Sentenza del 17/07/2018 n. 18919 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate notificava a C.G., commercialista, un avviso di accertamento "sintetico" rilevando che, sulla scorta della segnalazione della Guardia di Finanza, allegata all'avviso, aveva avuto negli anni dal 1996 al 2001 incrementi patrimoniali di Lire 33.064.169.435 ed incrementi reddituali di Lire 2.190.990.000, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4, che l'avviso aveva ad oggetto solo gli incrementi relativi all'anno di imposta 1996.

2. Nella segnalazione della Guardia di finanza, allegata all'avviso di accertamento, sulla base di vari elementi, tra i quali l'attività investigativa della Polizia giudiziaria, intercettazioni telefoniche, sequestri preventivi, ordinanza di custodia cautelare ed interdizione dall'esercizio della professione nei confronti del contribuente, dichiarazioni di terzi, consulenze espletate nelle società dichiarate fallite, si contestava che il C. era al comando di un gruppo di circa 40 società, anche estere, di sua proprietà, anche se talora intestate a prestanome, in tal modo drenando somme di denaro dalle banche, in virtù di finanziamenti ed affidamenti, con emissione di fatture per prestazioni inesistenti per circa lire 23.200.000.000, costi indeducibili per Lire 10.400.000.000. In particolare, nella segnalazione si chiariva che "la totalità dei beni mobili ed immobili descritti nella presente segnalazione, formalmente di proprietà di società estere (anche attraverso prestanome)" erano "di fatto, riconducibili al Sig. C.G.".

2. La Commissione tributaria provinciale rigettava il ricorso del contribuente.

3. La Commissione tributaria regionale, in accoglimento del gravame del contribuente, accoglieva il ricorso introduttivo, rilevando che l'avviso di accertamento era nullo per la mancanza di una adeguata motivazione, che i documenti non erano stati allegati per la loro "ingente mole", che non poteva imporsi alla parte, che riceveva un avviso di accertamento con allegato l'atto di polizia giudiziaria su cui esso si fondava, di andare a cercare gli ulteriori allegati, che l'indicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3 nella memoria della Agenzia dinanzi alla Commissione provinciale costituiva una mutatio libelli inammissibile, che il C. aveva aderito al condono tombale per gli anni dal 1997 al 2000, sicchè il reddito da sottoporre a tassazione per il 1996 non poteva essere desunto dagli incrementi patrimoniali relativi agli anni successivi, oggetto di condono, che dai redditi non erano stati dedotti i costi. 4.Avverso tale sentenza proponeva ricorso per Cassazione l'Agenzia delle entrate.

5. Resisteva con controricorso il contribuente.

6. Depositava memoria l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso per Cassazione l'Agenzia delle entrate deduce la "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 e della L. n. 212 del 2000, art. 7 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", essendo sufficiente la motivazione per relationem, in quanto all'avviso di accertamento era stata allegata anche al segnalazione di polizia del 13-8-2002, mentre gli altri documenti, tra i quali quelli della indagine penale e relative anche ad altre società, erano conoscibili dal contribuente, che era stato sentito in merito a tali fatti e che aveva collocato come amministratori delle varie società dei prestanome (cfr. pagina 87 del ricorso "verifiche ed indagini che erano viepiù note al sig. C. o perchè direttamente riguardanti se medesimo, ed a cui lo stesso aveva direttamente partecipato, ovvero - laddove concernenti soggetti diversi (e segnatamente le persone di cui egli si serviva per la gestione del gruppo societario chiaramente addebitatogli, del pari coinvolte nelle menzionate vicende penali) - debitamente descritte nei loro contenuti essenziali").

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente deduce "insufficiente motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5", in quanto "la trascritta valutazione di insufficienza motivazionale dell'atto impositivo qui in discussione è certamente censurabile anche sotto il profilo della sua inadeguata motivazione, questa sì effettivamente sussistente".

3. Con il terzo motivo di impugnazione si rileva la "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 37 e 38, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", non sussistendo una differenza ontologica e funzionale degli strumenti di indagine istruttoria approntati dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3 e art. 38 medesimo D.P.R., entrambi fondati su presunzioni.

3.1. Tali motivi, che per ragioni di connessione vanno trattati congiuntamente, sono fondati.

Invero, l'avviso di accertamento è correttamente e sufficientemente motivato per relationem con rinvio alla segnalazione della Guardia di finanza allegata all'avviso stesso ("Questo ufficio ha provveduto all'emissione del presente accertamento a eseguito della segnalazione della GDF, che si allega in copia...la documentazione presentata dalla S.V, non risulta esauriente rispetto a quanto dimostrato dalla GDF...dalla quale si evidenziano le seguenti situazioni negli anni dal 1996 al 2001: incrementi patrimoniali per Lire 33.064.169.435; incrementi reddituali per Lire 2.190.990.000. Poichè a tale fattispecie si rende applicabile il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4,...l'Ufficio....accerta il reddito sintetico sviluppato sulla base degli incrementi relativi a solo anno d'imposta 1996...NB Gli allegati citati nella segnalazione, vista l'ingente mole, non sono stati allegati al presente atto ma sono disponibili a semplice richiesta presso l'ufficio").

Va, peraltro, osservato che, come evidenziato dalla Agenzia delle entrate, senza contestazione specifica del contribuente, "Il sig. C. ha dipoi acquisito tutta la documentazione allegata alla segnalazione della Guardia di Finanza posagli a disposizione dall'Amministrazione finanziaria per come precisato nell'atto impositivo, con consegna effettuata a mani di un suo delegato in data 13 gennaio 2003".

Per la Suprema Corte, infatti, in tema di atto amministrativo finale di imposizione tributaria, nella specie avviso di rettifica di modello unico, 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 che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (Cass.Civ., 20 dicembre 2017, n. 30560; Cass.Civ., 26 febbraio 2001, n. 2780).

Inoltre, la segnalazione della Guardia di finanza era integralmente allegata all'avviso di accertamento notificato.

Va anche evidenziato che gli atti delle indagini penali erano conosciuti o, comunque, conoscibili dal contribuente, che, essendo stato attinto da ordinanza cautelare personale, aveva libero accesso agli atti delle indagini preliminari.

L'ordinanza che applica la misura cautelare personale, contenente gli elementi che costituiscono i gravi indizi di colpevolezza ai sensi dell'art. 273 c.p.p., comma 1, è infatti notificata all'imputato ed è depositata nella cancelleria del giudice che l'ha emessa "insieme alla richiesta del pubblico ministero e agli atti presentati con la stessa". Un avviso del deposito è notificato proprio al difensore dell'imputato, che quindi ha diritto di prendere visione degli atti, sia per la difesa dell'imputato nel corso dell'interrogatorio di garanzia di cui all'art. 294 c.p.c. sia per redigere la richiesta di riesame ai sensi dell'art. 309 c.p.p.. Pertanto, tutti i documenti posti a base della misura cautelare personale sono stati conosciuti dal C. o, comunque, erano da lui conoscibili.

Per la Suprema Corte, dunque, non solo ai fini della ammissibilità della motivazione per relationem è sufficiente il rinvio dell'avviso di accertamento al processo verbale di constatazione notificato al contribuente (Cass. Civ., 5 dicembre 2017, n. 29002; Cass. Civ., 14 gennaio 2015, n. 407), ma l'onere dell'Ufficio di mettere in grado il contribuente di conoscere le ragioni della pretesa deve ritenersi assolto, con doppia motivazione "per relationem", qualora il richiamato processo verbale di constatazione faccia a sua volta riferimento a documenti in possesso o comunque conosciuti o agevolmente conoscibili dal contribuente - nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata che aveva ritenuto assolto l'onere motivazionale mediante richiamo a processo verbale di constatazione richiamante bolle di accompagnamento della merce acquistata dal contribuente, in quanto da lui conoscibili - (Cass.Civ., 24 novembre 2017, n. 28060), con una doppia motivazione per relationem.

3.2. La deduzione del controricorrente in ordine alla mancata conoscenza da parte della moglie del C. degli atti del procedimento è inammissibile in quanto sollevata per la prima volta solo in sede di giudizio di legittimità.

Peraltro, in caso di dichiarazione dei redditi congiunta, solo il marito ha diritto a ricevere l'avviso di accertamento, benchè la moglie possa presentare ricorso avverso l'avviso (Cass. Civ., 11 gennaio 2018, n. 462, in un caso in cui è stata riconosciuta la legittimazione della moglie ad

impugnare autonomamente l'avviso di accertamento notificato al solo marito, anche se divenuto definitivo nei confronti di quest'ultimo).

Se non vi è un obbligo di notifica dell'avviso di accertamento, allora non vi è neppure l'obbligo di comunicare gli atti che fondano tale avviso. Tuttavia, per la Corte costituzionale non v'è lesione del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., in quanto alla moglie è garantita la possibilità di tutelare i propri diritti entro i termini decorrenti dalla notifica dell'avviso di mora o del diverso atto con il quale venga per la prima volta a legale conoscenza della pretesa avanzata dall'amministrazione finanziaria in via solidale, e ciò anche al fine di contestare eventualmente nel merito l'obbligazione tributaria del coniuge (Corte Cost., 3 maggio 2000, n. 128; Corte Cost., n. 184 del 1989; Corte Cost., nn. 4 e 36 del 1998).

La moglie, poichè la sua tutela trae proprio origine dalla mancata notifica "diretta" dell'avviso di accertamento, eseguita solo nei confronti del marito, può formulare doglianze sulla notifica stessa effettuata nei confronti del marito (Cass. Civ., sez. trib., 2012 dell'11 febbraio 2003). Nel presente processo, infatti, la moglie si è limitata nelle fasi di merito a condividere le doglianze del marito in ordine alla nullità dell'avviso di accertamento allo stesso notificato.

Nella specie, dunque, la moglie ha presentato il ricorso unitamente al marito, avendone la legittimazione attiva e dimostrando di conoscere perfettamente il merito della controversia.

3.3. Nè vi è stata una mutatio libelli, quando l'Agenzia delle entrate, nel corso del giudizio, dopo aver qualificato come sintetico l'accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4, ha fatto riferimento all'art. 37, comma 3 medesimo D.P.R. ("In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona").

Infatti, già nell'avviso di accertamento, in virtù del rinvio espresso alla segnalazione della Guardia di finanza allegata, si faceva riferimento alla intestazione fittizia delle quote societaria a soggetti che in realtà non erano che meri prestanome del C., cui andavano invece riferite le quote nella realtà dei fatti.

Le circostanze di fatto dedotte, quindi, rientravano in pieno nello schema dell'avviso di accertamento condotto in modo "sintetico".

Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, quindi, costituisce una peculiare modalità di dimostrazione della disponibilità dei beni da parte del contribuente, anche se formalmente intestati a società terze, o della effettiva titolarità delle quote societarie, anche se formalmente intestate a meri prestanome.

Tra l'altro, l'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo della motivazione quando pone il contribuente nella condizione di conoscere la esatta pretesa della Finanza, individuata nel suo "petitum e nella causa petendi", risultando espressa una fedele e chiara ricostruzioni degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, secondo la valutazione tecnico giuridica ed il metodo di rilevazione adoperato dall'ufficio, senza che sia, a tal fine, necessaria in ogni caso

l'indicazione delle specifiche disposizioni di legge che si assumono violate nè la specificazione di tutti gli elementi di prova, che l'Amministrazione finanziaria può produrre nel corso del successivo giudizio (Cass. Civ., 8 aprile 1992, n. 4307).

3.4. Nè il mancato richiamo dei decreti ministeriali del 1992 (D.M. 10.9.1992) e del 1999 (29.4.1999) ha inficiato la motivazione dell'avviso di accertamento, stante la evidente ricostruzione dei fatti impressa dalla segnalazione della Guardia di finanza anche in relazione alla struttura del gruppo societario governato dal C..

4. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente deduce "violazione e falsa applicazione della L. n. 289 del 2002, art. 9 in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", in quanto la sentenza di appello fa leva sul condono tombale relativo agli anni 1997-2001, per scongiurare la possibilità di considerare il reddito rinvenuto in tali anni per effettuare l'accertamento sintetico relativamente al solo anno 1996, fuori dall'area del condono.

5. Con il quinto motivo di impugnazione si rileva la "violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", in quanto in ordine alla legittimità del condono per gli anni 1997-2001 era sorto contenzioso giudiziale, non ancora definito con sentenza passata in giudicato, sicchè la Commissione regionale ha errato nel ritenere che i redditi del periodo 1997-2001 non potessero essere considerati ai fini dell'accertamento sintetico relativo all'unico anno fuori condono, ossia il 1996.

5.1. Tali motivi, che per ragioni di stretta connessione vanno trattati congiuntamente, sono fondati.

Invero, la Suprema Corte, con sentenza n. 24907 del 6.11.2012 ha rigettato il ricorso per Cassazione presentato dal contribuente avverso la sentenza della commissione regionale che ha ritenuto non applicabile il condono al C. per gli anni dal 1997 al 2001, sicchè del tutto legittimamente i redditi relativi a tali anni sono stati utilizzati per l'accertamento sintetico dei redditi relativi all'anno 1996, peraltro fuori dall'area del condono.

6. Con il sesto motivo si rileva, ma solo in via subordinata, la "nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 295 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4".

6.1. Tale motivo è assorbito per l'accoglimento dei motivi quarto e quinto.

7. Con il settimo motivo la ricorrente deduce "insufficiente motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5", in quanto la sentenza della Commissione regionale ha formulato anche considerazioni nel merito dell'accertamento, "con argomentazioni anche palesemente contraddicenti la superiore assorbente motivazione di radicale insufficiente motivazionale dell'avviso di accertamento".

7.1. Tale motivo è assorbito, dovendo il giudice del rinvio pronunciarsi sul merito del ricorso proposto dal contribuente avverso la sentenza pronunciata dalla Commissione tributaria provinciale, a seguito della decisione di questa Corte che ha ritenuto sufficiente e valida la motivazione della sentenza di appello.

8. La sentenza impugnata va, quindi, cassata con rinvio alla Commissione tributaria del Lazio in diversa composizione, che dovrà decidere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie i motivi primo, secondo, terzo, quarto e quinto; dichiara assorbiti i motivi sesto e settimo; cassa, in relazione ai motivi accolti, la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria del Lazio in diversa composizione, che dovrà decidere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 14 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 17 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza