Ordinanza del 31/07/2020 n. 16476 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Mancata produzione processo verbale - Non può considerarsi carenza probatoria.

Massima:

Nel processo tributario è attribuito alle Commissioni Tributarie dall'articolo 7 del decreto legislativo n. 546/1992, un potere di indagine che possono esercitare qualora dagli atti non risultino sufficienti elementi di giudizio. Nel caso di specie, non era stato allegato agli atti il processo verbale di constatazione posto a base dell'avviso di accertamento, documento che avrebbe potuto provare elementi indiziari dei fatti posti a base delle riprese fiscali.Qualora comunque nel giudizio siano già presenti indizi sugli stessi fatti che una parte intende provare, allora l'integrazione probatoria da parte del giudice di merito è possibile e a maggior ragione se nel processo non viene introdotto alcun elemento nuovo.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RITENUTO

Che:

L'Agenzia delle Entrate ricorre a questa Corte per la cassazione della sentenza della CTR del Piemonte che, in riforma della sentenza di primo grado, dichiarava illegittimo l'avviso di accertamento n. R3103T402534/2009, con cui erano stati rilevati - sul presupposto che sussistessero i poteri di accertamento nonostante l'adesione del contribuente al concordato preventivo ex Decreto Legge n. 269 del 2003 - maggiori redditi a carico della societa' (------) srl ai fini ires, iva ed irap per l'anno 2004, sulla base di un precedente processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza e notificato alla stessa societa', che, in risposta ad esso, aveva prodotto memoria difensiva di cui l'ufficio affermava di avere tenuto conto nell'emissione dell'avviso.

Esponeva che la societa' aveva impugnato l'avviso davanti alla CTP di Torino proponendo varie eccezioni processuali e contestando il merito, e che tardivamente, solo prima dell'udienza di trattazione di merito, aveva eccepito il difetto di prova della pretesa erariale per mancata allegazione del processo verbale di constatazione.

In quella sede, la CTP, in risposta a tale eccezione, ordinava la produzione di tale documento, e la societa' contestava tale ordinanza, ritenendola in violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 7, in particolare a seguito dell'intervenuta abrogazione legislativa del comma 3 della suddetta norma sui poteri istruttori di ufficio.

Quindi il giudice di primo grado respingeva il ricorso.

La societa' appellava riproponendo varie questioni, tra cui la legittimita' dell'ordinanza di acquisizione del processo verbale ed il difetto di prova per mancata produzione originaria dello stesso, e la CTR, dopo l'intervento di altri sviluppi nella vicenda, quale la parziale revoca dell'accertamento in autotutela da parte dell'ufficio, in accoglimento dell'appello, dichiarava illegittimo l'avviso impugnato.

Per la cassazione di quest'ultima sentenza ricorre l'ufficio sulla base di tre motivi. Resiste la societa' con controricorso e ricorso incidentale condizionato.

CONSIDERATO

Che:

Con il primo motivo l'ufficio deduce violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 18, comma 2, lettera e), articolo 21, comma 1, articolo 24 comma 2, articolo 57 comma 1, in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 4.

La CTR non ha tenuto conto del fatto che nella costituzione in primo grado la societa' non aveva eccepito il difetto di prova per mancata produzione del processo verbale di constatazione, e cio' ha fatto solo con una memoria in corso di causa, e quindi tardivamente.

Con il secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 7, comma 1 e articolo 1, comma 2 e articolo 115 c.p.c., comma 1, seconda parte e articolo 210 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 4.

I fatti risultanti dal processo verbale di constatazione, ed in particolare il pagamento in nero di alcune somme da parte di alcuni acquirenti di immobili dalla societa' oggetto di accertamento, non erano stati contestati dal contribuente, cosicche' l'ordinanza della CTP non aveva supplito ad una carenza probatoria, e la CTR non ne ha tenuto conto.

L'analisi del secondo motivo e' preliminare rispetto al primo, perche' verte sulla legittimita' dell'ordinanza della CTP di acquisizione del processo verbale che, se riconosciuta, rende superflua la discussione sulla questione processuale relativa alla tempestivita' dell'eccezione del contribuente sulla mancata produzione originaria del processo verbale.

Il motivo e', in primo luogo, ammissibile, atteso che ne e' chiaro il contenuto, tendendo lo stesso a far valere l'erronea applicazione da parte della CTR del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 7, comma 1, secondo il quale

Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facolta' di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

Nella specie, infatti, emerge dagli atti che l'avviso di accertamento impugnato era motivato con riferimento ad un precedente processo verbale di constatazione, la cui mancata conoscenza da parte del contribuente non e', peraltro, mai stata eccepita.

Il problema processuale che si e' posto nella presente controversia consiste nel fatto che il suddetto processo verbale non era allegato all'avviso di accertamento notificato.

Al riguardo, mentre la CTP ne aveva ordinato, in sede processuale, l'acquisizione, la CTR ha ritenuto tale provvedimento illegittimo, affermando che la mancata allegazione da parte dell'ufficio costituisse una carenza probatoria cui non poteva porre rimedio la CTP.

Con il suddetto motivo l'ufficio deduce che, in realta', alcune circostanze contenute nel processo verbale, ed in particolare dichiarazioni di terzi che avrebbero ammesso di avere pagato alla societa' alcune somme in nero in occasione delle vendite immobiliari, non erano contestate, per cui la CTP, ordinando l'acquisizione del processo verbale, non avrebbe supplito ad una carenza probatoria da parte dell'ufficio, ma avrebbe semplicemente integrato un principio di prova gia' in atti. La CTR avrebbe, quindi, erroneamente applicato ed interpretato la norma in questione.

Il motivo, che consiste chiaramente nella asserita errata interpretazione da parte della CTR della norma che viene in rilievo nella specie - per quanto rubricato ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4 - e' fondato.

L'apparente complessita' di fatto della vicenda giustifica un accenno al suo svolgimento, necessario per comprendere le questioni di diritto relative al presente grado di giudizio.

Per quanto emerge dagli atti, per l'anno in questione (2004), la societa' aveva aderito al concordato preventivo. Successivamente, pero', l'ufficio aveva proceduto ugualmente ad accertamento (anticipato dall'emissione del processo verbale di constatazione), ritenendo che sussistessero i presupposti di legge per procedere alla rettifica dei redditi anche in caso di adesione al concordato preventivo.

La societa' impugnava l'avviso, al quale non era stato allegato il processo verbale, ed eccepiva - tempestivamente o meno e' oggetto del primo motivo di ricorso, ma non e' oggetto di questa esposizione dello svolgimento processuale - il difetto di prova dei fatti, proprio a causa della mancata allegazione del documento. La CTP, allora, su richiesta dell'ufficio, ne ordinava la produzione. La societa' impugnava anche tale parte della sentenza di primo grado, e la CTR accoglieva l'appello, ritenendo che non sussistessero i presupposti per l'ordine di produzione.

Il principio che emerge dalla giurisprudenza sull'interpretazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 7, comma 1 e' quello per cui il potere di indagine autonoma del giudice tributario e' esercitabile, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, quando gli elementi di giudizio gia' in atti od acquisiti non siano sufficienti per pronunziare una sentenza ragionevolmente motivata.

Questo potere sopravvive alla riconosciuta natura dispositiva del processo tributario, sancita anche dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 109 del 2007, che ha cosi' delineato i limiti dei poteri di cui all'articolo 7 comma 1, anche a seguito dell'abrogazione legislativa del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 7, comma 3, che affermava che "e' sempre data alle Commissioni tributarie la facolta' di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia", e che, quindi, consentiva un vero e proprio potere d'ufficio in "supplenza" della parte probatoriamente inerte.

Questa Corte, poi, (Sez. V n. 4161 del 2014) ha ritenuto legittimo l'ordine da parte della CTR all'ufficio di produrre il processo verbale, affermando che:

Nel processo tributario, invero, e' attribuito alle commissioni tributarie, dal Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 7, un potere di indagine che esse possono esercitare qualora dagli atti non risultino sufficienti elementi di giudizio, e sempre che esse non ritengano di averne acquisiti in misura sufficiente; il tutto, come avvenuto nel caso in esame, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti.

Sez. VI-5, ord. n. 16171 del 2018 ha ribadito lo stesso principio affermando che:

Nel processo tributario, il potere del giudice di disporre d'ufficio l'acquisizione di mezzi di prova non puo' essere utilizzato per supplire a carenze delle parti nell'assolvimento dell'onere probatorio a proprio carico, ma solo, in situazioni di oggettiva incertezza, in funzione integrativa degli elementi istruttori in atti, ed in epoca piu' risalente, sez. V, n. 3456 del 2009 aveva affermato che:

Il contribuente, anche in sede di impugnazione di atti impositivi notificati dopo dell'entrata in vigore della L. n. 212 del 2000, non ha l'onere di produrre in giudizio il processo verbale di constatazione richiamato nell'avviso di accertamento, non essendone, all'epoca, richiesta la contestuale notifica e trattandosi di adempimento che grava sull'ufficio anche in sede contenziosa. Dal mancato deposito del processo verbale non deriva neppure l'inammissibilita' del ricorso, prevista dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 22, comma 1, per i soli atti ivi indicati, tra cui non compaiono l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato (comprensivi anche del p. v. c. richiamato nell'avviso di accertamento) ai quali si riferisce invece il citato articolo 22, comma 4, e che possono quindi essere prodotti anche in un momento successivo, ovvero su impulso del giudice tributario, qualora si avvalga dei poteri previsti dal successivo comma 5.

La CTR, invece, ha dato una lettura piu' tranciante della norma.

Da un lato, ha compiuto considerazioni sulla nullita' dell'avviso di accertamento per mancata allegazione del processo verbale, non attinenti, pero', al problema della prova, ne' dedotte

specificamente in giudizio.

In altre considerazioni della motivazione, invece, la CTR ha analizzato la mancata allegazione del processo verbale sotto il profilo della mancanza di prova.

Non ha preso in considerazione, pero', l'ipotesi denunciata nel motivo, quella della possibilita' per il giudice di ordinare la produzione di un documento quando vi sono gia' elementi indiziari dei fatti che il documento dovrebbe provare, in una situazione in cui l'ordine di produzione non allarga l'oggetto del giudizio, ma resta sempre nel perimetro delimitato dalle parti, e che sono i casi in cui la giurisprudenza sopra citata ammette la produzione del documento.

In tal senso, questa Corte (Sez. V, n. 955 del 2016), dopo avere premesso che il Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 7, laddove attribuisce al giudice il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova, e dunque anche nell'ora abrogato comma 3 (che attribuiva "alle commissioni tributarie facolta' di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia"), dev'essere interpretato alla luce del principio di terzieta' sancito dall'articolo 111 Cost., il quale non consente al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori, ma gli attribuisce solamente un potere istruttorio in funzione integrativa, e non integralmente sostitutiva, degli elementi di giudizio (Cass. Civ., Sez. 5, n. 673 del 15/01/2007).

ha poi precisato che:

Tale potere, pertanto, puo' essere esercitato soltanto ove sussista un'obiettiva situazione di incertezza, al fine di integrare gli elementi di prova gia' forniti dalle parti e non anche nel caso in cui il materiale probatorio acquisito agli atti imponga una determinata soluzione della controversia (cfr. Cass. Civ., Sez. 5, n. 24464 del 17/11/2006, Rv. 594275; n. 14960 del 22/06/2010, Rv. 613988) e sempre che la parte su cui ricade l'onere della prova non abbia essa stessa la possibilita' di integrare la prova gia' fornita ma questa risulti piuttosto ostacolata dall'essere i documenti in possesso dell'altra parte o di terzi (v. Cass. Civ., Sez. 5, n. 7078 del 24/03/2010; Sez. 5, n. 10970 del 14/05/2007).

Per quanto, quindi, nel caso concreto affrontato da quest'ultima sentenza questa Corte abbia rilevato come carenza probatoria dell'ufficio la mancata produzione del processo verbale, resta il fatto che questo non puo' essere affermato come principio assoluto, come ha invece ragionato la CTR nella sentenza impugnata, ma la situazione deve essere distinta in relazione ad ogni caso, perche' qualora nel giudizio siano gia' presenti indizi sugli stessi fatti che una parte intende provare, allora l'ordine di integrazione probatoria da parte del giudice di merito e' possibile, a maggior ragione se il processo verbale sia gia' conosciuto dal contribuente, perche' in tal caso l'ordine del giudice non introduce nel processo alcun elemento nuovo.

La CTR dovra', quindi, riesaminare la situazione concreta alla luce di tale principio.

La sentenza impugnata deve, pertanto, sul punto essere cassata, con rinvio della causa alla CTR del Piemonte.

Come rilevato in apertura di motivazione, l'accoglimento del secondo motivo determina l'assorbimento del primo, atteso che non richiede piu' l'esame della questione processuale in esso sollevata.

Con il terzo motivo deduce violazione e falsa applicazione dell'articolo 112 c.p.c. e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42 comma 2, u.p., in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3 e 4.

La CTR avrebbe errato nell'affermare la nullita' dell'avviso di accertamento per mancata allegazione del pvc, perche' tale nullita' non e' mai stata dedotta dalla societa'.

Il motivo e' infondato.

Per quanto lo stesso contribuente abbia specificato in controricorso di non avere mai eccepito la nullita' dell'avviso di accertamento per mancata allegazione del processo verbale di constatazione, tuttavia il motivo non coglie la specifica ratio decidendi della sentenza che, per quanto faccia riferimento anche a tale aspetto, e' pero' incentrata sul problema della prova.

In via di ricorso incidentale condizionato, con il primo motivo la societa' deduce violazione e falsa applicazione dell'articolo 39 comma 1 lettera d) in riferimento a quanto previsto dal Decreto Legge n. 269 del 2003, articolo 33 comma 8 e Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 7, comma 3.

La CTR ha errato nel ritenere che per l'accertamento in questione non operasse la preclusione di cui al Decreto Legge 269 del 2003, articolo 33, avendo la societa' aderito al concordato preventivo per l'anno in questione (2004).

Con il secondo motivo deduce omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in punto esistenza alla base dell'accertamento di prove certe e dirette anziche' mere presunzioni.

I motivi di ricorso incidentale riguardano un altro aspetto di fatto della vicenda, sul quale la societa' e' rimasta soccombente in appello.

Come gia' esposto in precedenza, la societa' aveva aderito al concordato preventivo per l'anno in questione. Ora, la legge prevede che, in tal caso, l'accertamento induttivo non e' escluso a priori, ma e' possibile solo a determinate condizioni.

Il ricorso incidentale e' fondato.

Il fatto che la societa' avesse aderito al concordato preventivo e' indubbio; la stessa Agenzia nel ricorso premette che l'accertamento e' condotto sulla base del Decreto Legge 269 del 2003, comma 8-bis, quando lo consente, permette l'accertamento solo se il reddito accertato supera una determinata soglia rispetto a quello dichiarato (piu' del 50%).

Nel ricorso incidentale si afferma anche anche che la societa', fin dal ricorso alla CTP, aveva eccepito l'illegittimita' dell'accertamento per carenza di potere perche' al di fuori dei limiti del comma 8 e 8-bis.

La CTP aveva disatteso la questione con motivazione che non appare di immediata comprensibilita' (si veda pag 6 del ricorso dell'Agenzia che ha riprodotto alcuni passi della sentenza della CTP) richiamando il principio del "raggiungimento dello scopo".

E' pacifico, piuttosto, perche' riportato dalla stessa Agenzia in ricorso principale (pag. 8) che la societa', appellando la sentenza, aveva riproposto la questione del concordato preventivo, eccependo che l'ufficio aveva oltrepassato i limiti consentitigli dal fatto che il contribuente aveva aderito a tale istituto.

Sul punto la CTR appare affermare che, poiche' l'accertamento di cui all'articolo 39, comma 1 si basa su presunzioni, mentre il presente accertamento si basa "su fatti", i limiti accertativi non si applicano.

Da qui i due motivi di ricorso incidentale con i quali in sostanza il contribuente contesta una contraddizione nella sentenza della CTR: da un lato infatti la CTR ha annullato dell'accertamento perche' non erano stati allegati gli elementi di prova (cioe' il processo verbale di constatazione) e ha ritenuto illegittima l'ordinanza della CTP che aveva acquisito quest'ultimo, ma dall'altro ha affermato la preclusione del concordato preventivo non operante perche' l'accertamento si basava su fatti, quando tali fatti erano proprio quelli evidenziati nel processo verbale non acquisito in atti.

Gia' tali considerazioni appaiono fondate, anche alla luce del fatto che, quanto meno il secondo motivo, e' dedotto in base all'articolo 360 c.p.c., n. 5, nella versione ante 2012, essendo la sentenza della CTR depositata il 20.7.2012, per cui anche la motivazione contraddittoria rileva.

Ma ancora di piu' la motivazione della CTR appare carente sul merito dell'ammissibilita' dell'accertamento.

Va premesso che il concordato preventivo non produce effetti per l'irap (sez. V n. 13885 del 2018), e nella specie l'accertamento e' in tema di ires, irap ed iva, quindi certamente non si avrebbe in ogni caso un effetto preclusivo totale.

Il Decreto Legge n. 269 del 2003, articolo 33, comma 8 (conv. in L. n. 326 del 2003), come sostituito dalla L. 24 dicembre 2003, n. 350, articolo 2, comma 10, lettera d), in vigore dall'1.1.2004 afferma:

8. Per i periodi d'imposta soggetti a concordato preventivo, relativamente al reddito d'impresa o di lavoro autonomo, sono inibiti i poteri spettanti all'amministrazione finanziaria in base alle disposizioni di cui: a) al Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 39, comma 1, lettera d), secondo periodo, e articolo 39, comma 2, lettera a), d) e d-bis), e successive modificazioni; b) al Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 54, comma 2, secondo periodo, e successive modificazioni; c) al Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 55, comma 2, n. 3), , e successive modificazioni;

successivamente, con la L. 24 dicembre 2003, n. 350, articolo 2, comma 10, lettera e), a decorrere dal 1 gennaio 2004, e' stato introdotto il comma 8-bis secondo cui:

8-bis. Per i medesimi periodi d'imposta di cui al comma 8, relativamente al reddito d'impresa o di lavoro autonomo, sono preclusi gli atti di accertamento qualora il maggiore reddito accertabile sia inferiore o pari al 50 per cento di quello dichiarato

Sul rapporto tra i poteri residui dell'ufficio del comma 8 e la soglia del comma 8-bis questa Corte (sez. V, n. 13885 del 2018) ha affermato:

"In tema di concordato fiscale biennale introdotto in via sperimentale dal Decreto Legge n. 269 del 2003, articolo 33, come convertito, l'articolo 33, commi 8 e 8- bis si pongono in rapporto di complementarita', sicche' la soglia prevista dal comma 8-bis al di sotto o al livello della quale sono preclusi gli atti di accertamento va riferita al reddito che puo' essere accertato in base ai poteri non preclusi dal precedente 8 comma. In caso di contestazione, sono rimesse al sindacato giudiziale le verifiche che l'Amministrazione abbia determinato la maggiore materia imponibile ricorrendo ai soli poteri di accertamento consentiti dall'8 comma della norma, che, entro quest'ambito, l'Ufficio abbia adeguatamente provato la propria pretesa, che non risulti in tutto o in parte contrastata da idonea controprova, e che il risultato dell'attivita' sia superiore al 50% del reddito dichiarato".

In altri termini, i poteri di accertamento nei limiti del comma 8-bis sono quelli che risultano dai poteri non preclusi del comma 8; se vi e' contestazione sulla possibilita' di procedere ad accertamento o sulla soglia che permette l'accertamento ai sensi del comma 8-bis, la questione rappresenta un giudizio di fatto che spetta al giudice di merito.

Peraltro, nonostante la questione fosse stata proposta sia in primo grado che in secondo grado dal contribuente, su tutta questa problematica la sentenza non si sofferma, esaurendo la motivazione con l'affermazione secondo cui tale accertamento riguarda fatti e non presunzioni. Si tratta di motivazione del tutto insufficiente e comunque erronea in punto di diritto, perche' si basa su una contrapposizione tra "fatti" e "presunzioni" che non e' colta correttamente, atteso che le presunzioni sono processi logici che derivano da fatti, sono il risultato dell'analisi di fatti noti per risalire a fatti ignoti, per cui contrapporre i due concetti, nella maniera compiuta ed espressa dalla CTR, non appare corretto.

I motivi di ricorso incidentale devono, pertanto, essere accolti, con rinvio del procedimento anche per essi alla CTR del Piemonte, anche ai fini della decisione sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il secondo motivo del ricorso principale, assorbito il primo.

Rigetta il terzo motivo del ricorso principale.

Accoglie il ricorso incidentale condizionato.

Rinvia la causa alla CTR del Piemonte, in diversa composizione, anche ai fini della decisione sulle spese del presente giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza