

Sentenza del 29/04/2024 n. 11353 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di attività di indagine svolta dalla Guardia di Finanza e conclusa con la redazione di Processo Verbale di Costatazione (PVC) del 30.10.2013 nei confronti della IETE Snc, l'Agenzia delle Entrate attivava proprie verifiche nei confronti della G.L.G. Srl, che aveva intrattenuto rapporti commerciali con la società accertata. Anche l'Amministratore della IETE Snc ammetteva di aver emesso fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti nei confronti della G.L.G. Srl.

L'Agenzia delle Entrate notificava perciò alla G.L.G. Srl, la quale presentava ristretta base partecipativa ed aveva optato per il regime della trasparenza fiscale, nonché ai suoi soci A.A. (titolare del 51% del capitale sociale), e B.B. (titolare del 49% del capitale sociale), distinti avvisi di accertamento aventi ad oggetto Iva, Irap ed Irpef, in relazione agli anni 2004, 2005 e 2006, per un importo complessivo dichiarato pari ad Euro 1.270.225,75.

2. Società e soci impugnavano gli atti impositivi innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari, proponendo plurime censure, procedurali e di merito, ed in particolare, per quanto d'interesse in questa sede, criticando l'inapplicabilità del raddoppio dei termini di accertamento, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria era già decaduta dal potere di esercitare la pretesa impositiva quando aveva notificato gli avvisi di accertamento. La CTP, riuniti i ricorsi, riteneva fondate le difese proposte dei contribuenti ed annullava gli atti impositivi.

3. Avverso la decisione sfavorevole conseguita dai giudici di primo grado, l'Amministrazione finanziaria spiegava appello innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Sardegna, peraltro chiarendo nel corso del grado di giudizio che la pretesa relativa all'Irap era stata annullata in autotutela. Il giudice dell'appello confermava la decisione adottata dalla CTP.

4. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione avverso la pronuncia del giudice del gravame, affidandosi a sei motivi di impugnazione. Resistono mediante controricorso i contribuenti.

4.1. L'Amministrazione finanziaria ha quindi depositato nota con la quale ha comunicato che la posizione fiscale della società G.L.G. è stata definita in conseguenza all'adesione alla normativa agevolativa di cui alla legge n. 197 del 2022. L'Ente impositore ha quindi domandato fissarsi l'udienza per la definizione del giudizio in relazione agli atti impositivi non interessati dalla definizione agevolata, recanti n. omissis (A.A.), e n. omissis (B.B.).

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., l'Agenzia delle Entrate contesta la nullità della decisione impugnata, in conseguenza della violazione dell' art. 132 , secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., dell' art. 118 disp. att. cod. proc. civ., e dell' art. 111 , sesto comma, della Costituzione, per avere la CTR proposto una motivazione meramente apparente in materia di ritenuta mancata ricorrenza delle condizioni di legge perché l'Amministrazione finanziaria potesse avvalersi del raddoppio dei termini di accertamento, peraltro erroneamente affermando che non sia stata proposta la denuncia penale.

2. In subordine, mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'Ente impositore censura l'omesso esame di un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti, per non aver rilevato che la comunicazione della notizia di reato era stata regolarmente effettuata, ed è stata prodotta in giudizio in grado di appello.

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia delle Entrate critica la violazione dell' art. 43 del Dpr n. 600 del 1973 , e dell' art. 57 del Dpr n. 633 del 1972 , per avere il giudice del gravame erroneamente ritenuto che l'Ufficio fosse decaduto dal potere di esercitare la pretesa tributaria, mentre nel caso di specie operava il raddoppio dei termini di accertamento che, come chiarito dalla Corte costituzionale con sent. n. 247 del 2011 , non opera comportando la riapertura dei termini, ma disciplina fattispecie in cui il termine utile per l'accertamento è sin dall'origine raddoppiato ex lege.

4. Mediante il quarto mezzo d'impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la ricorrente lamenta la nullità della decisione adottata dalla CTR, in conseguenza della violazione dell' art. 132 , secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., dell' art. 118 disp. att. cod. proc. civ., e dell' art. 111 , sesto comma, Cost., per avere il giudice dell'appello proposto una motivazione meramente apparente affermando l'invalidità degli atti impositivi perché motivati per relationem, mentre in realtà la parti rilevanti degli atti richiamati, e relative ai rapporti commerciali tra la G.L.G. Srl e la IETE Snc sono state allegate "in stralcio agli atti impugnati" (ric., p. 6), e comunque l'intero PVC è stato prodotto in sede di appello, con esclusione delle sole parti già depositate nel corso del primo grado del giudizio.

5. In subordine, con il quinto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria contesta l'omesso esame di un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti, per non avere il giudice del gravame rilevato che la versione integrale del PVC è stata prodotta nel corso del secondo grado del giudizio.

6. Mediante il sesto strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'Ente impositore censura la violazione dell' art. 42 del Dpr n. 600 del 1973 , dell' art. 56 del Dpr n. 633 del 1972 , dell' art. 7 della legge n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del Contribuente), dell' art. 39 , primo comma, del Dpr n. 600 del 1973 , e dell'art. 54 del Dpr n. 633 del 1973, per non avere la CTR rilevato che la motivazione degli atti impositivi non è redatta per relationem, ma riporta tutti gli elementi rilevanti ed in aggiunta è stato allegato anche il PVC.

7. Con i suoi primi tre motivi di ricorso la ricorrente Amministrazione finanziaria, in relazione ai profili della nullità della sentenza a causa della pronuncia con motivazione apparente, della violazione di legge e, in subordine, del vizio di motivazione, contesta alla CTR di aver erroneamente ritenuto che nel caso di specie non ricorressero le condizioni di legge perché potesse operare il raddoppio dei termini di accertamento, con la conseguenza che quando l'Agenzia delle Entrate ha notificato gli atti impositivi era ormai decaduta dal potere di esercitare la pretesa tributaria. I primi tre strumenti di impugnazione presentano elementi di connessione e possono essere trattati congiuntamente, per ragioni di sintesi e di chiarezza espositiva.

7.1. Il giudice dell'appello scrive che "in primo luogo la questione più volte trattata del così detto 'raddoppio dei termini' di accertamento ... in allora, non poteva operare qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria non fosse stata presentata o fosse trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini. nel caso in esame, peraltro per espressa ammissione anche dell'ufficio impositore, nessuna denuncia, né prima né dopo è stata presentata all'autorità. il raddoppio operava solo nei casi in cui la notizia di reato fosse stata inoltrata entro la scadenza ordinaria del termine decadenziale" (sent. CTR, p. VI s.). La CTR ha pertanto ritenuto che se il fatto contestato al contribuente, abbia o non abbia rilevanza penale, non viene fatto oggetto di denuncia penale, il raddoppio dei termini di accertamento non può operare.

7.2. Occorre ricordare che nel caso di specie risulta contestata l'utilizzazione di fatture relative ad operazioni commerciali oggettivamente inesistenti, con la conseguenza che la dichiarazione dei redditi dei soggetti coinvolti, se il fatto rimane accertato, risulta infedele, e tanto integra un'ipotesi di reato ai sensi dell' art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000 , e comporta l'obbligo della denuncia penale.

Tanto premesso, la conclusione cui è pervenuto il giudice dell'appello non risulta condivisibile. Questa Corte di legittimità ha infatti avuto modo di chiarire ripetutamente che "in tema di accertamento tributario, ai fini del raddoppio dei termini previsti dall' art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 , nella versione applicabile "ratione temporis", rileva unicamente la sussistenza dell'obbligo di presentazione di denuncia penale, a prescindere dall'esito del relativo procedimento e nonostante l'eventuale prescrizione del reato, poiché ciò che interessa è solo l'astratta configurabilità di un'ipotesi di reato, atteso il regime di "doppio binario" tra giudice penale e procedimento tributario", Cass. sez. VI-V, 11.4.2017, n. 9322; e non si è mancato di specificare che "in tema di accertamento tributario, il cd. raddoppio dei termini previsto dall' art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 , attiene solo alla commisurazione del termine di accertamento ed i termini prolungati sono anch'essi fissati direttamente dalla legge, non integrando quindi ipotesi di "riapertura" o proroga di termini scaduti né di reviviscenza di poteri di accertamento ormai esauriti, in quanto i termini "brevi" e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie "ab origine" diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi, unitari e distinti termini di accertamento. (In applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza che aveva ritenuto operante il "raddoppio" solo nel caso di rilievo del reato da parte dell'Ufficio finanziario prima dello spirare del termine quadriennale di prescrizione tributaria), Cass. sez. V, 9.10.2017, n. 23628 .

I primi tre motivi di ricorso proposti dall'Amministrazione finanziaria risultano quindi fondati e devono perciò essere accolti.

8. Con gli strumenti di impugnazione dal quarto al sesto, ancora in relazione ai profili della nullità della sentenza a causa della pronuncia con motivazione apparente, della violazione di legge e, in subordine, del vizio di motivazione, la ricorrente Agenzia delle Entrate censura la decisione adottata dalla CTR per aver ritenuto l'insufficienza della motivazione degli atti impositivi, essenzialmente perché redatta per relationem e senza allegazione degli atti richiamati.

8.1. La CTR osserva, in proposito, che gli atti impositivi "sono comunque stati motivati per relationem, che il processo verbale di costatazione, tra l'altro emesso nei confronti di un soggetto diverso, non è stato notificato alla società appellata e che in giudizio sono state prodotte solamente alcune pagine, piccolo stralcio di ben altra quantificazione di pagine. Anche per questo motivo gli avvisi di accertamento devono essere annullati in quanto le parti non sono state messe in condizione di conoscere appieno la ratio della pretesa tributaria e di approntare, conseguentemente, adeguata difesa. Gli atti impugnati risultano nulli sin ab origine. L'Amministrazione non (ha) offerto validi elementi a supporto delle proprie argomentazioni che, quindi, le domande devono essere respinte" (sent. CTR, p. VII s.). Deve quindi rilevarsi che il giudice del gravame pronuncia espressamente sul punto, diversamente da quanto sostenuto dai contribuenti nel loro controricorso.

8.2. Invero la CTR non rispetta l'orientamento interpretativo proposto da questa Corte regolatrice. Si è già avuto modo di chiarire, infatti, che "l' art. 7 , comma 1, della l. n. 212 del 2000 , che si riferisce solo agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza, consente di assolvere all'obbligo di motivazione degli atti tributari anche "per relationem", ovvero mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, cioè l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione permette al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento", Cass. sez. VI-V, 11.4.2017, n. 9323.

8.2.1. Occorre allora ricordare che, nel caso di specie, l'atto richiamato per relationem è un PVC redatto nei confronti di un soggetto terzo, la società IETE Snc., che riporta naturalmente una quantità di dati relativi a soggetti diversi dalla società G.L.G., e che risultano irrilevanti nel presente giudizio. L'Amministrazione finanziaria sostiene di aver allegato all'atto impositivo tutto quanto relativo alla società G.L.G. e pertanto pertinente alle operazioni commerciali oggettivamente inesistenti di cui sarebbe stata parte. Inoltre nello stesso avviso di accertamento, riprodotto in stralcio nel ricorso dell'Ente impositore, emerge che le circostanze rilevanti sono state specificamente riassunte (cfr. ric., p. 45). La CTR non esamina questo argomento, ma si limita a proporre una valutazione quantitativa tra le pagine prodotte e quelle di cui complessivamente si compone il PVC, fatto non rilevante. La CTR non si esprime neppure

sul rilievo che assumono la riproduzione dei contenuti essenziali del PVC nell'avviso di accertamento e neanche sulla produzione integrale del PVC in grado di appello.

La motivazione adottata dalla CTR risulta pertanto gravemente lacunosa, e si rivela perciò meramente apparente.

Anche i motivi di ricorso dal quarto al sesto appaiono pertanto fondati e devono essere accolti.

9. In definitiva il ricorso introdotto dall'Amministrazione finanziaria, ricordato l'annullamento in autotutela della pretesa relativa all'Irap, e dichiarata la cessazione della materia del contendere nei confronti della società, deve per il resto essere accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sardegna perché proceda a nuovo giudizio.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M. accoglie il ricorso proposto dall' Agenzia delle Entrate, cassa la decisione impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sardegna perché, in diversa composizione e nel rispetto dei principi esposti, proceda a nuovo giudizio, provvedendo anche a regolare le spese di lite del giudizio di legittimità tra le parti.

Dichiara cessata la materia del contendere nei confronti della G.L.G. Service Srl.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza