



Civile Ord. Sez. 5 Num. 9998 Anno 2022

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
REPUBBLICA ITALIANA

Data pubblicazione: 28/03/2022

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Operazioni
inesistenti

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Biagio VIRGILIO	- Presidente -	
Giuseppe FUOCHI TINARELLI	- Consigliere Rel. -	
Paolo CATALLOZZI	- Consigliere -	CC - 10/01/2022
Giancarlo TRISCARI	- Consigliere -	
Gian Andrea CHIESI	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 2719/2020 R.G. proposto da

Diemmedue Srl in liquidazione, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Luigi Manzi e Cesare Glendi, con domicilio eletto presso il primo in Roma via Federico Confalonieri n. 5, giusta procura speciale a margine del ricorso;

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *controricorrente e ricorrente incidentale* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria n. 741/03/19, depositata il 12 giugno 2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 10 gennaio 2022 dal Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli.

RILEVATO CHE

Diemmedue Srl impugnava gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate per gli anni 2005-2007 per Iva, Ires e Irap





per operazioni, relative a materiale informatico, a vario titolo inesistenti in quanto effettuate nell'ambito di un complesso sistema di frode carosello.

La Commissione Tributaria Provinciale di Genova, riuniti i ricorsi, espletata CTU, annullava la ripresa per il 2007, mentre riteneva fondati e legittimi gli avvisi per le altre annualità.

La sentenza, appellata dalla contribuente e dall'Agenzia delle entrate, era confermata dalla CTR in epigrafe.

Diemedue Srl propone ricorso per cassazione con cinque motivi, poi illustrato con memoria. Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso, proponendo altresì ricorso incidentale condizionato con un motivo.

CONSIDERATO CHE

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione o falsa applicazione degli artt. 57 d.P.R. n. 633 del 1972, 43 d.P.R. n. 600 del 1973, 2 d.lgs. n. 208 del 2015 per aver la CTR disatteso l'eccezione di decadenza dell'ufficio dal potere accertativo e di inapplicabilità del cd. raddoppio dei termini per essere i fatti di rilievo penale, attesa l'avvenuta presentazione della denuncia dopo la scadenza dei termini decadenziali e, in ogni caso, per la carenza dei presupposti di legge quanto all'Irap.

1.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione o falsa applicazione degli artt. 60, primo comma, e 43 d.P.R. n. 600 del 1973, e dell'art. 57 d.P.R. n. 633 del 1972 per la nullità e inesistenza delle notifiche degli avvisi di accertamento, nonché degli artt. 156, secondo comma, e 160 c.p.c., il cui effetto sanante non si estende ai requisiti di validità sostanziale degli avvisi stessi.

2. I motivi, logicamente connessi in quanto relativi, sotto diversi collegati profili, al maturare della decadenza del potere accertativo dell'amministrazione, vanno esaminati congiuntamente.





2.1. Il primo – esclusa l'eccezione inammissibilità per novità quanto all'Irap, risultando contestata sin dall'originario ricorso - è fondato nei termini che seguono.

2.2. In tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, terzo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 per l'Irpef (e l'Ires) e 57, terzo comma, d.P.R. n. 633 del 1972 per l'Iva, consegue, nell'assetto anteriore alle modifiche di cui al d.lgs. n. 128 del 2015 e alla l. n. 208 del 2015, alla ricorrenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p.

La dizione legislativa rende chiaro che il raddoppio è legato all'astratta sussistenza di un reato perseguibile d'ufficio, che fa sorgere l'obbligo di denuncia in capo al pubblico ufficiale ai sensi dell'art. 331 citato, e non dipende dal suo accertamento in concreto

Ne deriva che, come più volte chiarito da questa Corte, anche sulla scorta dei principi enunciati da Corte cost. n. 247 del 2011, il raddoppio opera in presenza di tale presupposto astratto, indipendentemente dall'effettiva, o anche tardiva, presentazione della denuncia, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento del reato nel processo (Cass. n. 17586 del 28/06/2019; Cass. n. 33793 del 19/12/2019 che precisa che i termini «sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se archiviata o tardiva»; Cass. n. 22337 del 13/09/2018; Cass. n. 11171 del 30/05/2016; Cass. n. 13481 del 02/07/2020).

2.3. In evidenza, ciò non rende di per sé legittimo qualunque accertamento compiuto dall'Amministrazione finanziaria oltre il termine-base fissato dalla legge, dovendo al contrario essere evitato, come chiarito dalla Corte costituzionale nella citata sentenza n. 247 del 2011, un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni in esame al





fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento.

Occorre tuttavia sottolineare che l'ambito di tale accertamento è specificamente delimitato.

La stessa sentenza della Corte costituzionale n. 247 del 2011 ha infatti chiarito che, in caso di denuncia presentata oltre gli ordinari termini di decadenza o addirittura di accertamento compiuto senza denuncia, e sempre al fine di verificare l'uso pretestuoso del raddoppio dei termini, *«il giudice tributario dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo, al riguardo, una valutazione ora per allora (cosiddetta «prognosi postuma») circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità»*, con la precisazione che *«il correlativo tema di prova – e, quindi, l'oggetto della valutazione da effettuarsi da parte del giudice tributario – è circoscritto al riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale e non riguarda l'accertamento del reato»* (punto 5.3. della sentenza della Corte costituzionale).

Ne deriva che la contestazione del contribuente – e, a maggior ragione, il controllo ad opera del giudice tributario – non può mettere in discussione la sussistenza del reato, né sotto il profilo dell'elemento oggettivo, né sotto quello dell'elemento soggettivo, né infine dal punto di vista del suo autore.

2.4. Orbene, nella vicenda in giudizio la CTR, con motivazione sicuramente sintetica ma non per questo inidonea, si è attenuta agli enunciati principi di diritto quanto all'Iva e all'Ires.

2.5. Il raddoppio dei termini, invece, non riguarda l'Irap atteso che, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte, *«non essendo l'Irap un'imposta per la quale siano previste sanzioni penali è evidente che in relazione alla stessa non può operare la disciplina del "raddoppio dei*





*termini" di accertamento» quale applicabile *ratione temporis* (Cass. n. 20435 del 2017; Cass. n. 23629 del 2017; Cass. n. 14440 del 05/06/2018; Cass. n. 4742 del 24/02/2020).*

2.6. Ne deriva la fondatezza del motivo con riguardo all'Irap per l'anno 2005 poiché le notifiche sono state effettuate – tutte - tra la fine del 2011 e l'inizio del 2012, mentre il termine ultimo cadeva, in assenza del raddoppio, al 31 dicembre 2010.

2.7. Con riguardo alla ripresa per l'anno 2006, con termine che, dunque, scadeva al 31 dicembre 2011, occorre, invece, esaminare il secondo motivo sulla regolarità delle notifiche posto che la prima notifica era stata effettuata il 21 dicembre 2011 mentre la seconda risale al 13 gennaio 2012.

2.8. Il secondo motivo, avuto riguardo alla notificazione dell'avviso per l'anno 2006, è infondato.

2.9. Non sussiste, in primo luogo, la dedotta inesistenza (o nullità) in relazione alla contestata carenza in capo ai messi comunali della suddetta qualità per mancanza della nomina da parte della giunta comunale dei rispettivi comuni.

A prescindere dalla genericità della contestazione è dirimente che *«la mancata adozione della delibera di nomina del messo comunale da parte della Giunta municipale, al pari della mancata approvazione prefettizia della sua nomina già prevista dall'art. 273 del R.d. n. 383 del 1934, ora abrogato, non è riconducibile ai casi di nullità specificamente indicati dall'art. 160 c.p.c. né ad altra previsione desumibile dai principi generali di cui agli art. 156 e 157 stesso codice, poiché la nomina del messo e la legittimazione ad eseguire la notificazione discende direttamente dalla legge (in particolare dall'art. 56 d.P.R. n. 633 del 1972), sicché ai fini della qualifica di messo comunale è sufficiente l'inquadramento, incontrovertibilmente accertato dal giudice di merito, nella pianta organica*





dell'amministrazione di appartenenza con quella specifica mansione»
(Cass. n. 29966 del 19/11/2019).

2.10. La notifica effettuata in data 21 dicembre 2011, in secondo luogo, è rituale e valida poiché effettuata con consegna a mani di Zucca Michele, qualificatosi come amministratore della società, qualità, anche qui, solo genericamente contestata.

Ne deriva l'irrilevanza dell'avvenuto compimento dell'ulteriore notifica solo nel 2012, a termini già maturati.

2.11. In conclusione, il primo motivo è infondato per Iva e Ires; fondato per l'Irap per l'avviso del 2005; inammissibile per carenza d'interesse per l'Irap per l'avviso del 2006. Il secondo motivo è infondato per l'Irap del 2006; assorbito dall'accoglimento del primo per l'Irap del 2005; inammissibile per carenza d'interesse per le altre imposte.

3. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione o falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000, dovendosi ritenere la norma applicabile anche in assenza di accesso o ispezione e, comunque, per l'Iva.

3.1. Il motivo è infondato.

2.1. La **disposizione di cui all'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000 si fonda sul presupposto, fattuale, che l'accertamento tragga origine da accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente, anche limitate, in ipotesi, alla sola acquisizione documentale, mentre sono estranee ad essa tutte le ipotesi in cui una tale attività sia stata assente e, invece, la pretesa tragga origine da accertamenti eseguiti solo aliunde dall'Ufficio** (ad esempio, tramite indagini bancarie o dall'invio di questionari, con acquisizione della documentazione così trasmessa, ovvero mediante segnalazione di altro Ufficio o, anche, su trasmissione degli atti dall'Autorità giudiziaria che abbia autorizzato la trasmissione e utilizzazione ai fini fiscali degli esiti delle indagini penali), ossia in





tutte le ipotesi in cui la ripresa sia riconducibile ad un accertamento cd. a tavolino (*ex multis*, da ultimo, Cass. n. 24793 del 05/11/2020).

In tale ultima evenienza non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Ires (o Irpef) e Irap (v. Sez. U, n. 24823 del 2015), mentre, con riguardo ai tributi armonizzati, nella specie l'Iva, l'inosservanza dell'obbligo di contraddittorio preventivo, derivante direttamente dal diritto unionale e dai principi affermati dalla Corte di Giustizia, comporta l'invalidità dell'atto sempreché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (cd. prova di resistenza), ossia se, in mancanza del suddetto vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa (Corte di Giustizia, sentenza 4 giugno 2020, *SC C.F. SRL*, in C-430/19; Sez. U, n, 24823 cit.; recentemente Cass. n. 218 del 08/01/2019).

Nella specie, come rilevato dalla CTR, la contribuente non ha dedotto o articolato nel giudizio di merito, né nella presente sede, come, in mancanza di tale vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa e quali ragioni avrebbe potuto in concreto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato.

4. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., violazione o falsa applicazione degli artt. 36, comma 2, n. 4, d.lgs. n. 546 del 1992, 132 c.p.c., 156 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c., la nullità della sentenza per motivazione apparente.

4.1. Il motivo va esaminato unitariamente all'unico motivo del ricorso incidentale dell'Agenzia delle entrate che lamenta lo stesso vizio con riguardo all'appello incidentale.

4.2. I motivi sono in evidenza fondati.





La CTR, infatti, si è limitata – con statuizioni meramente assertive, del tutto inidonee a far anche solo percepire i fondamenti della decisione e il ragionamento operato – ad affermare:

«visti gli atti e sentite le parti, ritiene che la sentenza sia adeguatamente motivata»

«per quanto riguarda l'appello incidentale si ritiene esaustiva la perizia licenziata e le sue conclusioni»

5. Il quinto motivo, con cui si denuncia omessa pronuncia con riguardo alle sanzioni resta assorbito.

6. Vanno dunque accolti il primo motivo del ricorso principale limitatamente all'Irap per l'anno 2005, il quarto motivo del ricorso principale e il ricorso incidentale; per il resto, vanno rigettati il primo motivo per gli ulteriori profili, nonché il secondo e il terzo; il quinto motivo del ricorso principale resta invece assorbito. In relazione alle doglianze accolte, pertanto, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione per l'ulteriore esame.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del primo motivo del ricorso principale limitatamente all'Irap per l'anno 2005, nonché del quarto motivo del ricorso principale e del ricorso incidentale, rigettati, quanto al ricorso principale, il primo motivo per le restanti doglianze, il secondo e il terzo ed assorbito il quinto, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Liguria in diversa composizione.

Deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 10 gennaio 2022

Il Presidente
Biagio Virgilio

