



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Giuseppe Fuochi Tinarelli - Presidente -

Tania Hmeljak - Consigliere -

Lucio Luciotti - Consigliere -

Filippo D'Aquino - Consigliere -

Roberto Succio - Consigliere Relatore -

Oggetto: operazioni
inesistenti – appalto di
manodopera

R.G.N. 26126/2021

Cron.

AC - 10/11/2023

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26126/2021 R.G. proposto da:

(omissis) (omissis) (omissis) § (omissis) s.r.l. in persona del legale
rappresentante *pro tempore* rappresentata e difesa in forza di procura
speciale in atti dall'avv. (omissis)

giusta procura
separata da intendersi materialmente congiunta al ricorso per
cassazione;

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*
rappresentata e difesa come per legge dall'avvocatura generale dello
Stato con domicilio in Roma, via dei Portoghesi n. 12 (omissis)
it);



- *controricorrente e ricorrente incidentale* -
avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia n. 2897/08/21 depositata in data 25/03/21, non notificata;
Udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del 10/11/2023 dal Consigliere Roberto Succio;

Rilevato che:

- a seguito di PVC della GdF, la società ricorrente riceveva l'avviso di accertamento da cui è causa, con il quale si ritiene che la società abbia tenuto conto, nell'anno 2006, di costi descritti da fatture rappresentative di operazioni inesistenti per € 1.155.418,00. Sulla base di tali rilievi, l'Ufficio accerta un reddito imponibile di € 1.045.656,00 richiedendo il pagamento di € 345.066,00 a titolo di IRES. Con lo stesso atto, inoltre, determina il valore della produzione netta in € 1.247.522,00, in luogo di quello dichiarato, pari ad € 84.104,00 e richiede il pagamento di € 61.080,00 a titolo di IRAP. Ai fini dell'IVA, l'Ufficio non modifica il volume d'affari dichiarato, ma riduce l'ammontare degli acquisti da € 1.444.237,00 ad € 288.819,00 e la relativa IVA da € 287.767,00 ad € 56.684,00. La maggiore imposta richiesta con l'atto impugnato è di € 231.083,00. Infine, l'Ufficio irroga altresì sanzioni amministrative per l'importo complessivo di € 856.269,00. Tenuto conto delle sanzioni irrogate con riferimento alle annualità precedenti, la sanzione irrogata per l'anno 2006 è di € 285.423,00;
- la CTP di Palermo, adita dalla ricorrente, accoglieva il ricorso ed annullava integralmente l'avviso di accertamento impugnato;
- appellava l'Agenzia delle Entrate;
- con la pronuncia gravata in questa sede la CTR ha accolto in parte l'appello dell'Ufficio;
- ricorre a questa Corte la (omissis) .r.l. con atto affidato a sette motivi di impugnazione che illustra con memoria;



- l'Amministrazione Finanziaria resiste con controricorso e ha notificato autonomo ricorso contro la medesima sentenza, proposto con atto separato, affidato a un motivo di doglianza;

Considerato che:

- preliminarmente, il Collegio rileva come il ricorso autonomamente proposto dell'Agenzia delle Entrate, notificato in data 20 ottobre 2021, debba essere qualificato come ricorso incidentale in quanto notificato successivamente rispetto al ricorso principale della (omissis) .r.l., posto in notifica il 18 ottobre 2021; quest'ultimo va quindi scrutinato per primo;
- venendo all'esame dei motivi, ritiene il Collegio che debba esaminarsi per primo, per priorità logica e in quanto dirimente ai fini del decidere, il terzo motivo dell'impugnazione principale; esso si duole della nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 132, n.4, c.p.c. e dell'art. 36, n. 4, d. Lgs. n. 546/92 (in relazione all'art. 360, n. 4, c.p.c.) atteso che i giudici di seconde cure non hanno fornito alcuna motivazione sull'assunto, invero decisivo nel caso di specie, in base al quale ritengono che, nonostante le prospettazioni della società e la documentazione versata in atti, sussistesse l'eterodirezione dei lavoratori della cooperativa;
- il motivo è fondato;
- invero, la pronuncia impugnata si diffonde in molte pagine sulla disciplina normativa applicabile ai fini lavoristici alle operazioni in contestazione, ma difetta completamente di illustrazioni e spiegazioni in ordine alle ragioni per le quali ha ritenuto provata in fatto l'eterodirezione in parola che pure ampiamente descrive in diritto;
- tale affermazione, quindi, resta del tutto apodittica, non risultando una mera descrizione in diritto di fattispecie normative



- astratte, che resta del tutto priva di collegamento e relazione con la pure necessaria valutazione degli elementi di prova in atti;
- né certo può ritenersi costituire, sul punto, esplicitazione delle ragioni poste a base del decidere la semplice unica asserzione contenuta, del tutto assertiva e apodittica, resa in sentenza secondo la quale "in conclusione, la provata eterodirezione del personale e delle attrezzature da parte dell'amministratore della società appaltante, costituisce prova inequivocabile dell'interposizione fittizia di personale e della soggettiva inesistenza delle fatture in contestazione, con la conseguente legittimità dell'avviso impugnato" (pag. 14, secondo capoverso della sentenza impugnata);
 - il primo e il secondo motivo, con cui si denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c. e omesso esame di fatti decisivi, restano conseguentemente assorbiti;
 - il quarto motivo del ricorso principale denuncia la violazione e/o falsa applicazione dell'art.7, comma 1, della l.n.212/2000 (in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.), ove si consideri che la Commissione Tributaria Regionale non ha tenuto conto della lamentata violazione della disposizione statutaria, essendo l'avviso di accertamento fondato su atti e documenti mai portati a conoscenza della società e non allegati all'atto impositivo;
 - il motivo è infondato;
 - in realtà, il PVC riporta gli elementi essenziali relativi alle contestazioni e ai rilievi mossi dalla Gdf nei confronti della cooperativa "i (omissis) specialmente pag. 3 e 4 dell'atto);
 - e sul punto, la giurisprudenza di questa Corte chiarisce come (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 24417 del 05/10/2018) l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di allegare al relativo avviso gli atti indicati nello stesso deve essere inteso in relazione alla



finalità "integrativa" delle ragioni che giustificano l'emanazione dell'atto impositivo ai sensi dell'art. 3, comma 3, della l. n. 241 del 1990, sicché detto obbligo riguarda i soli atti che non siano stati già trascritti nella loro parte essenziale nell'avviso stesso, con esclusione, peraltro, di quelli cui l'Ufficio abbia fatto comunque riferimento, i quali, pur non facendo parte della motivazione, sono utilizzabili ai fini della prova della pretesa impositiva;

- il quinto motivo dell'impugnazione principale denuncia la violazione e/o falsa applicazione dell'art.12 della L. n.212/2000 (in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.) derivante dall'assenza dell'esplicitazione delle ragioni della verifica in seno all'autorizzazione all'effettuazione della stessa;
- il motivo è infondato;
- trova sul punto applicazione invero la giurisprudenza di questa Corte secondo la quale (tra molte si veda Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 28692 del 09/11/2018) in tema di accertamento, ove non siano state indicate al contribuente, in sede di verifica, le specifiche ragioni per le quali la stessa è iniziata, motivando gli accessi con generici riferimenti agli indirizzi di programma annuali ovvero al settore economico di particolare interesse, non si configura la nullità dell'atto impositivo per violazione dell'art. 12, comma 2, della l. n. 212/2000, atteso che, non essendo tale sanzione espressamente prevista dalla legge, è onere del contribuente dedurre e dimostrare il concreto pregiudizio derivato alla sua difesa dalla denunciata violazione;
- e nel presente caso, il contribuente non ha né dedotto né dimostrato l'esistenza di tale pregiudizio: anzi, questi ha qui



dimostrato di aver ben potuto, nei gradi di merito, predisporre e articolare una valorosa difesa delle proprie ragioni;

- il sesto motivo di ricorso principale censura la sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 42 del d.P.R. 600/73 e dell'art. 56 del d.P.R. 633/72, nonché dell'art. 12, comma 7, della L. 212/2000 (in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.) in dipendenza sia della circostanza che i giudici di secondo grado, rinviando sul punto alla sentenza di prime cure, non hanno rilevato il lamentato difetto di motivazione dell'atto impositivo; sia della circostanza che nell'avviso di accertamento non si tiene conto, nella motivazione, delle osservazioni presentate dalla società;
- il motivo, nella sua duplice articolazione è infondato;
- quanto al primo profilo, lo stesso risulta privo di fondamento per due ragioni;
- in primo luogo, la CTR ha espressamente pronunciato su tale profilo: a pag. 1, ultimo periodo, della sentenza gravata essa fa diretto riferimento alla decisione di primo grado resa sul punto in parola, alle conclusioni della quale essa quale mostra di aderire ritenendola quindi conforme anche alle proprie valutazioni;
- in secondo luogo, la censura proposta con il motivo difetta comunque di decisività, in quanto nel concreto il vizio motivazionale dell'atto impugnato non sussiste;
- infatti, dalla lettura dell'avviso di accertamento prodotto a questa Corte si evince la presenza di una motivazione chiara e comprensibile, atta a rendere chiare le contestazioni mosse dall'Ufficio e quindi a manifestare in modo inequivoco le ragioni della pretesa di maggiori tributi onde consentire al contribuente di predisporre idonee difese;



- né rileva che l'avviso abbia rinviato ai rilievi e alle conclusioni del pvc posto che la motivazione *per relationem*, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura (v. Cass. n. 32957 del 20/12/2018);
- riguardo poi al secondo profilo di doglianza dedotto dal motivo in esame, va fatta applicazione della giurisprudenza di questa Corte secondo la quale (in termini tra molte si rimanda a Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 8378 del 31/03/2017 ma si veda anche conforme Cass. n. 20179/2023) in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è valido l'avviso di accertamento che non faccia menzione delle osservazioni del contribuente ex art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo;
- al punto di vista sistematico, tale conclusione è confermata e rafforzata da fatto che solo in alcune specifiche fattispecie il legislatore ha previsto che l'avviso di accertamento debba essere espressamente motivato tenendo conto delle ragioni esposte dal contribuente. L'art. 37-bis d.P.R. 600/1973, infatti, prevedeva al quinto comma che "l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle



giustificazioni fornite dal contribuente". Allo stesso modo l'art. 10-bis della legge 212/2000, che ha sostituito l'art. 37-bis citato, dispone, al comma 8, che "l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6". L'art. 7 della legge 413/1991, poi, prevede che "gli uffici possono, previa richiesta per lettera raccomandata al contribuente di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni, a pena di decadenza ai fini dell'accertamento, determinare induttivamente l'ammontare dei ricavi"; ancora, per le società che si presumono non operative l'art. 30 della legge 724 del 1994, nel testo anteriore al 2006, prevede che "tale accertamento è effettuato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni dalla data di ricezione della richiesta";

- il settimo motivo dell'impugnazione principale, infine, deduce la nullità della sentenza e del procedimento per violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia (in relazione all'art. 360, n. 4, c.p.c.) in quanto i giudici di prime cure non hanno svolto alcuna considerazione in merito alla censura relativa all'illegittimità dell'avviso di accertamento per intervenuta decadenza;
- il motivo è fondato;
- dalla lettura della sentenza impugnata si evince come effettivamente tale profilo non sia stato preso in esame dalla CTR, che non dedica ad esso neppure una parola e neppure dimostra di avere trattato implicitamente la tempestività dell'azione accertatrice, in quanto neppure sommariamente sono esaminati i fatti di causa con riguardo a tale tema;



- conclusivamente, vanno allora accolti il terzo e il settimo motivo di ricorso principale, assorbiti il primo e il secondo; i restati motivi vanno rigettati;
- procedendo con l'esame del ricorso incidentale dell'Amministrazione Finanziaria, esso si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c., nonché degli artt. 112, 336 c. 1 e 329 c. 2 c.p.c. in relazione all'art. 360 c. 1 n. 4 c.p.c. per avere la CTR erroneamente ritenuto passata in giudicato la statuizione della CTP relativa all'annullamento delle sanzioni irrogate;
- il motivo è fondato;
- la regola stabilita dall'art. 56 del d. Lgs. n. 546 del 1992, secondo cui le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza di primo grado e non specificamente riproposte in appello s'intendono rinunciate, deve essere coordinata col principio regolatore del processo tributario, che per quanto riguarda la sua introduzione è certamente un processo d'impugnazione degli atti autoritativi dell'amministrazione finanziaria indicati nell'art. 19 del d. Lgs. n. 546 del 1992. È quindi l'atto impugnato che contiene l'enunciazione della pretesa tributaria e dei suoi presupposti e che stabilisce, allo stesso tempo, i limiti dell'oggetto del giudizio ove tale atto sia oggetto di ricorso al giudice. Pertanto, le ragioni poste a base dell'atto impositivo impugnato s'intendono acquisite al giudizio potendo peraltro in ogni momento esse oggetto di rinuncia da parte dell'Ufficio che così come le ha espresse può abdicarvi (si vedano Sez. 5, Sentenza n. 16049 del 29/07/2005; Sez. 5, Sentenza n. 3330 del 12/02/2008; Sez. 5, Sentenza n. 12181 del 26/05/2009);
- va ricordato infatti che l'appello, così nel rito ordinario come nel contenzioso tributario, è pur sempre un mezzo d'impugnazione



- pienamente devolutivo ed interamente rescissorio; diretto, cioè, non al mero controllo della decisione di primo grado, ma al pieno e completo riesame della controversia nei limiti in cui questa è stata devoluta al giudice superiore, e la sentenza del giudice d'appello, sia essa di conferma o di riforma, si sostituisce e si sovrappone totalmente alla sentenza di primo grado sui capi investiti dall'impugnazione. E allora la devoluzione, come si è accennato, può non essere totale, ma solo nel senso che, se la decisione di primo grado si articola in una pluralità di capi o statuizioni distinte, l'atto d'impugnazione il quale investe specificamente solo alcune di dette statuizioni limita la devoluzione al giudice d'appello di prendere in esame quelli non impugnati, sui quali viene a formarsi il giudicato;
- ecco quindi che la specificazione dei motivi d'appello ha appunto la funzione di circoscrivere l'estensione dell'impugnazione e del riesame nel senso appena precisato, ma sui capi specificamente impugnati - nondimeno - la cognizione del giudice d'appello è piena e completa, tanto che egli può decidere la controversia sui punti devolutigli anche in base a ragioni od argomentazioni non specificamente prospettate o diverse da quelle prospettate dalle parti;
 - nel presente caso, poiché l'impugnazione proposta certamente chiedeva di esser accolta, essa era diretta a ottenere la riforma della sentenza di primo grado; e tal domanda ha prodotto adeguatamente l'effetto devolutivo tipico dell'appello, teso a riottenere un completo nuovo esame dei fatti di causa da parte del secondo giudice;
 - nel caso per cui è processo, i giudici dell'appello sono incorsi nell'errore di diritto denunciato poiché non sussisteva in capo all'Agenzia delle entrate un onere di riproposizione in appello



della questione relativa alle sanzioni trattandosi di questione in sostanza dalla CTP assorbita dall'accertata legittimità dell'avviso di accertamento;

- invero la citata disposizione di cui all'art. 56 del d. Lgs. n. 546 del 1992 (così come quella omologa di cui all'art. 346 c.p.c.) riguarda l'appellato e non l'appellante, anche incidentale (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 29368 del 07/12/2017, seguita da Cass. 21808/2020) secondo la quale «in tema di processo tributario, a carico della parte appellata vittoriosa in primo grado non sussiste alcun onere di specifica contestazione dei motivi d'appello, ai sensi degli artt. 57 e 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, essendo il "*thema probandum*" già fissato in primo grado; unico suo onere è quello di riproporre le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado, intendendosi altrimenti rinunciate, ex art. 56 del citato d.lgs. n. 546 che ricalca l'art. 346 del c.p.c.»). Né, d'altra parte, la Commissione tributaria provinciale si era espressamente pronunciata in merito alle eccezioni sulle sanzioni, essendo la questione travolta *in apice* dalla dichiarata illegittimità, nel merito, della pretesa per tributi;
- pertanto, il solo motivo di ricorso incidentale proposto merita accoglimento;
- la sentenza impugnata è allora cassata con rinvio limitatamente al terzo e al settimo motivo di ricorso principale e all'unico motivo di ricorso incidentale; il primo e il secondo motivo dell'impugnazione principale sono assorbiti; i restanti motivi del ricorso principale sono rigettati;

p.q.m.



accoglie il terzo e il settimo motivo di ricorso principale; dichiara assorbiti il primo e il secondo motivo; rigetta nel resto l'impugnazione principale; accoglie il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata limitatamente ai motivi oggetto di accoglimento e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia in diversa composizione che statuirà anche quanto alle spese del presente giudizio di Legittimità.

Così deciso in Roma, il 10 novembre 2023.

Il Presidente
Giuseppe Fuochi Tinarelli

