

Sentenza del 03/06/2024 n. 15436 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

ENTIS SISTEMI Srl IN LIQUIDAZIONE era attinta, relativamente all'a.i. 2004,

- il 18.11.2013, nella qualità di incorporante di ENTIS Srl , dall'avviso di accertamento n. (Omissis) spiccato dall'Agenzia delle entrate - Direzione Provinciale II di Milano - Ufficio Controlli per la somma di Euro 6.340.470,00 a titolo di recupero di IVA indebitamente detratta oltre interessi e sanzioni, in considerazione del fatto che l'interposta Entis Srl aveva dedotto componenti negativi di reddito non effettivamente scambiati per l'imponibile di Euro 31.702.350,00, pari al totale degli acquisti indicati al rigo VF18 del modello unico 2005 redditi 2004;

- il 23.12.2013,

- dall'avviso di accertamento n. (Omissis) spiccato dall'Agenzia delle entrate -Direzione Provinciale I di Milano - Ufficio Controlli per la somma di Euro 3.028.425,00 a titolo di recupero IVA indebitamente detratta oltre interessi e sanzioni, con riguardo a fatture ricevute dal fornitore Entis Srl in violazione dell' art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972 (decr. IVA), in considerazione del fatto che l'interposta Webground Resources Srl aveva dedotto componenti negativi di reddito non effettivamente scambiati per l'imponibile di Euro 15.142.125,00);

- dall'avviso di contestazione di violazioni n. (Omissis) spiccato dalla medesima D.P. per la somma di Euro 3.785.531,25 a titolo di sanzioni.

1.1. In estrema sintesi, sulla base di due PVC del 29.07.2013 dell'Agenzia delle entrate - Direzione Provinciale I di Roma, era emersa una frode carosello, contemplante la partecipazione della contribuente e di altre società italiane ed estere mettenti capo ad un ristretto numero di persone fisiche, in riferimento a ripetute cessioni di otto "moduli software", costituenti un programma informatico denominato "pacchetto Pulsar", per l'informatizzazione della gestione aziendale.

I fitti intrecci societari e le vicende riguardanti la contribuente sono riassunti nella sentenza in epigrafe alle pp. da 3 a 5, ove poi sinteticamente si conclude che,

- da un lato, la contribuente era

al centro (nel tempo) di una serie (...) di operazioni societarie anche straordinarie (cambio di compagine sociale, cambio di sede legale, cambio di denominazione, scambi e cessioni di quote e partecipazioni, fusioni, ecc.), operazioni che hanno visto di volta in volta ruotare (...) a vario titolo, come risulta dai PVC, dagli accertamenti e dalle stesse contestazioni formulate dall'appellante, Entis Sistemi Srl , Entis Srl , Webground Resources s.r.l, Webground Resources

Ltd. , ITE Bridgemaster Italia Srl (poi Bridgemaster Italia Srl e poi ancora XBMI Srl in liq.ne), A.A. , B.B. , C.C. , Techinvest Ltd. (fiduciaria), Intertematica Srl , D.D. , Orlun S.A. (fiduciaria svizzera), E.E. , Placidi, Fratelli @Sp.@ Srl , Esodev (Usa), Wingate Henry, Intersys Srl , ITS Finance (finanziaria con sede nelle Isole Vergini Britanniche e domiciliata presso Manfid S.A. in Lugano), Bridgemaster Enterprises Ltd. (Londra);

- dall'altro,

le contestazioni dell'Agenzia si sono incentrate sulla creazione, ritenuta artificiosa e realizzata con la 'frode carosello', di ingenti crediti IVA, poi chiesti a rimborso, essenzialmente riguardanti le cessioni di software da ITE Bridgemaster Italia Srl a Entis Srl , da Entis Srl a Webground Resources Srl , da Webground Resources Srl a Webground Resources Ltd. , tutte società rientranti, unitamente alle innumerevoli altre, (in una) costellazione (che era stata) realizzata con il disegno unitario di ottenere illegittimamente rimborsi IVA.

In buona sostanza, secondo la tesi agenziale (cfr controricorso, pp. 3 e 4), tesi sostanzialmente condivisa, come si vedrà, dalla CTP e dalla CTR, i "moduli" erano in realtà stati trasferiti direttamente da Bridgemaster Italia Srl ("alias" BM Italia Srl) a Webground Resources Ltd. , "senza che emergesse IVA a debito, tranne che in capo a BM Italia, che però non dichiarò né versò mai l'imposta e venne poi posta in liquidazione; ma in modo che in capo alle società interposte Srl Entis e Srl Webground Resources emergessero (i) diritti a detrazione, rispettivamente di Euro 6.340.470,00 (comprensivo della detrazione conseguente all'acquisto degli otto "moduli" presso BM Italia), e di Euro 3.001.042,00 derivante dall'acquisto di Srl Webground Resources presso Entis". Ciò con la precisione (cfr. nuovamente il controricorso, p. 4) che "queste ultime due società, poi, il 15.12.2006 si fusero per incorporazione di Entis in Srl Webground Resources, che nel frattempo aveva assunto la denominazione di Srl Entis Sistemi, ed è l'odierna ricorrente. In tal modo, i due diritti a detrazione si sommarono in capo alla società risultante dalla fusione".

2. La contribuente impugnava gli avvisi nati la CTP di Milano, che, riuniti i ricorsi, li rigettava con sentenza n. 7171/42/14.

3. La contribuente proponeva appello, rigettato dalla CTR della Lombardia con la sentenza in epigrafe, sulla base, per sommi capi, della seguente motivazione:

A) in punto di eccezione insussistenza della frode carosello,

A.1) questa Commissione non può che (...) aderire totalmente alle conclusioni cui è giunta la CTP con la sentenza qui impugnata in merito alla sussistenza della frode carosello realizzata e quindi (evidenziare):

- la mancata produzione completa della documentazione relativa alle operazioni verificate;

- la irregolarità delle note di credito emesse;

- l'antieconomicità delle vendite tra le società ad un prezzo sostanzialmente identico a quello del precedente acquisto;

- l'inconsistenza dell'organizzazione;

- la sostanziale inutilità del passaggio della fornitura dei pacchetti software attraverso due società italiane posto che i destinatari, come affermato da parte appellante, erano clienti non residenti in Italia della Webground Resources Ltd.;

- la mancata prova della consegna dei beni e del loro pagamento;

A.2) rilevano le seguenti operazioni:

- la ITE Bridgemaster Italia Srl (o BM Italia Srl) non ha mai versato l'IVA a debito e con l'emissione delle note di credito senza applicazione dell'IVA è rimasta inalterata l'IVA a credito in capo a Entis Srl;

- le cessioni da parte di Entis Srl a Webground Resources Srl di quanto acquistato da ITE Bridgemaster Italia Srl (operazioni quasi contestuali) sono avvenute, in sostanza, agli stessi prezzi (...) palesando così una condotta economica irrazionale preordinata però al realizzo di fini non protetti dall'ordinamento;

- la Webground Resources Srl ha ceduto i software acquistati da Entis Srl alla Webground Resources Ltd. , con fatture senza applicazione dell'IVA in quanto non imponibili, ad un prezzo pressoché identico a quello di acquisto palesando così una condotta economica irrazionale preordinata però al realizzo di fini non protetti dall'ordinamento;

- la Webground Resources Srl e la Entis Srl (ad oggi Entis Sistemi Srl in liquidazione) hanno accumulato un ingente credito IVA generato dalle vendite della BM Italia Srl (società che non ha mai versato l'IVA):

A.3) il credito IVA non si sarebbe mai generato ove le vendite fossero state realizzate direttamente tra BM Italia Srl e Webground Resources Ltd. Con le cessioni da BM Italia Srl alle società "interposte" si è creato invece un credito (ingente) per un'IVA che nessuno ha mai versato del quale Entis Sistemi Srl in liquidazione (...) pretende (illegittimamente) l'incasso ;

B) in punto di "incompetenza della Agenzia delle entrate-Direzione Provinciale Il di Milano",

- la Commissione di I° grado ha già affermato la corretta individuazione della competenza territoriale delle Direzioni Provinciali dell'Agenzia delle entrate di Milano richiamando anche sentenze d(ella Corte di c)assazione. Nel confermare il rigetto del motivo di appello questa Commissione si uniforma ai principi dettati in materia dalle sentenze Cass. 11170/13 e 5358/06 . Ricordando, come statuito da quest'ultima sentenza, che lo "ius variandi" (relativo ai cambi di domicilio fiscale) "va esercitato in buona fede rispetto al principio di affidamento (...)";

C) in punto di "omessa pronuncia su eccezione preliminare",

- la circostanza che gli atti impugnati presentino tra loro scostamenti e contraddizioni rispetto a quelli prodotti da "un altro Ufficio di Roma" (pag. 6 dell'appello) non costituisce eccezione rilevante atteso che il giudizio riguarda gli accertamenti dell'Agenzia delle entrate di Milano e

l'anno di imposta 2004: gli eventuali scostamenti non inficiano la fondatezza della contestazione della realizzazione di una frode carosello tesa a creare attraverso una vorticoso serie di operazioni, ingenti crediti IVA a fronte di un IVA da nessuno pagata;

D) in punto di "violazione degli artt. 43 d.P.R. 600/73 e 57 d.P.R. 633/72 ",

l'appellante sostiene che non esistano motivi, costituenti nuovi elementi, atti a giustificare il nuovo l'accertamento per il 2004 qui impugnato, eccezione che appare del tutto priva di fondamento attesa la mole delle contestazioni formulate dall'Agenzia, rimaste prive di puntuale risposta sia con riferimento alla costruzione "contabile" sia con riferimento all'articolato intreccio societario invero inusuale avente come unico obiettivo quello di costruire ingenti crediti IVA. Si sottolinea che le società che (...) hanno costruito nel tempo la "costellazione" si sono ridotte alla Entis Sistemi Srl in liquidazione ed alla EXBMI Srl in liquidazione. La Bridgemaster Enterprises Ltd. è stata d'autorità cancellata dai registri ufficiali inglesi (Companies House) in data 6 aprile 2010 ("Dissolved via compulsory strike off").

E) in punto di eccepita violazione della disciplina del "raddoppio dei termini" per l'accertamento,

si evidenzia che alle pagg. 17 e 18 dell'avviso di accertamento sono stati indicati i reati fiscali di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. 74/2000 (...) e gli estremi (prot. 147420 del 9.8.2013) della comunicazione di reato inoltrata alla competente Procura della Repubblica di Milano ai sensi dell' art. 331 c.p.p. Pertanto la violazione non è stata solo contestata, ma ha formato oggetto, nel 2013, di formale comunicazione all'organo competente, soddisfacendo così puntualmente la normativa all'epoca vigente. In merito alle modifiche introdotte con il D.Lgs. 128/2015 (G.U. del 18 agosto 2015) la richiesta di applicarle anche alla fattispecie in esame è priva di fondamento (...);

F) in punto di acritica adesione alle tesi di una parte",

(la CTP ha preso) in esame le argomentazioni formulate sia dall'Agenzia che dalla società. E ciò con riguardo:

a) alla ricostruzione contabile del giro della fatture,

b) all'articolata e complessa ricostruzione societaria ed alle transazioni tra società che non hanno trovato giustificazione sotto un profilo economico: ad esempio contrasta il dichiarato pressoché identico prezzo di cessione da una società all'altra, in ordine alla quale la società giustifica tale identità (pag. 37 dell'appello)(,) e quanto precisato a pag. 38 che "i beni usciti da BM Italia Srl non erano gli stessi che arrivavano a WR Ltd.". La società si premura di segnalare (sempre pag. 38 dell'appello) che le società intermedie (Entis Srl e WR Srl) svolgevano attività di elaborazione, implementazione, installazione e collaudo: tutte attività svolte gratuitamente visto che i prezzi nei passaggi rimanevano sostanzialmente identici(,);

c) alla applicabilità al caso esaminato di consolidati principi (...).

Vale la pena sottolineare che la Commissione di I° (grado) ha ricordato che "l'A.F. può negare il diritto alla detrazione dell'IVA, o al rimborso, se dimostr(a) che il diritto è invocato abusivamente

o fraudolentemente" e che gli elementi di prova possono essere allegati (Cass. 23078/12) anche mediante presunzioni (sussistenti nel caso esaminato), richiamando poi, con riguardo alla "consapevolezza", il noto riferimento "all'operatore avveduto". Anche questa Commissione condivide, sulla base di quanto ampiamente argomentato in precedenza, le conclusioni cui sono pervenuti i Giudici di I grado. Si ritiene però doveroso aggiungere che il richiamo "all'operatore avveduto", nel caso in esame, è superato dai fatti. Si deve innanzitutto richiamare quanto asserito a pag. 27 dell'appello: "Le società interessate ai fatti commerciali qui esposti sarebbero tutte riconducibili ai medesimi soggetti. Affermazione non provata ed apodittica L'affermazione nasce dall'esame superficiale delle partecipazioni".

Ebbene è proprio l'incredibile intreccio tra partecipazioni che evidenzia che tutto è riconducibile ai medesimi soggetti e che è riduttiva l'affermazione "che non potevano non sapere". Infatti passando con disinvoltura, con le cessioni delle quote, da una società all'altra, una volta da parte "del venditore" ed un'altra da parte "dell'acquirente", ben sapevano ed erano consapevoli e conniventi della costruzione di una frode fiscale dove si chiedeva il rimborso di un'IVA da "nessuno" versata ed il "nessuno" non era un quasi ignoto ente esterno con il quale si intrattenevano formali rapporti fornitore/cliente:

nel "gruppo di fatto" ritroviamo(,) infatti, gli uni noti agli altri, gli acquirenti dalla parte dei venditori e viceversa con un disinvolto scambio dei ruoli (...);

G) in punto di contestazione delle "sanzioni",

l'accoglimento delle censure della società avrebbe determinato un risultato sanzionatorio peggiore di quello applicato. L'Ufficio, ai sensi del co. 3 dell'art. 8 della legge 16/2012, ha applicato la nuova disciplina più favorevole al contribuente anche ai fatti posti in essere prima dell'entrata in vigore della legge 2 marzo 2012 che ha stabilito una nuova disciplina sanzionatoria in materia di utilizzo di fatture relative a ben(i) e servizi non effettivamente scambiati. Sanzioni che vengono quindi confermate.

4. Propone ricorso per cassazione la contribuente con sei motivi. Resiste l'Agenzia con articolato controricorso.

4.1. La contribuente deposita altresì ampia memoria telematica datata 22 novembre 2023, ad ulteriore illustrazione delle proprie ragioni, anche in prospettiva di replica al controricorso.

4.2. All'odierna pubblica udienza, il Pubblico Ministero conclude per il rigetto del ricorso.

4.3. I difensori delle parti si riportano ai rispettivi atti, che illustrano, ribadendo le corrispondenti conclusioni.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo si denuncia: "Error in iudicando. Violazione art. 31 comma 2 DPR.600/1973 . Incompetenza assoluta Direzione Provinciale II Milano".

"L'avviso impugnato col primo ricorso, avente ad oggetto il recupero di IVA indebitamente detratta per la somma di Euro 6.340.470,00, è stato emesso dalla Direzione Provinciale II di Milano, a seguito di verbale di constatazione degli Uffici di Roma. Entis impugnava questo primo

avviso pervenuto (anche) sul presupposto che non fosse competente la Direzione Provinciale II di Milano (competente per determinate zone della città di Milano, sostanzialmente a Nord del centro storico), bensì la Direzione Provinciale I di Milano, poiché la società al momento dei fatti contestati aveva domicilio fiscale in Via (Omissis), ovvero in pieno centro storico. Ciò era espressamente segnalato dalla stessa Agenzia nel processo verbale di constatazione del 07.05.2007, facendo presente c(om)e per l'IVA 2003-2004 fosse competente l'Ufficio di Milano 1 (...). "(Come la sentenza di primo grado,) (anche) la sentenza impugnata si è limitata al rigetto della puntuale contestazione. Ciò sul laconico presupposto che fosse da confermare la sentenza di primo grado che aveva individuato, senza alcun reale substrato motivatorio, la corretta competenza territoriale delle Direzioni Provinciali dell'Agenzia delle entrate di Milano, limitandosi poi a integrare questa presunta motivazione con l'ulteriore oscura considerazione che 'lo "ius variandi" di domicilio vada esercitato in buona fede rispetto al principio dell'affidamento'. Già siffatte considerazioni denotano l'evidente errore commesso. E difatti, l'art. 31 comma 2 DPR n.600/1973 prevede la competenza dell'Ufficio dell'Agenzia delle entrate nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata. Su tali basi si era eccepito, senza che in due gradi di giudizio si sia mai concretamente e tecnicamente discusso di tale aspetto, che il domicilio fiscale del contribuente nel 2004 fosse sì in Milano, ma in Via (Omissis), e che sulla base di tale domicilio fosse competente non la Direzione Provinciale di Milano 2, ma quella di Milano 1: ovvero l'avviso è stato emesso da un ufficio incompetente (...)"

1.1. Il motivo è inammissibile e comunque manifestamente infondato.

Esso contravviene al principio di precisione a misura che non specifica a quale "società" ed a quale "momento" si riferisce l'affermazione secondo cui "la società al momento dei fatti contestati aveva domicilio fiscale in Via (Omissis)". Trattasi di profili essenziali in considerazione del fatto che, con riferimento all'avviso di accertamento n. T90031B04962 per la somma di Euro 6.340.470,00, che ne occupa, la contribuente (i.e. ENTIS SISTEMI Srl) è individuata come destinataria, non già in proprio, bensì nella qualità di incorporante di ENTIS Srl , per aver questa indebitamente detratto l'IVA in relazione agli acquisti effettuati nel 2004. Il motivo, a p. 5, nell'esordire che "Entis impugnava questo primo avviso pervenuto (anche) sul presupposto che non fosse competente la Direzione Provinciale II di Milano (...) poiché la società al momento dei fatti contestati aveva domicilio fiscale in Via (Omissis) (...)", non chiarisce di quale "società" si tratti e neppure collega il "domicilio fiscale in Via (Omissis)", anziché, del tutto genericamente, "al momento dei fatti", "alla data in cui" - giusta l' art 31 , comma 2, d.P.R. n. 600 del 1973 - "(la dichiarazione) è stata o avrebbe dovuto essere presentata":

Fermo quanto innanzi, il motivo contravviene, altresì, al principio di autosufficienza a misura che non riproduce né la sentenza di primo grado né il "processo verbale di constatazione del 07.05.2007" e neppure individua donde risulti, agli atti dei gradi di merito, sia il "domicilio fiscale in Via (Omissis)" di una non meglio specificata società sia che la competenza territoriale per tale via era della Direzione Provinciale I di Milano.

Infine, il motivo è, altresì e comunque, manifestamente infondato.

Invero le ripartizioni territoriali in seno ad uffici di grandi dimensioni, quale certamente quello di Milano, costituiscono momenti organizzativi meramente interni, inidonei a vulnerare l'individuazione normativa della competenza del singolo ufficio, individuato, ai fini dell'emissione di un atto impositivo, esclusivamente nella sua unità. Ne offre conferma un insuperato insegnamento di questa Suprema Corte, secondo cui "gli uffici di una medesima Agenzia delle entrate nelle grandi aree metropolitane sono espressione di una distribuzione delle competenze ad essa intrinseca, disposta con atti interni - denominati decreti direttoriali - aventi natura oggettiva e soggettiva di atti amministrativi e privi d'efficacia verso il pubblico degli utenti. Pertanto, la loro violazione da parte degli uffici non comporta alcun vizio e, per converso, l'atto che il privato indirizzi all'organo esattamente individuato, ma privo di competenza in base ai predetti criteri, produce gli effetti che la legge gli riconnette, dovendo l'azione dell'amministrazione pubblica essere improntata a principi di collaborazione e buona fede (...)" (Sez. 5, n. 16436 del 15/07/2009, Rv. 609176 - 01).

2. Con il secondo motivo si denuncia: "Error in indicando. Violazione artt. 7 e 12 comma 4 L. 212/2000 . Violazione art. 3 L. 241/1990 . Omesso esame circa un fatto decisivo".

2.1. "Il primo accertamento del luglio 2013 gestito dall'Ufficio di Roma nasce per una richiesta di rimborso IV A del 2008 avanzata da Entis, con successiva consegna della documentazione richiesta; all'esito di supposte 'risultanze istruttorie del primo controllo', l'Ufficio riteneva di estendere la verifica fiscale all'anno d'imposta 2004". "Ebbene, alcun motivo vi era per verifica ed estensione dei termini". "Nel maggio 2007 un altro Ufficio di Roma, sempre su delega degli Uffici di Milano, aveva difatti già effettuato un approfondito accertamento sull'attività della società ricorrente dal 2003 in poi, concluso senza l'emanazione di avviso di accertamento alcuno, e che anzi portava all'adesione ad un concordato, regolarmente adempiuto con i successivi versamenti. In tale occasione Entis aveva depositato tutta la documentazione riguardante anche l'anno 2004, rimasta in copia agli Uffici finanziari, inclusi alcuni dvd comprendenti tutta la documentazione all'epoca richiesta". "In occasione del secondo accertamento del 2013, riguardo alle richieste degli Uffici dell'Amministrazione, Entis in due diverse circostanze, con due memorie (presentate nel giugno e nel luglio 2013), rappresentava che: (a) l'accertamento era ampiamente prescritto; (b) la documentazione era già tutta in possesso dell'Amministrazione; (c) poiché la società era in liquidazione, non tutto quanto era richiesto per l'anno 2004 era più in possesso del liquidatore, come ovvio. Nulla di tutto ciò trova rilievo nel processo verbale di constatazione, e conseguentemente nell'avviso notificato/negli avvisi notificati". "Non è in discussione che le operazioni in contestazione siano le stesse già prese in esame nel 2007 e sulle quali l'Agenzia non aveva emesso alcun atto di accertamento". "

Contrariamente a quanto previsto dall' art. 12 , comma 4, dello Statuto del Contribuente (L. 212/2000) (...), l'Amministrazione non dà nemmeno minima contezza nel verbale di quanto nelle due memorie dedotto dalla ricorrente, che difatti non trova alcuno spazio nella motivazione dell'avviso. Né si dice in alcun punto che, a seguito del PVC del 07.05.2007(,) è stato erogato ad Entis il rimborso di competenza del 2006 e poi, previo ulteriore controllo documentale, quello del 2008 senza che fosse contestata, ovviamente, dall'Agenzia delle entrate alcuna ipotesi di frode. Nell'ultimo PVC del 29.07.2013 - che, come detto, ha dichiarato l'esistenza di una frode fiscale coinvolgente ENTIS e BM Italia - i suddetti rimborsi già erogati sono sostanzialmente ignorati,

persino nell'ambito della verifica dell'anno 2008 (anno per il quale la verifica - poi pretestuosamente estesa al 2004 - è stata richiesta dall'Ufficio Rimborsi). Ciò non di meno, attenendoci a quanto logicamente conseguente dal PVC 2013, redatto con il solo obiettivo di avallare l'apodittica tesi di 'frode carosello', i detti rimborsi sarebbero stati erogati ambedue legittimamente (infatti non sono sanzionati, non ne è chiesta la restituzione, e non danno luogo a denuncia, peraltro obbligatoria), ma allo stesso tempo utilizzando la frode del 2004: pare quindi evidente anche sotto tale profilo l'incongruità della ricostruzione dell'Agenzia delle entrate".

3. Con il terzo motivo si denuncia: "Error in iudicando. Violazione di legge: violazione art. 43 DPR 600/1973 , in combinato disposto con l' art. 57 , I e IV comma, DPR 633/1972 . Omesso esame circa un fatto decisivo".

3.1. "Come sopra ricordato, nel maggio 2007 era già stato effettuato un accertamento su Entis, sugli anni dal 2003 in poi, che non aveva portato all'emanazione di alcun avviso da parte dell'Agenzia delle entrate". "Senza far mai presente in alcun punto del PVC che si tratti di un secondo accertamento, l'Amministrazione provvede a redigere un nuovo verbale senza giustificare in alcun modo tale comportamento che soggiace a regole ben precise, del tutto pretermesse nella circostanza". "Abbiamo sottolineato che gli unici riferimenti causali riferiti all'estensione della verifica all'anno d'imposta 2004 risultano del tutto generici ed apodittici, quindi sprovvisti sia pure di un simulacro di motivazione (...). Ma di quali elementi, di quali atti e di quali documenti si disquisisca in tali atti a tutt'oggi non è dato conoscere". "Nel caso di specie, nel verbale del 29.07.2013 (tanto meno negli avvisi impugnati) non viene menzionato alcun riferimento a(l)la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che avrebbero giustificato il nuovo accertamento, da cui l'evidente illegittimità anche sotto tale ineludibile aspetto: l'Ufficio accertatore non può quindi addivenire ad un nuovo provvedimento sulla base di una semplice ricostruzione di quanto già noto al momento del primo accertamento (nel caso di specie quello del maggio 2007)". "Adeguandosi alle difese dell'Agenzia delle entrate, anche la Commissione Tributaria Provinciale di Milano sul punto non aveva dedicato in sentenza nemmeno una riga a tale motivo di ricorso. Veniva quindi proposto motivato appello anche sotto tale aspetto, ma anche la Commissione Tributaria Regionale di Milano ha ritenuto di dover motivare in argomento semplicemente facendo riferimento alla fondatezza della 'frode carosello', senza spendere alcuna ulteriore considerazione a supporto di tale apodittica affermazione.

4. I due motivi di cui innanzi - congiuntamente scrutinabili per evidente comunanza di censure - sono inammissibili e comunque manifestamente infondati.

4.1. Anch'essi, infatti, come il precedente, difettano di precisione ed autosufficienza:

- di precisione, perché il secondo motivo evoca un "primo accertamento del luglio 2013", per poi però poco oltre riferirsi al "secondo accertamento del 2013", ponendo detti accertamenti a raffronto con una non minimamente contestualizzata attività compiuta "nel maggio 2007", richiamata poi "tout court" nel terzo motivo, da "un altro Ufficio di Roma, sempre su delega degli Uffici di Milano", nel corso della quale "Entis" avrebbe "depositato tutta la documentazione riguardante anche l'anno 2004", anche a mezzo di un DVD - rom, senza tuttavia alcuna

indicazione di quale documentazione si tratti e men che meno della sua rilevanza ai fini dell'accertamento, o degli accertamenti, del 2013;

- di autosufficienza, perché fanno riferimento a fatti ed atti, senza tuttavia circostanziare gli uni, riprodurre, neppure per riassunto, gli altri e, in ogni caso, esplicitare la rilevanza degli uni e degli altri.

In particolar modo, avuto riguardo, quanto al secondo motivo, alla censura di incompletezza motivazionale "(d)el processo verbale di constatazione, e conseguentemente (d)ell'avviso notificato/(d)egli avvisi notificati", che non renderebbero conto di due memorie di giugno e luglio 2013, premesso che i PVC in realtà sono due e che la censura è di per se stessa ambigualmente riferita all'avviso o agli avvisi di accertamento notificati, nessuno di tali atti è riportato nelle parti rilevanti. Analoghe considerazioni valgono anche per il terzo motivo, con riguardo, nuovamente, alla mancata menzione, "in alcun punto del PVC" e negli avvisi (citati solo in brevissimi passaggi), del fatto "che si tratt(erebbe) di un secondo accertamento", previa immotivata estensione di precedente verifica (la quale, valga evidenziare, alla stregua del terzo motivo in disamina, come della prima parte del secondo motivo, parrebbe essere quella del 2007, salvo però leggere, nel corpo del secondo motivo, che i "rimborsi già erogati sono sostanzialmente ignorati, persino nell'ambito della verifica dell'anno 2008 (anno per il quale la verifica - poi pretestuosamente estesa al 2004 - è stata richiesta dall'Ufficio Rimborsi)).

Inoltre i motivi, che di per sé, del tutto irritualmente, cumulano indistintamente censure di violazione di legge e di omesso esame di un fatto decisivo e controverso, con riferimento alla seconda, non individuano alcun fatto storico, viepiù dotato di decisività (in nessun modo argomentata), di cui la CTR avrebbe omesso l'esame: ci è valere tanto più in quanto, come subito si avrà modo di osservare, la CTR, contrariamente a quanto dedotto dalla contribuente, ha in realtà espressamente preso in considerazione le doglianze imperniate sulla diversità delle valutazioni sottostanti agli avvisi che occupano rispetto ad altre precedenti della stessa Amministrazione a partire da una piattaforma conoscitiva asseritamente coincidente.

4.2. I motivi sono, altresì e comunque, manifestamente infondati.

Come osservato dalla CTR, il discostamento degli avvisi che ne occupano da "atti" "prodotti da 'un altro Ufficio di Roma' (pag. 6 dell'appello) non costituisce eccezione rilevante atteso che il giudizio riguarda gli accertamenti dell'Agenzia delle entrate di Milano e l'anno di imposta 2004".

Più nel dettaglio, gli "atti" "prodotti da 'un altro Ufficio di Roma'", in realtà, nella prospettiva della contribuente, consistono in mere pregresse attività di verifica (nel 2007) e di verifica o controllo documentale (nel 2008), da cui non sono scaturite contestazioni, tanto che la contribuente allega essere stati riconosciuti "il rimborso di competenza del 2006 e poi, previo ulteriore controllo documentale, quello del 2008". Orbene, il mancato esercizio del potere di accertamento in conseguenza di dette attività istruttorie per alcune annualità - viepiù, avuto riguardo al riconoscimento dei rimborsi, successive (2006 e 2008) - non pregiudica diverse ulteriori determinazioni dell'Amministrazione relativamente all'anteriore annualità oggetto di giudizio (2004).

4.2.1. La riprova di quanto innanzi, così trascorrendosi segnatamente al terzo motivo, si coglie da una duplice convergente prospettiva.

4.2.1.1. In primo luogo, viene in linea di conto proprio l'ipotesi dell'accertamento integrativo o modificativo in aumento infondatamente chiamata in causa dalla contribuente per sostenere che gli avvisi che ne occupano "avrebbe(ro) dovuto specificare a pena di nullità i fatti nuovi ed il modo in cui se ne era venuti a conoscenza, curando in modo particolare di evidenziare come trattavasi di fatti sconosciuti all'Ufficio alla data del primo accertamento".

A mancare - come ormai chiaro, diversamente da quanto assunto dalla contribuente - è proprio il "primo accertamento", che tale non è perché le attività istruttorie del 2007 e del 2008 non hanno affatto prodotto alcun avviso di accertamento.

A fronte di ciò, gli artt. 43 , comma 4, d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972 , ai fini della validità dell'accertamento integrativo-modificativo, esigono che nel relativo avviso siano specificati "i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'Ufficio". In tanto i "nuovi elementi" sono condizione di validità dell'accertamento integrativo-modificativo in quanto, prima di esso, giustappunto un accertamento sia già stato formalizzato; in difetto di alcun previo accertamento, invece, nessuna limitazione derivante dall'emersione di "nuovi elementi" si dispiega sul pieno, siccome originario (non essendo mai stato esercitato), potere accertativo dell'Ufficio.

4.2.1.2. In secondo luogo, a convergere su tale conclusione soccorre, sul piano "funditus" istruttorio, la disamina delle vicende perspicuamente invocate dall'Agenzia nel controricorso, dell'art. 7, comma 1, lett. a), del decreto - legge 31 maggio 2011, n. 70, conv. con mod. dalla legge 12 luglio 2011, n. 106 .

4.2.1.2.1. Tale disposizione, nel testo anteriore alla sostituzione operata dall' art. 11 , comma 7, del decreto - legge 6 dicembre 2011 n. 201 , conv. con mod. dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 , recitava:

1. Per ridurre il peso della burocrazia che grava sulle imprese e più in generale sui contribuenti, alla disciplina vigente sono apportate modificazioni così articolate:

a) esclusi i casi straordinari di controlli per salute, giustizia ed emergenza, il controllo amministrativo in forma d'accesso da parte di qualsiasi autorità competente deve essere unificato, può essere operato al massimo con cadenza semestrale, non può durare più di quindici giorni. Gli atti compiuti in violazione di quanto sopra costituiscono, per i dipendenti pubblici, illecito disciplinare.

Essa, successivamente alla suddetta modifica, recita:

1. Per ridurre il peso della burocrazia che grava sulle imprese e più in generale sui contribuenti, alla disciplina vigente sono apportate modificazioni così articolate:

a) esclusi i casi straordinari di controlli per salute, giustizia ed emergenza, il controllo amministrativo in forma d'accesso da parte di qualsiasi autorità competente deve essere

oggetto di programmazione da parte degli enti competenti e di coordinamento tra i vari soggetti interessati al fine di evitare duplicazioni e sovrapposizioni nell'attività di controllo (...)"

4.2.1.2.2. Quel che mette conto di rilevare è che, anche nel breve periodo di vigenza della formulazione originaria dell' art 7 , comma 1, lett. a), d.l. n. 70 del 2011 , la previsione ultrasemestrale del "controllo amministrativo in forma d'accesso", la cui violazione non era comunque sanzionata con la nullità dell'atto emanando, di per se stessa presupponeva la sua reiterabilità.

4.2.2. In sintesi, deve enunciarsi il seguente principio di diritto:

"Poiché il mancato esercizio del potere di accertamento non è destinato ad essere rassegnato in un atto conclusivo del procedimento, paragonabile, nell'opposto caso di esercizio di tale potere, all'avviso di accertamento, le attività di verifica e di controllo documentale, qualora rimaste al mero stadio di attività istruttorie, proprio in quanto non esitate in un atto definitivo avente natura provvedimentale, o comunque dotato di decisorietà, sono 'ex se' insuscettibili di assurgere ad una 'stabilità' impediente un'ulteriore verifica con successiva diversa valutazione esitante in un avviso di accertamento, la cui validità non è per l'effetto condizionata dall'emersione di "nuovi elementi", richiesti dagli artt. 43 , comma 4, d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972 unicamente nella diversa ipotesi di integrazione o modifica in aumento, mediante nuovo avviso, di un accertamento già compiuto.

4.2.3. A tale principio la CTR si è attenuta, con la conseguenza che la sentenza impugnata va esente dalle censure addebitate.

5. Con il quarto motivo si denuncia: "Error in iudicando. Violazione e falsa applicazione art. 1 , comma 132, L. 208/2015 . Omesso esame di un fatto decisivo della controversia".

5.1. "Con il D.Lgs. n.128 del 2015 il Legislatore ha apportato notevoli modifiche in tema di raddoppio dei termini per l'accertamento". "Ciò che tuttavia, alla luce di tale normativa, risulta apertamente incostituzionale è (...) il comma 3 dell'art. 2, che sulla base di una normativa fin lì oggettivamente incerta che però la giurisprudenza aveva interpretato a favore del contribuente, fa salvi gli accertamenti notificati (addirittura) fino al 31.12.2015, ovvero circa 4 (quattro) mesi dopo l'entrata in vigore della legge". "A parte questo ulteriore aspetto (ovvero consentire 'pro tempore' all'Agenzia di emanare nei 4 mesi che seguono avvisi che la legge stessa già afferma siano illegittimi o nulli), che riteniamo esecrabile, è altrettanto evidente che la norma transitoria nel dettare la legge con spirito interpretativo, come nel caso di specie, avrebbe dovuto accertare l'illegittimità di tutti gli avvisi pendenti per i quali non è stata precedentemente presentata denuncia tempestiva da parte dell'Agenzia (delle) entrate, dettando dunque un'interpretazione per tutti gli avvisi di accertamento ancora pendenti che potesse risolvere i numerosi contenziosi. La successiva legge di stabilità (L. 208/2015) è poi andata anche oltre, abolendo del tutto il raddoppio dei termini di accertamento (... , senza) saggiamente ripropo(rre) la clausola di salvaguardia". A confutazione del ragionamento della CTR nella sentenza impugnata, si deve "ricordare che se è vero che per un ricorso vi è la prova della (tardiva) denuncia del 09.08.2013, per l'altro, poi riunito, tale prova (seppur tardiva, come nel primo caso) nemmeno c'è: si ha solo contezza che nel novembre 2013 l'Amministrazione abbia ritenuto di sollevare la problematica,

senza nemmeno sapere se vi sia una denuncia. Su tale profilo la sentenza non ha ritenuto di esprimere alcuna considerazione, limitandosi a focalizzare l'attenzione sulla denuncia tardivamente presentata e sull'avviso che contiene tale denuncia, senza fare il minimo accenno all'altra denuncia, ed all'altro avviso: ciò denota un evidente omesso esame di un fatto decisivo, quanto meno per l'accoglimento di uno dei due ricorsi. Ma ciò che non convince del ragionamento, a parte questa 'trascurabile' dimenticanza (...), è proprio l'impostazione che fornisce la sentenza della nuova normativa (...). "Nella fattispecie in esame, inoltre, la (eventuale) 'notitia criminis' è arrivata quasi alla scadenza perfino del termine raddoppiato (luglio 2013, mentre non abbiamo contezza della data della presentazione della eventuale denuncia da parte dell'Agenzia, sicuramente successiva all'avviso del novembre 2013 nel primo ricorso, e comunque non allegata allo stesso avviso ma depositata solo in giudizio; ed inviata il 09.08.2013 nel secondo caso)". "Nel caso di specie, al di là di ogni eventuale possibile illazione sul punto, l'ipotetico reato sarebbe stato ampiamente prescritto".

5.2. Il motivo è manifestamente infondato.

Preliminarmente occorre rammentare l'insegnamento di C. Cost. n. 247 del 2011 :

I termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una "proroga" di quelli ordinari, da disporsi a discrezione dell'amministrazione finanziaria procedente, in presenza di "eventi peculiari ed eccezionali". Al contrario, i termini raddoppiati sono anch'essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva (allorché, cioè, sussista l'obbligo di denuncia penale per i reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000), senza che all'amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione. In altre parole, i termini raddoppiati non si innestano su quelli "brevi" di cui ai primi due commi dell' art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 in base ad una scelta degli uffici tributari, ma operano autonomamente allorché sussistano elementi obiettivi tali da rendere obbligatoria la denuncia penale per i reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 (...). I termini raddoppiati di cui al terzo comma dello stesso art. 57 operano (...) in presenza di violazioni tributarie per le quali v'è obbligo di denuncia. È, perciò, del tutto irrilevante che detto obbligo, come osservato al punto 3.1, possa insorgere anche dopo il decorso del termine "breve" o possa non essere adempiuto entro tale termine. Ciò che rileva è solo la sussistenza dell'obbligo (...).

A mente di tale insegnamento, in tema di stratificazione della disciplina del cd. raddoppio dei termini di accertamento, la giurisprudenza di questa Suprema Corte, a partire da Sez. 5, n. 16728 del 09/08/2016, Rv. 640966 - 01, è costantemente orientata nel senso che

i termini previsti dagli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA, nella versione applicabile "ratione temporis", sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 e già notificati, incidano le modifiche introdotte dall' art. 1 , commi da 130 a 132, della l. n. 208 del 2015 , attesa la disposizione transitoria ivi introdotta, che richiama l'applicazione dell' art. 2 del D.Lgs. n. 128 del 2015 , che fa salvi gli effetti degli avvisi già notificati.

Successivamente, nel medesimo senso, tra le altre, Sez. 5, n. 26037 del 16/12/2016, Rv. 641949-01, secondo cui,

i (suddetti) termini (...), nella versione applicabile "ratione temporis", sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, incidano le modifiche introdotte dalla l. n. 208 del 2015, il cui art. 1, comma 132, ha introdotto, peraltro, un regime transitorio che si occupa delle sole fattispecie non ricomprese nell'ambito applicativo del precedente regime transitorio - non oggetto di abrogazione - di cui all' art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 128 del 2015, in virtù del quale la nuova disciplina non si applica né agli avvisi notificati entro il 2 settembre 2015 né agli inviti a comparire o ai processi verbali di constatazione conosciuti dal contribuente entro il 2 settembre 2015 e seguiti dalla notifica dell'atto recante la pretesa impositiva o sanzionatoria entro il 31 dicembre 2015.

5.2.1. Un tanto, come anticipavasi, rende conto della manifesta infondatezza del motivo, anche laddove eccepisce che "l'ipotetico reato sarebbe stato ampiamente prescritto". Invero, alla luce di C. Cost. n. 247 del 2011, cit., a rilevare, ancora una volta, è il puro e semplice obbligo di denuncia, per l'astratta configurabilità degli estremi di reati tributari. Competente a rilevare l'eventuale estinzione di questi per prescrizione è solamente il giudice penale, secondo le regole proprie del diritto penale, nell'ambito del relativo procedimento.

6. Con il quinto motivo si denuncia: "Difetto di motivazione. Omesso esame di fatti decisivi della controversia che sono stati oggetto di discussione fra le parti".

6.1. La sentenza impugnata "senza alcuna reale motivazione attinente alla 'causa petendi', fa sfoggio di un originale concetto probatorio 'circolare'. "La disamina della Commissione Tributaria Regionale tralascia, senza motivarl(e), tutte le argomentazioni significative esposte dalla ricorrente atte ad escludere la ricorrenza nella fattispecie di una "frode carosello", e nel contempo elude le eccezioni proposte riguardo a contraddizioni, omissioni, falsità e occultamenti ascrivibili all'Agenzia delle entrate". "Entis richiedeva per l'anno 2006 un rimborso IVA di circa Euro 400.000,00 (regolarmente erogato), per l'anno 2008 di circa Euro 380.000,00, erogato anch'esso. Ambedue i rimborsi erano richiesti per via semplificata, ed una parte residua (Euro 1.200.000,00 per il 2008, tuttora sospeso) in via ordinaria. L'Ufficio Rimborsi (con oltre quattro anni di ritardo nonostante frequenti solleciti della ricorrente) avviava un'ispezione presso il contribuente, chiusasi con il PVC del 29.07.2013. In breve, si imputa ad Entis l'avere ordito una 'frode carosello' insieme con la dante causa BM Italia, prendendo spunto dall'omesso versamento di IVA dichiarata da parte di BM Italia, già sanzionato (PVC del 06.03.2006 a carico di BM Italia (...)) e successivamente oggetto di condanna penale definitiva per il mancato versamento di IVA dichiarata limitatamente al 2005. Il versamento a tutt'oggi non risulta eseguito da BM Italia, che almeno fino al 2012 ha dichiarato che il ritardo era dovuto prima al contenzioso con il debitore principale (sentenza n. 18082/2011 Tribunale di Roma, non impugnata (...), e poi alla transazione conclusiva. Al momento dell'ispezione del 2013 esistevano pertanto due PVC, del 06.03.2006 a carico di BM Italia, del 07.05.2007 a carico di Entis (...). Il PVC

2007 a carico di Entis originava accertamenti per gli anni 2003 - 2006, definiti con concordato (...). Dai due PVC non risulta alcuna frode e di conseguenza non v'è alcuna denuncia in tal senso a carico di Entis o BM Italia (al contrario accusata di omesso versamento IVA). L'Ufficio verificante, volendo senza alcuna motivazione estendere la verifica al 2004 (anno correlato al 2008), aveva attivato il cd. 'raddoppio dei termini' di cui 'supra', che avrebbe esteso la scadenza per la notifica dell'avviso di accertamento al 31.12.2013. I libri sociali per il 2004 erano dichiarati dal contribuente come temporaneamente indisponibili, nel contempo segnalandone la disponibilità presso l'Ufficio Rimborsi. I documenti concernevano la sola commessa denominata 'Pulsar' per il cliente Webground Resources (di seguito 'WR'), completi in relazione a detta commessa (...) Ciò premesso, la sentenza impugnata accoglie pregiudizialmente le ipotesi di frode dell'Agenzia delle entrate senza prendere in considerazione le eccezioni proposte in dettaglio dalla ricorrente. Basterà l'esame serio e puntale delle specifiche ragioni dell'Agenzia (rif. PVC 2013) e di Entis. L'ipotesi di frode, consistente in presunzioni e indizi, è asseverata apoditticamente".

Seguono, nel motivo, ampie argomentazioni confutative dell'ipotesi di frode.

Indi il motivo così riprende: "Le eccezioni presentate dalla odierna ricorrente nel ricorso in appello, e richiamate in sintesi, vengono tuttavia disattese senza una motivazione. Ovvero, in assenza di deduzioni dell'Agenzia delle entrate, la sentenza impugnata vi si sostituisce in deroga al principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato e con inammissibile ed illegittima attività 'sostitutiva'. Di seguito gli aspetti elusi dalla sentenza (...)".

Ne segue l'elencazione, corredata, lettera per lettera, di disamina critica.

Nel prosieguo: "V'è di più. La sentenza impugnata non solo non si pronuncia sulle eccezioni della ricorrente riguardo alle presunzioni presenti nel PVC 2013, né critica la totale assenza di risposte essenziali, ma sostituisce la valutazione tecnica di dette eccezioni con una impropria esposizione mediatica diffamatoria (...). In generale, nella sentenza è stato volutamente occultato tutto quanto potesse essere a sostegno della ricorrente, tra cui i rapporti con BM Italia (...)".

L'ultima parte del motivo esordisce affermando che "la motivazione (della sentenza impugnata) poggia altresì su false affermazioni presupposte, possibili solo nella colpevole ignoranza del PVC 2007"; di seguito prosegue esaminando siffatte "false affermazioni presupposte".

6.2. Il motivo è inammissibile.

Esso viola i principi di precisione ed autosufficienza:

- di precisione, a misura che, in specie nella prima parte, affastella confusamente il riassunto di una serie di eventi di cui non esplicita la correlazione con le vicende oggetto del presente giudizio e, in specie nella seconda parte, taccia di "diffamazione", "volontario occultamento" di elementi favorevoli alla contribuente e finanche di "falsità" l'articolata ricostruzione in fatto compiuta dalla CTR nella sentenza impugnata, senza tuttavia allegare, parimenti in fatto, le prove di siffatte assai gravi accuse;

- di autosufficienza, a misura che compie continui riferimenti a fatti ed atti amministrativi e giudiziali, viepiù neppure riguardanti la contribuente, senza minimamente descrivere e contestualizzare gli uni e riprodurre o quantomeno riassumere gli altri.

In tal guisa, il motivo non consente a questa Suprema Corte di delibare le censure.

6.2.1. Censure che, in ogni caso, non sono consentite, sia perché all'evidenza tendono a prospettare un'alternativa ricostruzione in fatto rispetto a quella della CTR, sollecitando a questa Suprema Corte un diverso e più favorevole, per la contribuente, accertamento di merito, in violazione di natura, canoni e limiti del giudizio di cassazione quale momento di controllo della mera legalità, o legittimità, degli atti impugnati, sia perché, in quanto dedotte "sub specie" del paradigma di cui all' art. 360 , comma 1, n. 5, cod. proc. civ. , incontrano il divieto derivante dalla cd. doppia conforme di merito.

6.2.2. Ciò senza considerare che l'evocazione di siffatto paradigma si rivela di per se stessa decentrata. Il motivo, invero, non individua alcun fatto storico decisivo di cui la CTR abbia, in tesi, omesso l'esame. Quel che denuncia è il supposto omesso esame di mere argomentazioni difensive ("La sentenza impugnata (...) non si pronuncia sulle eccezioni della ricorrente").

Esso, poi, ove lamenta il "difetto di motivazione", in realtà non deduce affatto una totale assenza di motivazione o l'esistenza di una motivazione apparente (giacché, anzi, imputa alla sentenza impugnata di essersi illegittimamente sostituita agli avvisi, per ciò solo dando atto, quindi, di una motivazione reale); invece si limita a criticare il percorso motivazionale seguito dalla CTR, che assume non condivisibile, senza però oltretutto evidenziarne specifici vizi, così in definitiva pretermettendo che la sentenza impugnata esibisce una motivazione (scevra da illogicità e contraddizioni) ben superiore al cd. minimo costituzionale, il cui mancato raggiungimento costituisce ormai, alla stregua della vigente formulazione dell' art. 360 , comma 1, n. 5, cod. proc. civ. , l'unico vizio motivazionale censurabile in cassazione (cfr. Sez. U, n. 8053 del 07/04/2014, Rv. 629830 - 01).

7. Con il sesto motivo si denuncia: "Violazione di legge. Violazione e falsa applicazione art. 8 D.L. 16/2012 , convertito con legge 44/2012 ".

7.1. "L'avviso inerente la sanzione ai fini IRPEF viene emesso unicamente in conseguenza dell'accertamento IVA, per aver dedotto spese o altri componenti negativi relativi o beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati. La sanzione viene erogata sulla base del 25% di Euro 15.000.000,00 circa di componenti negativi che vengono considerati non scambiati". "Nessuna (delle) verifiche (di cui alla sentenza della Corte di cassazione n. 10167 del 20.06.2012) è stata effettuata dall'Agenzia delle entrate, motivo per cui pare evidente l'assoluta illegittimità della sanzione erogata. A sensi del D.L. 02.03.2012, n. 16 (...), convertito in legge 26.04.2012, n. 44 , la fittizietà soggettiva delle fatture non costituisce più un ostacolo insormontabile al riconoscimento dei costi relativi per le imposte dirette (...)" "L'avviso non aveva minimamente tenuto conto di tale normativa nell'applicazione delle sanzioni, ed era stat(o) censurat(o) sul punto. La sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano sul punto si era limitata a motivare il diniego, sostenendo vi sia mancanza di interesse ad agire, avendo l'Ufficio applicato una normativa più favorevole al contribuente, il che non è stato (avrebbe dovuto farlo); la

sentenza della Commissione Tributaria Regionale conferma questa discutibile impostazione, affermando che l'Ufficio ha applicato tale disciplina più favorevole, e che l'applicazione di diversa normativa avrebbe determinato un risultato sanzionatorio peggiore. La motivazione pare del tutto illegittima e non coglie il punto eccepito, ovvero che alcuna azione penale sia mai stata esercitata nei confronti societari e dunque non siano applicabili tali criteri interpretativi ai fini della quantificazione della sanzione. Se a ciò aggiungiamo che non è vero che l'applicazione di diversa normativa avrebbe portato un risultato peggiore dal punto di vista sanzionatorio, alla luce proprio della quantificazione effettuata, si evince l'illegittimità della sentenza impugnata anche sotto tale profilo".

7.2. Il motivo è inammissibile.

A fronte del chiaro accertamento della CTR secondo cui "l'Ufficio, ai sensi del co. 3 dell'art. 8 della legge 16/2012, ha applicato la nuova disciplina più favorevole al contribuente anche ai fatti posti in essere prima dell'entrata in vigore della legge 2 marzo 2012", esso sconta la mancata riproduzione dell'avviso inerente la sanzione ai fini IRPEF", che purtuttavia si assume non aver "minimamente tenuto conto" della disciplina di cui al d.l. n. 16 del 2012, senza neppure precisare se siffatto assunto debba intendersi come pretermissione in sé della novella ovvero - alla stregua di un'ambiguità derivante da qualche rigo prima nell'esposizione - come pretermissione delle "verifiche" implicate, oltretutto da questa, dalla giurisprudenza di legittimità. Siffatta mancata riproduzione di per sé impedisce a questa Suprema Corte di attingere l'entità delle sanzioni irrogate ed i criteri seguiti dall'Amministrazione per calcolarle e conseguentemente di verificare la fondatezza o meno della censura.

Né d'altronde il motivo - qualora dovesse opinarsi che faccia riferimento alla determinazione dell'ammontare dei costi indeducibili assunti a base di calcolo per la quantificazione delle sanzioni - individua con un minimo di dettaglio i costi di cui si tratta, viepiù dimostrandone - come è onere di chi afferma la deducibilità di un costo fare - effettività, inerenza, competenza, certezza e determinatezza o determinabilità.

8. In definitiva, il ricorso va integralmente rigettato.

8.1. Segue la condanna della contribuente alle spese, determinate, secondo tariffa, in relazione al valore della causa (risultante, come da copertina del fascicolo telematico, pari ad euro 9.370.000,00) ed alla complessità delle questioni vertite.

Deve altresì darsi atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della contribuente, del cd. doppio contributo unificato.

P.Q.M. Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente a rifondere all'Agenzia delle entrate le spese di lite, liquidate in euro 45.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1-quater d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a

titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso stesso, a norma del comma 1 - bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza