Ordinanza del 07/06/2021 n. 15760 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Bancario - Contraddittorio - Mera facoltà - Illegittimità - Esclusione.

Massima:

La legittimità della ricostruzione della base imponibile, mediante l'utilizzo delle movimentazioni bancarie acquisite, non è subordinata al contraddittorio con il contribuente, anticipato alla fase amministrativa, in quanto l'invito a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari costituisce per l'ufficio una mera facoltà, da esercitarsi in piena discrezionalità, e non un obbligo, sicché dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti.

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

Testo:

Rilevato che:

1. C.R. impugnò, con distinti ricorsi, l'avviso di accertamento, e la conseguente cartella di pagamento, che recuperavano a tassazione, ai fini IRPEF, per il 2002, redditi non dichiarati;

2. la Commissione tributaria provinciale di Cosenza, riuniti i ricorsi, li rigettò, con sentenza (n. 63/03/2014) confermata dalla Commissione tributaria regionale della Calabria, la quale, per quanto ancora interessa, ha fondato la propria decisione sulle seguenti considerazioni: (i) è priva di pregio l'eccezione del contribuente circa l'assenza di contraddittorio in fase amministrativa poiché, trattandosi di accertamento bancario, il contraddittorio è facoltativo; (ii) diversamente da quanto prospettato dall'appellante, l'Amministrazione ha legittimamente determinato il reddito del contribuente, con metodo sintetico, valorizzando l'incongruenza dei redditi dichiarati rispetto ai conferimenti/versamenti eseguiti; (iii) l'A.F. non ha infranto la regola del divieto di doppia imposizione, da un lato indirizzando alle società C. Srl e N. Srl un avviso di accertamento per finanziamenti fittizi da parte soci (compreso il R.), dall'altro, emettendo l'avviso oggetto di questo giudizio, perché il contenzioso riguardante le due società, non ancora definito, soltanto in minima parte attiene al finanziamento/soci, mentre, per il resto, riguarda operazioni inesistenti, ossia costi derivanti da attività illecita; (iv) in punto di riparto dell'onere della prova,

tra Amministrazione e contribuente, trattandosi di accertamento sintetico, la prima è dispensata dal fornire ulteriore prova rispetto ai "fatti indice" di maggiore capacità contributiva, mentre l'appellante, gravato del relativo onere processuale, non ha fornito la prova contraria;

3. il contribuente ricorre con cinque motivi, illustrati con una memoria ex art. 380-bis.1., cod. proc. civ., con allegate sentenze penali e tributarie, e l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso;

Considerato che:

a. preliminarmente, osserva questa Corte che, nella memoria depositata per l'adunanza camerale, il contribuente invoca, da un lato, un irrilevante giudicato esterno tributario, relativo ad altra annualità (2003), rappresentato dalla sentenza della CTR della Calabria n. 1422/2014, priva dell'attestazione del passaggio in giudicato ex art. 124, disp. att. cod. proc. civ., dall'altro, un altrettanto irrilevante giudicato esterno penale (si fa riferimento alla sentenza del Tribunale di Paola, sezione distacca di Scalea, n. 2008/2013), anch'esso sfornito di certificazione di definitività, con la precisazione che la sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, recante (come nella specie) la formula "perché il fatto non sussiste", non spiega automaticamente efficacia di giudicato nel processo tributario, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente (cfr. ex multis Cass. 27/06/2019, n. 17258);

1. con il primo motivo di ricorso [«I Motivo. Violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.: violazione e/o falsa applicazione delle regole sul contraddittorio, dell'art. 32 del DPR 600/73, dello Statuto del Contribuente, dell'art. 3 della Legge 241/1990 e degli artt. 2 e 97 Cost.»], il ricorrente premette che la sentenza impugnata ha qualificato l'atto impositivo come un accertamento fondato su indagini bancarie, mentre, in vero, si era in presenza di un accertamento sintetico, mediante redditometro, fondato sui conferimenti non giustificati a favore di due società di cui il contribuente era socio; dopodiché, egli addebita alla Commissione regionale l'errore di non avere ravvisato alcuna violazione del contraddittorio preventivo, sebbene l'ufficio non avesse informato l'interessato delle ragioni, dell'oggetto, e dell'àmbito dell'accertamento;

2. con il secondo motivo [«II Motivo. Violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. e/o omessa motivazione su fatto decisivo ex art. 360 comma 1 n. 5: omessa motivazione e violazione di legge in relazione all'eccepita nullità dell'accertamento per violazione dello Statuto del Contribuente»], si censura la lacuna argomentativa della sentenza impugnata, che ha ritenuto legittimo l'accertamento, ma ha trascurato che l'Agenzia, in violazione delle garanzie dello Statuto del contribuente, non ha mai instaurato con l'interessato un contraddittorio pieno, non avendogli chiesto di giustificare i cospicui conferimenti eseguiti a favore delle società C. Srl e N. Srl;

2.1. il primo e il secondo motivo, suscettibili di esame congiunto per connessione, non sono fondati;

la statuizione della Commissione regionale segue la scia della consueta giurisprudenza di legittimità (ex aliis Cass. 20/12/2019, n. 34209, in motivazione), che il Collegio condivide, secondo cui, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste, in generale, per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti in materia di tributi non "armonizzati" (e tale è l'IRPEF oggetto di causa), e assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in àmbito di indagini cd. "a tavolino" (Cass. Sez. U., 09/12/2015, n. 24823);

nella specie, quindi, la normativa nazionale non imponeva, a pena di nullità, il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente, giacché l'invito al contradditorio previsto dall'art. 32, primo comma, n. 2, d.P.R. n. 600 del 1973, costituisce uno dei poteri istruttori esercitabili dall'ufficio in via generale, anche per richiedere spiegazioni in ordine ai dati desumibili dalla documentazione bancaria acquisita, ai sensi dello stesso art. 32, primo comma, n. 7, cit., e, in quanto passaggio procedimentale facoltativo, non integra un'ipotesi di contraddittorio preventivo obbligatorio con il contribuente destinatario degli accertamenti bancari, che sia specificamente previsto dalla legge a pena di illegittimità della successiva emissione dell'atto impositivo (Cass. 28/02/2017, n. 5135, in motivazione). È così riproposto il precedente indirizzo nomofilattico, per il quale la legittimità della ricostruzione della base imponibile, mediante l'utilizzo delle movimentazioni bancarie acquisite, non è subordinata al contraddittorio con il contribuente, anticipato alla fase amministrativa, in quanto l'invito a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari costituisce per l'ufficio una mera facoltà, da esercitarsi in piena discrezionalità, e non un obbligo, sicché dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti (Cass. 05/12/2014, n. 25770);

la particolarità del caso di specie, desumibile dal tenore della sentenza impugnata e della difesa approntata dal ricorrente, risiede nella circostanza che, com'è consentito, le indagini bancarie siano sfociate in un accertamento sintetico ex art. 38, d.P.R. n. 600 del 1973. Ebbene, focalizzando l'attenzione su quest'ultimo aspetto, è utile precisare che, per la determinazione sintetica del reddito, l'ufficio ha un obbligo di invitare il contribuente a comparire (di persona o per mezzo di rappresentanti) per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, così come previsto,

dal settimo comma dello stesso articolo, nella formulazione introdotta dall'art. 22, comma 1, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge n. 122 del 2010, applicabile, però, solo dal periodo d'imposta 2009. Sicché, gli accertamenti relativi alle precedenti annualità (il che vale per la vicenda tributaria in esame, relativa al periodo d'imposta 2002) sono legittimi anche senza l'instaurazione del contraddittorio precedente alla loro emissione (Cass. 31/05/2016, n. 11283). Infatti, l'art. 22, comma 1, d.l. n. 78 del 2010, ha disposto, con specifica norma di diritto transitorio, che le modifiche operano in relazione agli «accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del presente decreto» e quindi la norma ha effetto dal periodo d'imposta 2009 (Cass. 06/10/2014, n. 21041; 06/11/2015, n. 22746). A ciò si aggiunga che, se quella censurata è l'interpretazione e la consequenziale qualificazione data dalla CTR all'atto impositivo (il che si riverbera sul regime giuridico dell'accertamento), la parte trascura che l'interpretazione degli atti amministrativi

(anche fiscali) è riservata al giudice di merito, il cui apprezzamento è sindacabile in sede di legittimità per violazione dei criteri di ermeneutica contrattuale (nella specie neppure graficamente invocati) ovvero per vizi di motivazione tali da non consentire il controllo del procedimento logico adottato (Cass. sez. II, sentenza n. 10271 del 18/05/2016; sez. I, sentenza n. 18661 del 29/08/2006; cfr., con riferimento agli atti fiscali, ex aliis, Cass. sez. VI, 08/02/2017, n. 3416);

3. con il terzo motivo [«III Motivo. Violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.: violazione dell'art. 38 DPR 600/73 e del principio di capacità contributiva costituzionalmente garantito ex art. 53 Cost.»], il ricorrente censura la sentenza impugnata per avere escluso assertivamente che, trattandosi di accertamento sintetico, fosse necessario suddividere le spese in cinque quote annuali, ai fini della ricostruzione del reddito riferibile a ciascuna annualità;

3.1. il motivo è inammissibile;

la censura in esso contenuta non soddisfa il principio d'autosufficienza in quanto, in difetto di trascrizione nel testo del ricorso dei passi salienti dell'avviso di accertamento, questa Corte non è posta nella condizione di verificare se l'Amministrazione finanziaria abbia o meno suddiviso le spese nell'arco di diversi periodi d'imposta;

4. con il quarto motivo [«IV Motivo. Violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.: violazione e/o falsa applicazione delle regole sulla presunzione e sull'onere della prova e violazione e/o falsa applicazione della normativa sull'accertamento e in particolare dell'art. 38 DPR 600/73 e/o violazione dell'art. 2, 97, e 53 Cost. e dell'art. 163 TUIR 917/86»], il ricorrente censura la sentenza impugnata per non avere valutato la questione concernente la violazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, del divieto di doppia imposizione, derivante dalla constatazione che l'Agenzia, da un lato, ha emesso degli avvisi di accertamento nei confronti delle società C. Srl e N. Srl sul presupposto che i finanziamenti/soci fossero fittizi; dall'altro, ha contestato al contribuente/socio che i finanziamenti infruttiferi alle due compagini erano redditi non dichiarati e, come tali, erano rilevanti sul piano fiscale;

4.1. il motivo non è fondato;

la CTR, senza infrangere il divieto di doppia imposizione, all'esito di un accertamento di fatto (non contestato in questa sede di legittimità) ha escluso che l'ufficio abbia assoggettato a tributo, per due volte, il medesimo presupposto impositivo, dopo avere constatato (ancora una volta in base allo scrutinio di elementi di fatto) che le riprese fiscali nei confronti delle società (partecipate dal contribuente) poggiavano (per lo più) su costi indeducibili, «derivanti da attività illecita» (cfr. pag. 6 della sentenza impugnata);

5. con il quinto motivo [«V Motivo. Violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. e/o omessa motivazione ex art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.: violazione e/o falsa applicazione delle regole sulla presunzione e sull'onere della prova e violazione e/o falsa applicazione della normativa sull'accertamento e in particolare dell'art. 38 DPR 600/73. Omessa motivazione in relazione alla prova e all'applicazione dell'art. 38 del DPR 600/73»], si

addebita alla sentenza impugnata di non avere spiegato le ragioni di condivisione dell'avviso di accertamento, e di non avere preso in considerazione tutte le prove documentali prodotte dal contribuente, nei giudizi di merito, onde dimostrare la provenienza delle somme utilizzate per finanziare le società di cui era socio;

5.1. il motivo è inammissibile;

esso contiene un'indistinta unificazione e sovrapposizione delle ragioni di ricorso per cassazione riconducibili al vizio di violazione di legge e al vizio della motivazione e demanda, impropriamente, alla Corte di sostituirsi al contribuente nel compito di enucleare, dall'insieme confuso delle critiche congiuntamente proposte, autonomi profili di censura (Cass. 18/04/2018, n. 9486). Inoltre, la denuncia non verte su alcuna specifica violazione di legge o sull'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, ma sollecita la Corte, in modo non consentito, a compiere un nuovo vaglio dei fatti di causa e delle prove, il cui apprezzamento è invece insindacabilmente rimesso al giudice di merito;

6. le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza;

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna il ricorrente a corrispondere all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 9.000,00, a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115/2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, in data 23 marzo 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza