

Sentenza del 17/04/2024 n. 10397 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate accertava un maggior reddito in capo alla stabile organizzazione italiana della Netgear International, società statunitense, con riferimento all'anno d'imposta 2004, e ciò ai fini IRES, IRAP e IVA.

Invero tra la suddetta stabile organizzazione e la "casa madre" nel 2001 era intervenuto un accordo con cui la prima si impegnavano a fornire servizi di marketing e promotion (supporto alla penetrazione commerciale), anche tramite assistenza alla clientela italiana.

L'Agenzia però accertava che, al di là della mera fatturazione dei corrispettivi per il tramite di un rappresentante i.v.a. (costituito da una "consorella" olandese), in realtà i rapporti con la clientela erano tenuti solo dalla stabile organizzazione italiana, che curava le vendite, essendo essa investita di poteri negoziali dimostrati da documenti e dichiarazioni dai quali, fra l'altro, emergeva come la stessa decidesse in autonomia la scontistica. LA CTP accoglieva il ricorso e la CTR confermava la sentenza impugnata, attraverso una sentenza retta da una doppia ratio decidendi: l'una basata sulla decadenza del potere di accertamento, non ritenendo il giudice d'appello applicabile il raddoppio dei termini di cui agli artt. 43 , d.p.r. n. 600/1973 e 57, d.p.r. n. 633/1972 ; l'altra sul merito della vicenda.

L'Agenzia propone così ricorso in cassazione, affidato a tre motivi. La contribuente resiste con controricorso e da ultimo ha depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo l'Agenzia, in relazione alla prima ratio decidendi della sentenza impugnata, denuncia violazione degli artt. 11 , preleggi; 43, d.p.r. n. 600/1973 ; 57, d.p.r. n. 633/1972 ; 2, D.Lgs. n. 128/2015 ; 1, comma 132, l. 208/2015 .

Osserva infatti l'Agenzia come il giudice d'appello abbia deciso la controversia senza tener conto del regime transitorio relativo al c.d. "raddoppio dei termini", come recato dal comma 3 dell' art. 2 , D.Lgs. n. 128/2015 che fa salvi gli effetti degli inviti notificati alla data di entrata in vigore di quella disposizione, nonché i processi verbali portati a conoscenza del contribuente entro il 31 dicembre 2015, laddove nella specie l'avviso venne notificato il 24 dicembre 2013. Anche la successiva l. n. 208/2015 stabiliva, al comma 132 dell'art. 1, che per gli accertamenti anteriori al 31 dicembre 2016, ricorrendone i presupposti, operava il raddoppio dei termini, purché vi sia stata una denuncia penale entro il termine di scadenza ordinaria dell'accertamento previsto dai precedenti commi 130 e 131 (quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione, o settimo in caso di mancata presentazione).

1. Il motivo è fondato per quanto di ragione, con riferimento alle imposte IRES e IVA.

Come noto, fino all'entrata in vigore di tale ultima disposizione, e dunque in base alla previgente disciplina, il raddoppio dei termini dipendeva esclusivamente dall'astratta presenza dei presupposti in presenza dei quali sussiste in capo al pubblico ufficiale l'obbligo della denuncia penale, a mente dell' art. 331 , cod. proc. pe n. Sulla disciplina del raddoppio dei termini (sia quelli stabiliti in materia d'imposte dirette, di cui all' art. 43 , d.p.r. n. 600/1973 , che di quelli stabiliti in materia di i.v.a., dall' art. 57 , d.p.r. n. 633/1972) è intervenuto come in premessa dapprima il D.Lgs. n. 128/2015 , che conteneva una norma transitoria, facente in particolare salva la previgente disciplina per gli accertamenti notificati entro la data di entrata in vigore della disposizione stessa (2 settembre 2015).

Successivamente la legge 28 dicembre 2015 n.208 , espunta definitivamente la previsione del raddoppio dei termini pro futuro, all'art.1 comma 132, recava a sua volta una norma transitoria in base alla quale la nuova disciplina, imperniata sulla previsione di un termine più lungo ma specifico per le ipotesi di reato, non aveva efficacia retroattiva ma si applicava a decorrere dai periodi di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016. Per i periodi antecedenti, tale ultima disciplina disponeva che il raddoppio dei termini si applicasse nei soli casi in cui la denuncia penale fosse stata inviata entro e non oltre la scadenza del termine ordinario non raddoppiato.

La norma transitoria, contenuta nell' art. 1 , comma 132, della l. n. 208/2015 , nulla ha innovato rispetto all'applicabilità di quella, del pari transitoria, di cui all' art.2 comma 3 del D.Lgs. n.128 del 2015 , la quale fa salvi, a prescindere dalla data di presentazione della denuncia, gli effetti degli avvisi già notificati alla data di entrata in vigore del decreto legislativo (2 settembre 2015) (Cass. n.16728/2016 ; Cass. n.33793/2019).

In altri termini, qualora gli avvisi di accertamento, ma relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, non siano stati ancora notificati, si applica la disciplina dettata dal comma 132 dell'art. 11. 208/15 (e pertanto il termine per l'esercizio del potere di accertamento dev'essere ragguagliato alla data di comunicazione della notitia criminis, per cui ove la stessa non venga effettuata nei termini suddetti non si ha luogo al raddoppio dei termini); qualora, invece, gli avvisi di accertamento anteriori siano stati già notificati, si applica la disciplina dettata dall' art. 2 del D.Lgs. 128/15 (e pertanto occorre far riferimento alla pregressa disciplina, per cui il termine viene raddoppiato indipendentemente dalla formale notitia criminis). Tanto si ricava dalla disposizione del comma 132 in commento, dal momento che lo stesso non abroga l'altra disciplina, la quale a differenza di questa, fa espresso riferimento agli avvisi di accertamento notificati. Le norme dunque non sono sovrapponibili, ma disciplinano procedimenti differenti, qualificati appunto l'uno dall'essere l'avviso stato notificato entro la data di entrata in vigore, l'altro (per differenza) dal non esserlo stato, entrambi riferiti a pregresse annualità d'imposta (per le quali solo continua a vigere il regime del raddoppio dei termini).

Tutto ciò al fine di disciplinare, resolvendo una situazione di incertezza, il procedimento di accertamento.

Nel caso in esame è pacifico che l'avviso di accertamento è stato notificato in data 24 dicembre 2013 e con riferimento all'anno d'imposta 2004, per cui risulta applicabile la disciplina sul

raddoppio dei termini di cui al D.Lgs. n. 128/2015 , ed è quindi irrilevante quando la notizia di reato sia stata trasmessa alla autorità giudiziaria, in particolare se ciò sia avvenuto oltre la scadenza del termine ordinario per l'accertamento relativo all'anno di imposta 2004.

Avendo invece la CTR valorizzato, al fine di ritenere la decadenza del potere di accertamento, il fatto che non vi fosse traccia della denuncia per cui "se è stata presentata, ciò è avvenuto quando il termine ordinario di accertamento era già scaduto", ne deriva l'erroneità della decisione sul punto.

1.2. Con riferimento invece all'IRAP, oggetto dell'appello anch'essa come ben si ricava dalla parte "in fatto" della sentenza impugnata, e accomunata alle difese spiegate dall'Agenzia nel ricorso in cassazione, con cui si richiede di travolgere l'intero capo che ha pronunciato la decadenza del potere accertativo in capo all'amministrazione, la censura è infondata.

Invero, premesso che nella specie la CTR ha dichiarato la decadenza dell'ufficio indistintamente per tutto l'accertamento oggetto dell'avviso impugnato, che appunto riguarda anche l'IRAP, la decisione sul punto dev'essere confermata, dal momento che, come noto, in tema di accertamento, il cd. "raddoppio dei termini", previsto dall' art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 , non può trovare applicazione anche per l'IRAP, poiché le violazioni delle relative disposizioni non sono presidiate da sanzioni penali (così Cass. 03/05/2018, n. 10483).

Sul punto quindi, pur dovendosi provvedere a sostituire la motivazione con quanto precede, dal momento che la CTR ha inteso anche per l'IRAP basare la decisione sulla mancata presentazione della denuncia penale, il dispositivo di conferma della prima sentenza merita conferma, trattandosi di accertamento svolto oltre i termini ordinari (non raddoppiati) previsti dalla normativa applicabile *ratione temporis*.

2. Con il secondo motivo l'Agenzia, in riferimento alla seconda ratio decidendi, denuncia omissione totale della motivazione in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, cod. proc. civ.

2.1. Anche tale motivo è fondato.

Nello sviluppo dello stesso l'Agenzia chiarisce che anzitutto viene censurata la motivazione in quanto meramente parvente.

Invero si ha motivazione apparente quando essa, pur graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente 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. In particolare, ciò avviene quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito (in tal senso, Cass. 14/02/2020, n. 3819). Ciò accade nella specie, in cui pur facendosi riferimento - a fondamento del giudizio - ad elementi probatori (dichiarazioni di terzi ed e-mail acquisite), se ne deduce senza alcuna argomentazione la conclusione della loro inidoneità a dimostrare che da

essi si possa ricavare l'effettuazione, da parte della stabile organizzazione, anche dell'attività di vendita, sibbene la mera conferma di quella contrattualmente prevista.

Il tutto aggravato dall'affermazione per cui la mancata prova circa l'attività di vendita sarebbe infatti "demandata (al)la Netgear Branch unica stabile organizzazione in Italia". Non è dunque logicamente ricostruibile il ragionamento che ha portato la CTR a ritenere inidonee le prove raccolte dall'amministrazione per fondare l'accertamento circa il fatto che la stabile organizzazione italiana della società statunitense curava anche la vendita dei prodotti, appunto sia perché non è indicato il percorso logico, sia perché poi si finisce per affermare sostanzialmente il contrario, e cioè che la vendita veniva curata dalla Branch italiana.

3. Col terzo motivo si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 2729 , cod. civ., 162, TUIR e 5, l. n. 763/1985 , non avendo valutato la CTR gli elementi che portavano alla presunzione di svolgimento di attività di negoziazione per i contratti di fornitura stipulati in Italia, come si ricavava dal potere di scontistica e dal fatto che i clienti italiani non avevano rapporti con la casa madre ma soltanto con la stabile organizzazione.

3.1. Il motivo è assorbito dall'accoglimento del precedente.

3. L'accoglimento del ricorso determina, peraltro limitatamente alle imposte IRES e IVA, la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, che procederà altresì alla determinazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Va invece confermata la decisione limitatamente all'IRAP, disponendosi la sostituzione della motivazione ai sensi dell' art. 384 , ultimo comma, cod. proc. civ.

P.Q.M. La Corte accoglie, nei limiti di cui in motivazione, i primi due motivi e assorbito il terzo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, che, in diversa composizione, provvederà altresì alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Conferma la decisione impugnata limitatamente all'IRAP, sostituendo la relativa motivazione con quella recata nella presente decisione, ai sensi dell' art. 384 , ultimo comma, cod. proc. civ.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza