

Cass. 16.3.2016 n. 5137

Ritenuto in fatto

In data 29.10.2001, nell'ambito di un'indagine penale condotta a carico del sig. Riccardo Raffaeli, quale legale rappresentante di varie società (tra le quali, oltre l'odierna ricorrente, anche la "Promonautica srl" e la "Ambrosiana Brokers sas", ora "Publiconsult sas"), conclusasi con archiviazione, il Comando N. P.T. della G.d.F. di Milano iniziava una verifica fiscale presso la sede della società "Promotrading srl", operante nel settore del commercio di autoveicoli "in parallelo", mediante il meccanismo della c.d. triangolazione comunitaria.

La verifica fiscale si concludeva con la notifica di p.v.c. in data 3.12.2004, cui faceva seguito la notifica, in data 21.12.2004, di un avviso di accertamento relativo a all'IVA dell'anno di imposta 1999 (per circa trecentosessantamila euro), con il quale si contestava il non assoggettamento ad IVA di operazioni imponibili e la conclusione di operazioni inesistenti, anche al fine di aumentare indebitamente il c.d. plafond IVA.

Tanto la "Promotrading srl" quanto il Raffaeli impugnavano l'avviso, contestando la nullità sia della notifica dell'avviso (effettuata presso il legale rappresentante e non presso la sede legale, in violazione dell'ad ora vigente art. 145 cod. proc. civ.), sia dell'avviso medesimo, per:

- a) violazione del termine dilatorio di sessanta giorni ex art. 12, comma 7, L. n. 212/00;
- b) violazione del termine massimo di protrazione della verifica in loco ex art. 12, comma 5, stessa legge;
- c) violazione dell'art. 63, DPR n. 633/72, per illegittimo utilizzo di dati acquisiti in sede penale su autorizzazione giudiziale nulla per difetto di motivazione;
- d) nel merito, infondatezza delle contestazioni;
- e) illegittimità delle sanzioni, irrogate per violazioni solo formali (artt. 9 comma 1, e 11 comma 4, DLgs. n. 471/97);
- f) inapplicabilità degli artt. 2 e 11, D.Lgs. n. 472/97, per non essere configurabile alcuna responsabilità solidale, ai fini sanzionatori, della persona fisica-amministratore.

La CTP di Milano accoglieva il ricorso, dichiarando la nullità dell'avviso impugnato, ma la decisione veniva riformata dalla CTR della Lombardia, che accoglieva l'appello proposto dall'Ufficio e condannava la contribuente alla rifusione delle spese processuali.

Riteneva il giudice d'appello che la notifica dell'avviso fosse stata regolarmente effettuata, ai sensi dell'art. 145 cod. proc. civ., presso il domiciliatario del legale rappresentante della società, persona fisica indicata nell'atto; che la violazione del termine di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente trovava giustificazione nella necessità di impedire il verificarsi della decadenza ex art. 57, DPR n. 633/72; che non risultava violato il termine di durata della verifica in loco, essendo essa iniziata come verifica fiscale solo in data 29.11.2004; che nel merito le contestazioni erano fondate, in quanto non vi era prova documentale del trasporto o spedizione dei beni all'estero, ai sensi dell'art. 58, DL n. 331/93, e peraltro dall'esame del p.v.c. emergeva che, nella sola data del 31.12.1999, la "Promotrading srl" aveva venduto n. 141 autovetture di marca Mazda alla "Promonautica srl", che le aveva vendute a sua volta alla "Promonautica sas", la quale le aveva rivendute di nuovo alla "Promonautica srl", che infine le aveva cedute alla stessa "Promotrading srl", sicché non poteva affermarsi che si trattasse di operazioni triangolari, come tali non imponibili; infine, riteneva legittime le sanzioni irrogate, a titolo di omessa compilazione degli elenchi Intrastat ed omessa annotazione della dichiarazione d'intento.

Per la cassazione della sentenza d'appello n. 12/10/07, depositata il 16.5.2008, la società contribuente ed il suo legale rappresentante, Riccardo Raffaeli, hanno proposto ricorso affidato ad undici motivi, cui l'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

Motivi di diritto

1. Con il primo motivo di ricorso i ricorrenti lamentano la «Insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia (art. 360 n. 5 c.p.c.)» - ossia se la società avesse emesso o utilizzato fatture per operazioni inesistenti, con particolare riferimento alle operazioni di triangolazione con le altre società del gruppo - per avere il giudice d'appello «ignorato totalmente la circostanza che l'Autorità Giudiziaria penale, con provvedimento motivato, ha disposto l'archiviazione del procedimento scaturito dalla medesima verifica da cui trae origine l'avviso di accertamento in contestazione, avendo ritenuto insussistenti i fatti contestati».
2. Con il secondo mezzo, i ricorrenti deducono la «nullità della sentenza per violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. (art. 360 n. 4 c.p.c.) in ordine all'omesso esame e valutazione del provvedimento di archiviazione del Giudice penale ... relativo ai medesimi fatti di causa e ritualmente prodotto dal contribuente».
3. Il terzo motivo attiene alla «violazione dell'art. 2909 c.c. (art. 360 n. 3 c.p.c.) in ordine alla intervenuta formazione del giudicato sulla contestata applicabilità dell'art. 58 D.L. 331/1993 all'operazione avente oggetto il trasferimento di 141 autovetture Mazda», nella specie un giudicato esterno favorevole ad altra società, la "Ambrosiana Brokers sas", in relazione alla medesima operazione di triangolazione.
4. Il quarto mezzo concerne la «Violazione e falsa applicazione dell'art. 145 c.p.c. (art. 360 n. 3 c.p.c.) - nella formulazione antecedente alla novella legislativa introdotta dalla L. 263/05 (applicabile *ratione temporis*) - in ordine alla ritenuta regolarità della notifica dell'avviso di accertamento effettuata esclusivamente al rappresentante legale della società in mani del domiciliatario del rappresentante stesso e non alla società presso la propria sede legale», vizio che non potrebbe ritenersi «sanato dalla tempestiva proposizione del ricorso avanti al Giudice tributario qualora il predetto ricorso sia stato notificato (in data 16/2/05) ed iscritto a ruolo (in data 2/3/05) successivamente alla scadenza del termine di decadenza previsto per l'esercizio del potere di rettifica dall'art. 57 DPR 633/1972 (nel caso di specie 31/12/04)».
5. Con il quinto motivo si censura la «Violazione e falsa applicazione dell'art. 12 quinto comma L. 212/00. (art. 360 n. 3 c.p.c.) in ordine alla ritenuta legittimità dell'avviso d'accertamento emesso sulla base di atti inutilizzabili per violazione del termine previsto» - (trenta giorni) - «per la durata delle verifiche effettuate nei locali del contribuente ... con riguardo all'effettivo numero di giorni ... in cui si è protratta la permanenza ed attività di controllo dei verificatori e non alla data di formale avvio della verifica amministrativa».
6. Il sesto motivo concerne invece la «Violazione e falsa applicazione dell'art. 12 settimo comma L. 212/00. (art. 360 n. 3 c.p.c.) in ordine alla ritenuta legittimità dell'avviso d'accertamento emesso prima della decorrenza del termine di sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione ... non potendo legittimamente essere invocata la sussistenza di una "particolare e motivata urgenza" quando la circostanza che il processo verbale di constatazione sia stato notificato poco prima della scadenza dei termini di decadenza del potere di accertamento e rettifica dell'imponibile sia attribuibile esclusivamente ad una scelta discrezionale e non necessitata da parte dei verificatori».
7. Con il settimo mezzo si censura la «Violazione e falsa applicazione dell'art. 58 DL 331/93 (art. 360 n. 3 c.p.c.) in ordine alla ritenuta imponibilità ai fini IVA della cessione di cui alla fattura n. 619 emessa dalla Promotrading srl in data 31/12/99 (rilievo n. 1 dell'avviso n. R1R03AA00999/2004)», dal momento che «non è imponibile ai fini IVA l'operazione di compravendita di automobili in triangolazione operata nel c.d. commercio "in parallelo" la quale risulti, fin dall'origine e nella sua rappresentazione documentale, voluta come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario comunitario quando, indipendentemente dall'esibizione dei documenti di trasporto, sia stata inequivocabilmente accertata in sede di verifica dagli stessi verificatori l'effettiva esportazione delle auto a cessionari residenti in paesi comunitari».
8. L'ottava censura è formulata come «Violazione e falsa applicazione dell'art. 21 DPR 633/72 (art. 360 n. 3 c.p.c.) in ordine alla ritenuta legittimità della ripresa a tassazione dell'IVA indicata nelle fatture di vendita nn. 603, 604, 609 e 610 emesse in data 31/12/99 (rilievo n. 3 dell'avviso n. R1R03AA00999/2004)», dal momento che «qualora le fatture emesse, che si assumono essere relative ad operazioni inesistenti, siano state regolarmente registrate in

contabilità tra le fatture di vendita e correttamente conteggiate in sede di liquidazione dell'imposta dovuta per il periodo di competenza, l'ulteriore ripresa a tassazione delle suddette fatture si sostanzia in un'inammissibile duplicazione dell'imposizione».

9. Il nono motivo propone una ulteriore doglianza in termini di «Nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 c.p.c. (art. 360 n. 4 c.p.c.) in ordine all'omessa pronuncia in relazione alla contestata illegittimità ed infondatezza della ripresa a tassazione dell'IVA indicata nella fattura di acquisto n. 280 emessa dalla Promonautica srl il 31/12/99 (rilievo n. 2 dell'avviso n. R1R03AA00999/2004) ed in relazione alla contestata inesistenza delle operazioni di triangolazione infragruppo (rilievo n. 4 dell'avviso n. R1R03AA00999/2004)», trattandosi di «specifici motivi d'impugnazione riproposti dagli appellati nel proprio atto di costituzione in giudizio».

10. Con il decimo mezzo si lamenta anche la «Violazione e falsa applicazione degli artt. 6 comma cinque bis DLgs. 472/1997 e 10 comma secondo L. 212/00. (art. 360 n. 3 c.p.c.) in ordine alla ritenuta legittimità dell'irrogazione della sanzione di cui all'art. 9 primo comma DLgs. 471/1997», trattandosi di disposizioni che «escludono la sanzionabilità delle violazioni che non arrechino pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidano sulla determinazione dell'imposta e sul versamento del tributo», come nel caso di specie la «omessa annotazione nel prescritto registro cronologico di una singola dichiarazione di intento quando la suddetta dichiarazione risulti comunque regolarmente conservata (allegata alla fattura corrispondente) e sia stata immediatamente esibita in sede di verifica».

11. Analogamente, l'undicesimo ed ultimo motivo attiene alla denunciata «Violazione e falsa applicazione degli artt. 6 comma cinque bis DLgs. 472/1997 e 10 comma secondo L. 212/00. (art. 360 n. 3 c.p.c.) in ordine alla ritenuta legittimità dell'irrogazione della sanzione di cui all'art. 11 quarto comma DLgs. 471/1997» laddove, come nel caso di specie, «le irregolarità contestate si sostanzino in meri errori di battitura nella compilazione dei modelli INTRASTAT, e tali errori risultino immediatamente individuabili e non comportino alcuna evasione d'imposta».

12. Il Collegio, tenuto conto dei vari profili di infondatezza o inammissibilità, specie per difetto di autosufficienza, che affliggono alcuni dei restanti motivi, ritiene preliminare l'esame del sesto, il quale risulta invece palesemente fondato.

13. Invero, pacifico il mancato rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/00), art. 12, settimo comma - trattandosi, come si legge nella sentenza impugnata, di "verifica fiscale di carattere parziale iniziata il 29 novembre 2004 e conclusasi in data 3 dicembre 2004", con la notifica del p.v.c, cui ha fatto seguito in data 21 dicembre 2004 (dunque appena 18 giorni dopo) la notifica dell'avviso di accertamento in contestazione - restano da verificare i presupposti e gli effetti di una simile violazione.

13.1. Sul punto la CTR afferma essere "del tutto evidente che nella fattispecie ricorrevano i presupposti della particolare urgenza, data dalla necessità di notificare nei termini l'atto impositivo per impedire il verificarsi della decadenza di cui all'art. 57 DPR 633/72, e cioè il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui era stata presentata la dichiarazione cui l'avviso si riferiva, e che scadeva il 31/12/2004".

13.2. Così statuendo, il giudice d'appello non ha però fatto corretta applicazione della disposizione in esame, da interpretarsi alla luce dell'orientamento di questa Corte consolidatosi dopo la pronuncia delle Sezioni unite n. 18184 del 2013.

13.3. Invero, circa la natura del vizio ravvisabile nell'operato dell'amministrazione finanziaria, costituisce ormai *ius receptum* che la legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7 - laddove dispone che "l'avviso ... non può essere emanato prima della scadenza.." - deve essere interpretata nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, determina di per sé - salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza - l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, trattandosi di termine posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi (di derivazione costituzionale) di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente, ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva (*ex multis*, Cass. n. 25515 del 2013; Cass. n. 1264/2014, Cass. n. 2587/2014, Cass. n. 6666/2014, Cass. n.

7960/2014, Cass. n. 14287/2014, Cass. n. 15010/2014, Cass. n. 15634/2014, Cass. n. 24567/2014 e Cass. n. 25759 del 2014; Cass. n. 1014/2015, Cass. n. 5956/2015, Cass. n. 6057/2015, Cass. n. 7870/2015, Cass. n. 12773/2015, Cass. n. 12778/2015, Cass. n. 13032 del 2015).

13.4. Quanto poi alle deroghe possibili, è altrettanto consolidato l'orientamento per cui il vizio invalidante non consiste nella omessa enunciazione dei motivi di urgenza che hanno determinato l'emissione anticipata dell'atto, bensì nell'effettiva assenza di specifiche ragioni di urgenza riferite al rapporto tributario controverso, le quali non sono però identificabili *tout court* nell'imminente spirare del termine di decadenza di cui al DPR 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, dal momento che ciò comporterebbe l'inammissibile effetto di una generalizzata convalida di tutti gli atti in scadenza, quando è invece dovere dell'amministrazione attivarsi tempestivamente per consentire il dispiegarsi del contraddittorio procedimentale; pertanto, compete all'amministrazione interessata fornire la prova della concreta ricorrenza, all'epoca dell'emissione, di siffatto requisito esonerativo dall'osservanza del termine (*ex plurimis*, tra le più recenti, Cass. n. 6057/2015, Cass. n. 8148/2015, Cass. n. 9712/2015, Cass. n. 10584/2015 e Cass. n. 11993 del 2015).

13.5. Ove dunque, per contrastare l'eccezione di nullità dell'avviso per violazione del termine di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, l'Amministrazione finanziaria allegghi quale circostanza di "particolare e motivata urgenza" (ed il giudice tributario la avalli, come nel caso di specie) la chiusura delle operazioni di verifica in prossimità della scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento dell'imposta, la stessa ha l'onere di dimostrare - in conformità al principio di "vicinanza della prova" - che quella imminente scadenza del termine di decadenza sia dipesa da fatti o condotte ad essa non imputabili a titolo di incuria, negligenza o inefficienza (in termini, da ultimo, Cass. n. 16707 del 2015).

13.6. Non avendo l'Amministrazione finanziaria assolto a detto onere probatorio, la decisione dei giudici d'appello sul punto si rivela erronea.

14. Resta assorbito l'esame degli ulteriori motivi, dovendosi comunque procedere, in forza dell'accoglimento del sesto, a cassare la sentenza impugnata.

15. Non risultando necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può quindi essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, comma 2, cod. proc. civ., con l'accoglimento dell'originario ricorso della società contribuente, "Promotrading srl", e del suo legale rappresentante, Riccardo Raffaelli.

16. Sussistono giusti motivi, in considerazione del recente consolidarsi del riferito indirizzo ermeneutico, per disporre l'integrale compensazione tra le parti delle spese del giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il sesto motivo di ricorso, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso dei contribuenti. Dichiarata interamente compensate le spese processuali.