

Sentenza del 26/07/2024 n. 21006 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La CTP di Vicenza accoglieva parzialmente, previa riunione, i ricorsi proposti dalla Plasticline Srl avverso distinti avvisi di accertamento, per imposte dirette e IVA, in relazione agli anni dal 2006 al 2009, emessi a seguito della contestazione di rapporti commerciali fittizi, posti in essere dalla contribuente con altre società mediante il meccanismo di false fatturazioni con clienti e fornitori interposti, e il ricorso proposto dalla socia A.A., avverso l'avviso di accertamento, per il maggiore reddito di partecipazione, in relazione all'anno 2007, disponendo il solo ricalcolo delle sanzioni irrogate alla società nell'ammontare minimo previsto secondo gli istituti della continuazione e del cumulo giuridico ex art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997 .

Con la sentenza indicata in epigrafe, la CTR accoglieva l'appello proposto da A.A., annullando l'avviso di accertamento emesso nei confronti di quest'ultima, e rigettava sia l'appello principale proposto dalla Plasticine Srl sia quello incidentale proposto dall'Agenzia delle entrate, osservando, per quanto ancora qui rileva, che:

- l'eccezione di inammissibilità del ricorso societario avverso l'avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2006, proposta dall'Ufficio, era infondata, in quanto gli errori materiali contenuti nello stesso, consistenti in errori di dattilografia e di allegazione di una pagina in più del ricorso, non avevano sostanzialmente modificato l'atto e non avevano precluso alla controparte un'adeguata difesa; gli errori formali non configurano la violazione dell' art. 18 , comma 2, lett. d) del D.Lgs. n. 546 del 1992 , quando sia comunque possibile desumere, come nella specie, l'atto che è stato impugnato e l'oggetto della domanda, atteso che il comma 4 della medesima disposizione si riferisce all'ipotesi di mancanza assoluta delle indicazioni di cui al comma 2;

- anche l'eccezione di incompetenza funzionale della Direzione regionale del Veneto era infondata, in quanto detto ufficio poteva svolgere anche attività istruttoria i cui risultati potevano essere utilizzati dalle Direzioni provinciali ai fini dell'emissione degli atti impositivi, anche in considerazione di quanto previsto dall' art. 39 , comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973 ;

- infondato era pure il motivo dell'appello incidentale, proposto dall'Ufficio, con riferimento all'applicazione della continuazione e del cumulo giuridico da parte del primo giudice, previsti dall' art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , avendo la stessa Agenzia dichiarato di avere applicato il regime più favorevole, all'esito del raffronto fra il cumulo materiale e quello giuridico; il provvedimento di irrogazione delle sanzioni era illegittimo, in quanto gli elementi indicati dall'Ufficio in sede di motivazione non erano sufficienti per l'applicazione della sanzione nella misura massima prevista;

- era fondato, invece, il motivo del ricorso in appello, proposto da A.A., riguardante l'omessa motivazione della sentenza di primo grado in ordine alla censura sull'omessa motivazione dell'avviso di accertamento notificato alla predetta socia, in quanto il primo giudice non si era sul punto pronunciato, avendo affrontato solo la questione della notifica del PVC alla società, effettuata all'avvocato Insinna, quale delegato della società Plasticline; poiché il predetto professionista non era stato delegato anche dalla socia, A.A., a ricevere il PVC redatto nei confronti della società, il PVC doveva essere allegato all'avviso di accertamento notificato alla A.A.; in quest'ultimo atto impositivo, invece, mancava qualsiasi riferimento al PVC e la motivazione di detto avviso conteneva solo la circostanza che nei confronti della Plasticline era in corso di notifica l'avviso di accertamento per l'anno 2007 "basato sulle risultanze dell'attività istruttoria condotta dai funzionari dell'Ufficio Antifrode dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale del Veneto";

- l'avviso di accertamento emesso per l'anno 2007 nei confronti di A.A. andava, quindi, annullato per carenza di motivazione, essendo irrilevante che la predetta detenesse una quota di partecipazione del 60,34% e che si trattasse di società a ristretta base sociale;

Contro la suddetta decisione proponeva ricorso per cassazione la società contribuente deducendo un unico articolato motivo.

L'Agenzia delle entrate si costituiva al solo fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione.

Successivamente l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per cassazione avverso la medesima sentenza (da qualificarsi come ricorso incidentale), affidato a quattro motivi.

La Plasticline Srl e A.A., in qualità di socia e in proprio, resistevano al ricorso incidentale con controricorso.

Motivi della decisione 1. Con l'unico motivo del ricorso principale, la società contribuente deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 e n. 5 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 27 , comma 13, del D.L. n. 185 del 2008 e 83, comma 5, D.L. n. 112 del 2008 , in relazione alla Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 13/E del 9.04.2009 , per avere la CTR errato nel respingere l'eccezione di incompetenza funzionale della Direzione Regionale del Veneto, Ufficio Antifrode, senza considerare che l'avviso di accertamento era affetto da nullità, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento, essendo stato emesso sulla base del PVC redatto in data 22.03.2011 dai funzionari della Direzione Regionale incompetenti, in quanto, in forza dell' art. 27 , comma 13, del D.L. n. 185 del 2008 , dal 1.01.2009 le Direzioni regionali potevano svolgere ispezioni e verifica esclusivamente nei confronti di soggetti con volume d'affari, ricavi e compensi, non inferiori a cento milioni di euro, e la Plasticline non era un "grande contribuente".

2. Con il primo motivo del ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle entrate, si deduce la violazione degli artt. 7 del D.Lgs. n. 472 del 1997 e 7 della L. n. 212 del 2000 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR rilevato che la sanzione irrogata nella misura massima era corretta, avendo la motivazione del provvedimento considerato la

riprovevolezza della condotta della contribuente, reiterata per diversi anni d'imposta, e l'elevata entità delle imposte evase, condotta consistita nella creazione di fittizi rapporti commerciali, con l'emissione di false fatture con clienti e fornitori interposti, da cui è derivato un ingente credito IVA, indebitamente portato in detrazione dalla contribuente, ed è seguita la cessione di merce sottocosto con evasione IVA sulle operazioni attive.

3. Con il secondo motivo del ricorso incidentale, l'Agenzia deduce la violazione degli artt. 18 , comma 2, lett. d) e 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per avere la CTR errato nel rigettare l'eccezione preliminare formulata dall'Ufficio in relazione al ricorso proposto dalla società contribuente avverso l'avviso di accertamento relativo all'anno 2006, in quanto in detto ricorso risultava duplicata la pagina 1, con l'indicazione, nella prima delle due pagine, dell'avviso di accertamento per l'anno 2006 e, nell'altra, dell'avviso di accertamento per l'anno 2007; nelle conclusioni, inoltre, era stato indicato il numero dell'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2007 con l'indicazione di detto anno imposta, rendendo così incerta l'indicazione dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda.

4. Con il terzo motivo del ricorso incidentale, l'Agenzia deduce la violazione degli artt. 7 della L. n. 212 del 2000 e 42 del D.P.R. n. 600 del 1973 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR errato nell'annullare l'avviso di accertamento emesso nei confronti della socia A.A., per l'anno 2007, in quanto a detto atto impositivo, che richiama il PVC e l'avviso di accertamento, notificati alla Plasticline e, pertanto, a diretta conoscenza della A.A., in quanto socia di maggioranza e legale rappresentante della società, era allegato l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società; aggiunge che la A.A., in qualità di legale rappresentante della società, aveva rilasciato la delega all'avvocato Insinna per tutte le operazioni relative alla verifica fiscale e al predetto era stato notificato il PVC con gli allegati.

5. Con il quarto motivo, l'Agenzia deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 5 cod. proc. civ., riproponendo sotto altro profilo la medesima censura mossa con il terzo motivo.

6. In via preliminare occorre rilevare che è fondata l'eccezione dei controricorrenti di inammissibilità del ricorso incidentale, proposto dall'Agenzia delle entrate.

6.1 Secondo l'orientamento consolidato di questa Corte, infatti, "Il principio dell'unicità del processo di impugnazione contro una stessa sentenza comporta che, una volta avvenuta la notificazione della prima impugnazione, tutte le altre debbono essere proposte in via incidentale nello stesso processo e perciò, nel caso di ricorso per cassazione, con l'atto contenente il controricorso, la cui ammissibilità condizionata al rispetto del termine di quaranta giorni (venti più venti) risultante dal combinato disposto degli artt. 370 e 371 cod. proc. civ., indipendentemente dai termini (l'abbreviato e l'annuale) di impugnazione in astratto operativi. Tale principio non trova deroghe nell'ipotesi in cui si intenda proporre impugnazione contro una parte non impugnante o avverso capi della sentenza diversi da quelli oggetto della già proposta impugnazione" (Cass., 6 dicembre 2005, n. 26622 ; Cass., 30 marzo 2004, n. 6282 ; Cass., 29 marzo 1995, n. 3738 ; Cass. 20 marzo 2015, n. 5695 ; Cass. 23 novembre 2021, n. 36057).

6.2 Nella specie, poiché il ricorso principale proposto dalla Plasticline è stato notificato in data 30.09.2016 (ricevuto in data 5.10.2016), il ricorso incidentale, notificato in data 7.12.2016 (data di spedizione) è tardivo e, quindi, inammissibile.

7. Passando all'esame del ricorso principale, proposto dalla società contribuente, l'unico motivo è infondato.

7.1 Secondo un costante indirizzo di questa Corte, cui si intende dare seguito, l' art. 27 del D.L. n. 185 del 2008 , conv. in L. n. 2 del 2009 , non ha attribuito alle Direzioni regionali delle entrate una competenza in materia di accertamento fiscale prima insistente, ma ha inteso fondare su una norma di fonte primaria il riparto delle competenze relative all'attività di verifica fiscale, istituendo una riserva esclusiva di competenza, in relazione alla rilevanza economico - fiscale del soggetto accertato, a favore della Direzione regionale, già titolare, per disposizione regolamentare, della competenza a svolgere attività istruttoria, utilizzabile dalle Direzioni provinciali ai fini della emissione degli atti impositivi (ex plurimis, Cass. 21.12.2018, n. 33289).

7.2 Le Direzioni regionali delle entrate, quindi, erano già munite, in virtù delle previsioni di autorganizzazione dell'Agenzia delle entrate, adottate in diretta attuazione dell' art. 66 , comma 3, del D.Lgs. n. 300 del 1999 , dei poteri di accesso, ispezione e verifica ispettiva, il cui esercizio è stato successivamente riconfigurato dall'art. 27 cit., che ha riservato alle medesime Direzioni tali poteri di verifica nei confronti di contribuenti titolari di ingenti volumi di affari (Cass. 14.10.2016, n. 20856).

7.3 L'espressa abrogazione dell' art. 62-sexies del D.L. n. 331 del 1993 (necessaria in ragione dell'originaria collocazione delle Direzioni regionali nel Ministero delle Finanze), ad opera dell' art. 23 del D.P.R. n. 107 del 2001 , non ha amputato, infatti, i poteri delle Direzioni regionali, regolati dal Direttore dell'Agenzia delle entrate, in quanto i poteri di accesso, ispezione e verifica risultano già ex lege in capo all'Agenzia delle entrate nel suo complesso e già attribuiti in via generale dagli artt. 52 D.P.R. n. 633 del 1972 e 33 D.P.R. n. 600 del 1973 e dalla medesima esercitati secondo la disciplina adottata nell'ambito dei poteri di autorganizzazione (Cass. n. 21694 dell'8.10.2020).

7.4 Ne deriva, pertanto, che anche la successiva istituzione di una riserva esclusiva di competenza, in relazione alla rilevanza economico - fiscale del soggetto accertato, a favore delle Direzioni regionali, non ha comportato il venir meno della competenza generale di detti uffici ad eseguire accessi, ispezioni e verifiche nei confronti di altri contribuenti, quando si tratta di attribuzioni espressamente previste e disciplinate dal Direttore dell'Agenzia delle entrate, in forza del suo potere di autoregolamentazione e di organizzazione.

7.5 A tale proposito va richiamato l' art. 83 del D.L. n. 112 del 2008 , convertito con modificazioni dalla L. n. 133 del 2008 , che al comma 5 prevede: "5. Ai fini di una più efficace prevenzione e repressione dei fenomeni di frode in materia di IVA nazionale e comunitaria l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane e la Guardia di finanza incrementano la capacità operativa destinata a tali attività anche orientando appositamente loro funzioni o strutture al fine di assicurare: a) l'analisi dei fenomeni e l'individuazione di specifici ambiti di indagine; b) la definizione di apposite metodologie di contrasto; c) la realizzazione di specifici piani di

prevenzione e contrasto dei fenomeni medesimi; d) il monitoraggio dell'efficacia delle azioni poste in essere" e al comma 6 stabilisce "6. Il coordinamento operativo tra i soggetti istituzionali di cui al comma 5 è assicurato mediante un costante scambio informativo anche allo scopo di consentire la tempestiva emissione degli atti di accertamento e l'adozione di eventuali misure cautelari".

7.6 Al fine di dare attuazione alla richiamata disposizione normativa, anche a seguito della Risoluzione del Parlamento europeo del 2.09.2008, sono stati istituiti presso le Direzioni regionali, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, gli Uffici Antifrode, come si evince dalla circolare n. 13/E del 9.04.2009 , richiamata dalla stessa ricorrente.

7.7 Si tratta dello stesso ufficio della Direzione regionale che ha eseguito la verifica nel caso in esame, sulla base della quale sono stati poi emessi dalla Direzione provinciale gli avvisi di accertamento impugnati.

8. Il ricorso principale va, pertanto, rigettato.

8.1 Le spese del giudizio di legittimità vanno interamente compensate tra le parti, stante la particolarità delle questioni esaminate e la reciproca soccombenza.

P.Q.M. La Corte rigetta ricorso principale e dichiara inammissibile il ricorso incidentale;

compensa tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

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 della ricorrente principale, Plasticline Srl in liquidazione, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza