne sono derivate, non avendo la contribuente potuto fruire delle stesse garanzie di confronto sulla sua posizione fiscale complessiva, riconosciute ai contribuenti verso i quali è l'Agenzia a promuovere la procedura di accertamento con adesione.

3. Con il terzo motivo, deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1 , 36 e 61 , art. 132 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, per omessa o apparente motivazione su un punto decisivo della controversia, riguardante i difetti della fase procedimentale, non avendo avuto la contribuente accesso ad informazioni essenziali ed essendole stata così negata la possibilità di definire immediatamente, ove avesse voluto, la lite.

4. Con il quarto motivo, deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. , del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1 , e del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, in quanto la CTR, anzichè prendere in considerazione le censure riguardanti la mancata indicazione, nell'invito a comparire, degli elementi informativi prescritti dal D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 5 , si era soffermata su un aspetto della vicenda mai contestato dalla società ricorrente, affermando che la contribuente aveva "comunque svolto compiutamente la sua difesa".

4.1 I predetti motivi - che possono essere trattati congiuntamente, riguardando tutti la questione della omessa indicazione, nell'invito a comparire, dei dati prescritti dal D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 5 - sono infondati.

4.2 La contribuente, dopo avere ricevuto l'avviso di accertamento, prima di impugnarlo innanzi alla Commissione tributaria provinciale competente, aveva presentato un'istanza di accertamento con adesione, ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, comma 2 , a seguito della quale l'Ufficio provvedeva, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del D.Lgs. cit., a formulare l'invito a comparire. Trattandosi di invito formulato, su richiesta della stessa contribuente, dopo la comunicazione dell'avviso di accertamento, tutti gli elementi della pretesa fiscale erano già contenuti nel predetto atto impositivo e non dovevano, pertanto, essere nuovamente indicati nell'invito.

L'invito a comparire, inviato del D.Lgs. n. 218 del 1997 , ex art. 5, invece, riguarda il ben diverso caso di accertamento con adesione su iniziativa dell'Ufficio, che interviene prima dell'emissione dell'avviso di accertamento.

Il fatto stesso che l'invito ex art. 6, comma 4, D.Lgs. cit., può essere formulato dall'Ufficio anche telefonicamente costituisce un'ulteriore conferma del fatto che va esclusa la necessità di un suo contenuto predeterminato.

4.3 Occorre, infine, considerare che, secondo un orientamento costante di questa Corte, in tema di accertamento con adesione, la mancata convocazione del contribuente, a seguito della presentazione dell'istanza del D.Lgs. n. 218 del 1997, ex art. 6, non comporta la nullità del procedimento di accertamento adottato dagli Uffici, non essendo tale sanzione prevista dalla legge (ex plurimis, Cass. 11.01.2018, n. 474). A maggior ragione, dunque, l'accertamento non può essere invalidato dal mancato inserimento, nell'invito formulato ai sensi dell'art. 6, comma 4, del D.Lgs. cit., delle informazioni previste dall'art. 5 del D.Lgs. cit., meno che mai delle condizioni alle quali l'Amministrazione finanziaria sia disposta a definire in via transattiva la pretesa, non essendo ciò previsto da alcuna norma di legge.

5. Con il quinto motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, e art. 7, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, e delle norme sulla motivazione degli accertamenti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non avere la CTR ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento impugnato per difetto di motivazione, non contenendo lo stesso alcuna valutazione in ordine alle osservazioni formulate dalla contribuente sul contenuto del PVC. 6. Con il sesto motivo, deduce l'omesso esame, nella sentenza impugnata, di fatti decisivi per la soluzione della controversia, dedotti nei gradi precedenti di giudizio e, quindi, oggetto di contraddittorio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, riguardanti l'inadeguata motivazione dell'avviso di accertamento, non avendo l'Ufficio valutato le osservazioni presentate dalla società contribuente sul contenuto del PVC. 7. Con il settimo motivo, deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 61, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, riproponendo la stessa censura illustrata con il sesto motivo, sotto il profilo della motivazione apparente.

8. Con l'ottavo motivo, deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, e del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in quanto la CTR, anziché prendere in considerazione le censure riguardanti il difetto di motivazione dell'atto impositivo per mancata valutazione delle osservazioni presentate dalla contribuente sul contenuto del PVC, si era soffermata su un aspetto della vicenda mai contestato dalla società ricorrente, affermando che la contribuente aveva "comunque svolto compiutamente la sua difesa".

8.1 Anche i predetti motivi, da esaminare congiuntamente, in quanto strettamente connessi, sono infondati.

8.2 Secondo un orientamento ormai consolidato di questa Corte (Cass. n. 3583/2016; Cass. n. 20781/2016; Cass. n. 15616/2016 e Cass. n. 8378/2017), cui il Collegio ritiene di dare continuità, in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni presentate dal contribuente ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, atteso che la nullità consegue solo alle irregolarità per cui essa sia espressamente

prevista dalla legge, oppure, in difetto di previsione, allorchè ricorra una lesione di specifici diritti o garanzie tali da impedire la produzione di effetti da parte dell'atto cui ineriscono.

In altri termini, all'obbligo dell'amministrazione finanziaria di "valutare" le osservazioni del contribuente, non si aggiunge l'ulteriore obbligo di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo, a pena di nullità.

9. Con il nono motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26 (nella parte in cui stabilisce che, in caso di annullamento di un'operazione precedentemente fatturata, le note di credito possono essere emesse entro un anno dall'esecuzione di detta operazione, se la causa dell'annullamento dipende dalla concorde volontà delle parti contrattuali), artt. 1362, 1453 c.c. , e delle regole riguardanti l'interpretazione e la risoluzione dei contratti, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente ritenuto che i contratti di concessione fossero stati risolti per concorde volontà delle parti e che, di conseguenza, fosse assoggettata al termine annuale l'emissione delle note di credito per l'annullamento delle relative operazioni, mentre detti contratti si erano risolti per inadempimento di una delle parti per effetto della clausola risolutiva espressa di cui si è avvalsa la società contribuente, essendo la definizione conciliativa delle controversie intervenuta dopo la cessazione dell'originario rapporto contrattuale, con la costituzione, di fatto, di nuovi rapporti negoziali.

10. Con il decimo motivo, deduce l'omesso esame, per totale trascuratezza, nella sentenza impugnata, di fatti decisivi per la soluzione della controversia, dedotti nei gradi precedenti di giudizio e, quindi, oggetto di contraddittorio, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, riguardanti il pervicace inadempimento dei concessionari; l'esistenza, nei contratti di affidamento, della clausola che attribuiva la facoltà di far cessare il vincolo negoziale per inadempimento; la messa in mora dei concessionari ai sensi di detta clausola; l'avvio della procedura amministrativa per la revoca della concessione di diritto pubblico; l'espressa indicazione, per gli operatori del mercato ittico, di un termine ultimo per la validità dei contratti, in forza della clausola risolutiva; il persistente inadempimento dei concessionari anche dopo la messa in mora e, per i grossisti del mercato ittico, anche dopo la proroga dei contratti; l'antioriorità di questi eventi rispetto agli accordi transattivi; l'esplicita ammissione delle parti contraenti, in detti accordi della intervenuta risoluzione dei contratti; l'oggettiva diversità di contenuto fra gli originari negozi concessori e le successive pattuizioni transattive.

Sostiene, quindi, che se la CTR avesse esaminato detti fatti, non avrebbe potuto concludere che i contratti erano stati risolti di comune accordo, al momento della sottoscrizione delle convenzioni transattive.

11. Con l'undicesimo motivo, deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 61 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, riproponendo la stessa censura illustrata con il decimo motivo, sotto il profilo della motivazione apparente.

11.1 Il nono e il decimo motivo sono innanzitutto inammissibili per difetto di specificità.

11.2 A tale proposito occorre ribadire che, sebbene il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 6) - quale corollario del requisito di specificità dei motivi - non debba essere interpretato, anche alla luce dei principi contenuti nella sentenza CEDU Succi e altri c. Italia del 28 ottobre 2021, in modo eccessivamente formalistico, così da incidere sulla sostanza stessa del diritto in contesa, e non possa pertanto tradursi in un ineluttabile onere di integrale trascrizione degli atti e documenti posti a fondamento del ricorso (Cass. sez. U, n. 8950 del 18/03/2022), non è comunque sufficiente segnalare la loro presenza negli atti del giudizio di merito, ma occorre almeno riassumerne il contenuto o trascriverne i passaggi essenziali (cfr. Cass. n. 12481/2022).

11.3 Nella specie non sono state riprodotte nel testo del ricorso le parti essenziali dei documenti dai quali si possa evincere l'esatto contenuto delle note di credito e della asserita clausola risolutiva espressa, il tenore della comunicazione con la quale la contribuente si sarebbe avvalsa di tale clausola, manifestando la volontà di risolvere il contratto, nonchè il contenuto dei successivi accordi transattivi sottoscritti in data 24.04.2007.

11.4 I predetti motivi sarebbero in ogni caso infondati, atteso che il sopravvenuto accordo raggiunto nel corso del giudizio instaurato per il mancato pagamento dei canoni e delle tariffe da parte dei concessionari - dal quale solamente è dipesa la riduzione dei corrispettivi, oggetto delle successive note di credito - determina la sussunzione della fattispecie nell'ambito di previsione della disposizione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, comma 3 , che limita temporalmente ad un anno - decorrente dalla effettuazione dell'operazione imponibile - la possibilità di variazione.

11.5 La CTR ha esaminato l'intero sviluppo dei rapporti fra la SO.GE.MI e i concessionari dando poi rilevanza al solo accordo intervenuto in data 24.04.2007, stante il chiaro tenore del suo contenuto ("2.1 Le Parti, nel sottoscrivere il presente Accordo, in presenza di condizioni costituenti inadempimento dell'originario rapporto contrattuale, preso quindi atto della conseguente avvenuta risoluzione dei pregressi rapporti contrattuali tra loro in essere, dichiarano di risolverli nel senso sotto specificato, impegnandosi comunque a soddisfare i reciproci diritti relativi ai pregressi rapporti alla luce di quanto qui pattuito e concordato di addivenire alla stipulazione di nuovi accordi contrattuali nei termini più innanzi specificati").

11.6 Anche l'undicesimo motivo è infondato.

11.7 Come è stato più volte affermato, "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. 3.11.2016, n. 22232).

11.8 La motivazione della sentenza impugnata, anche per la parte riguardante l'undicesimo motivo, non rientra affatto nei paradigmi invalidanti indicati nel citato, consolidato e condivisibile, arresto giurisprudenziale, in quanto esprime un nucleo di "valutazione autonoma", con particolare riguardo alla valenza dell'accordo transattivo, dovendosi ritenere che il giudice

tributario di appello abbia assolto il proprio obbligo motivazionale al di sopra del "minimo costituzionale" (cfr. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053).

12. Con il dodicesimo motivo, deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 3, 6, 21 e art. 60, comma 7, nonché del principio di neutralità dell'IVA e del canone generale di prevalenza della sostanza sulla forma, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, con riguardo alla richiesta di pagamento dell'IVA anche sulla parte del canone concessorio mai incassata dalla ricorrente, essendo stata ritenuta tardiva l'emissione delle relative note di credito.

12.1 Il motivo è infondato.

12.2 Occorre premettere che, in virtù del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7 (sul punto corrispondente all'art. 21, n. 1, lettera c) della sesta direttiva), chiunque esponga l'IVA in una fattura o in ogni altro documento che ne fa le veci è debitore di tale imposta. La norma mira, in forza del principio di cartolarità, ad eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale, che può derivare dall'esercizio del diritto di detrazione e che, secondo la Corte di giustizia, sussiste "fintantochè il destinatario di una fattura che espone un'IVA non dovuta possa utilizzarla al fine di siffatto esercizio" (Corte di Giustizia, sentenza 19 settembre 2000, in C -454/08, Schmeink & Cofreth e Strobel, punto 57).

12.3 In caso di eventi successivi al compimento dell'operazione imponibile, il cessionario o il committente, per poter esercitare il diritto di detrazione, deve applicare il meccanismo previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, che mira, appunto, a garantire il principio di neutralità dell'IVA e, al contempo, ad evitare il rischio di perdita di gettito fiscale per l'Erario (Cass. n. 27.05.2015, n. 10939; Cass. 30.06.2020, n. 13091).

12.4 Come è stato più volte precisato da questa Corte, tuttavia, il contribuente che non emette (per errore, per scadenza dei termini o per qualsiasi altra ragione) la nota di variazione dell'IVA dovuta, ha comunque diritto di presentare istanza di rimborso della maggiore imposta indebitamente versata, in quanto il ricorso alla procedura di variazione del D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 26, non è obbligatorio, ma è rimesso alla libera scelta del contribuente che intende avvalersi di una detrazione (Cass. 7.06.2017, n. 14239; Cass. 11.05.2012, n. 7330), avuto riguardo al principio per cui deve essere, in ogni caso, riconosciuta al soggetto che abbia versato un'imposta non dovuta - in quanto erroneamente liquidata in fattura - la possibilità di recuperare l'indebito, correggendo l'errore in questione, essendo del tutto irrilevante a tal fine lo stato soggettivo di buona o mala fede del cedente/prestatore al momento della emissione della fattura (Corte di giustizia, sentenza 19.9.2000, causa C-454/98, Schmeink & Cofreth Ag. & Co. KG, punti 58 e 60; Cass. 5.12.2014 n. 5999).

13. Con il tredicesimo motivo di ricorso, proposto in via subordinata, la SO.GE.MI. deduce la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 5 e 6, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, sostenendo, da un lato, che si sia formato il giudicato con riferimento all'annullamento, da parte del primo giudice, della parte dell'atto impositivo riguardante l'irrogazione delle sanzioni, e riproponendo, dall'altro, le censure in ordine alla ritenuta illegittimità di dette sanzioni, sotto il profilo della loro natura obiettivamente incerta, della buona

fede del contribuente e della mancanza di danno per l'Erario o comunque di intralcio all'attività accertativa.

14. Con il quattordicesimo motivo, deduce, sempre in via subordinata, la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. , del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1 , e del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, in quanto la CTR ha ommesso di pronunciarsi sulla censura riguardante l'illegittimità del provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

14.1 Preliminarmente occorre rammentare che, secondo l'indirizzo ormai costante di questa Corte, "Alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111 Cost. , comma 2, nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. , ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto" (ex plurimis, Cass. 28.06.2017, n. 16171);

14.2 Ciò posto, anche i suddetti motivi sono infondati.

14.3 Nel proporre appello in ordine all'annullamento dell'avviso di accertamento, l'Agenzia delle Entrate non ha operato alcuna distinzione tra la parte riguardante la pretesa e quella concernente l'applicazione delle relative sanzioni, non essendosi formato su quest'ultimo punto alcun giudicato interno.

14.4 In ordine all'elemento soggettivo, poi, occorre rilevare che la consapevolezza sulla tardiva emissione delle note di credito discende dalla stessa stipula dell'accordo transattivo.

14.5 Del tutto inconsistenti risultano, infine, anche alla luce dei principi sopra menzionati, le ulteriori doglianze sull'incertezza interpretativa della disciplina normativa e sulla mancanza di danno o di intralcio all'attività accertativa, stante la chiarezza della previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26 , e considerato che solo con il meccanismo della rettifica si garantisce la neutralità dell'IVA e il rischio di perdita del gettito fiscale.

15. Il ricorso va, dunque, rigettato e la parte ricorrente deve essere condannata al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese relative al presente giudizio di legittimità, che si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;

condanna la SO.GE.MI. Spa al pagamento in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese del giudizio, che liquida in Euro 10.700,00, oltre alle 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 parte ricorrente, di un 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.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza