Sentenza del 27/12/2019 n. 34490 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 179/2/2010 la Commissione Tributaria Provinciale di Teramo accolse parzialmente il ricorso proposto da T.V. contro l'avviso di accertamento, notificato in data 6.3.2009, relativo ad IVA, IRPEF ed IRAP per l'anno 2005, a seguito di attività di controllo e verbale di constatazione della Guardia di Finanza con cui era stata contestata la omessa contabilizzazione di ricavi e la indebita deduzione di costi per operazioni ritenute inesistenti.

Investita dall'appello dell'Ufficio che aveva dedotto la inammissibilità del ricorso perchè presentato il 19.9.2009, a seguito di istanza di accertamento con adesione in data 19.3.2009, del D.Lgs. n. 218 del 1997, ex art. 6, mentre il termine sarebbe scaduto in data 28.7.2009 con riguardo alla data del 10.6.2009 nella quale il contribuente aveva rifiutato di sottoscrivere l'accordo ed aveva altresì ribadito la inesistenza delle operazioni per le quali il primo giudice aveva accolto parzialmente il ricorso, nonchè dall'appello incidentale del contribuente per la parte di soccombenza, la Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, con sentenza 13/2/2012 del 24.10.2011, rigettò l'appello principale dell'Ufficio ed, in accoglimento dell'appello incidentale del contribuente, accolse integralmente il ricorso iniziale, condannando la Agenzia delle Entrate alle spese del giudizio.

La CTR ritenne che il ricorso fosse ammissibile alla luce del principio per cui la non adesione al concordato non comportava la rinuncia del contribuente a giovarsi della sospensione dei termini di impugnazione per l'intero periodo. Quanto al merito confermò i rilievi del primo giudice in ordine alla "acritica condivisione", da parte della Agenzia delle Entrate, con riguardo "agli elementi di prova che risultavano dall'informativa di reato confluita nel procedimento penale" poichè poi da essi era scaturita una assoluzione con formula piena, il che rendeva difficile sostenere che si trattasse di operazioni inesistenti alla luce delle giustificazioni fornite dal contribuente e della contabilità correttamente predisposta. Ritenne poi giustificata la provenienza delle somme rinvenute nel conto corrente del contribuente dalla restituzione di un prestito e dalla vendita di un immobile che erroneamente l'Ufficio aveva ritenuto fittizia a seguito della cessione del contratto preliminare. Infine rilevò che anche le somme ritenute non giustificate dal primo giudice erano collegabili a prelievi personali del contribuente.

Contro la sentenza di appello, depositata in data 13.2.2012, non notificata, hanno presentato ricorso per cassazione il Ministro della Economia e delle Finanze e la Agenzia delle Entrate, con atto notificato il 22.9.2012 affidato a quattro motivi, cui resiste con controricorso il contribuente e successiva memoria.

Motivi della decisione

1. Si deve rilevare preliminarmente la inammissibilità del ricorso del Ministero della Economia e delle Finanze.

1.1. Il Ministero infatti non rappresenta (Cass. 20 ottobre 2006 n. 22587) nè l'Agenzia delle Entrate, nè, di conseguenza, un ufficio periferico della stessa, e non risulta aver partecipato al giudizio di appello.

1.2. La "Riforma del Ministero delle finanze e dell'amministrazione fiscale", di cui al D.Lgs. n. 300 del 1999, (Riforma dell'organizzazione del Governo, a norma della L. n. 59 del 1997, art. 11), prevista e disciplinata dal capo III (artt. 56/74), ha rivoluzionato organizzazione e compiti dell'amministrazione finanziaria, nello spirito della cosiddetta privatizzazione della pubblica amministrazione. In particolare, per quanto interessa in questa sede, il cit. D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 57, ha previsto la istituzione delle "Agenzie fiscali", per la gestione delle funzioni già esercitate dai vari dipartimenti ed uffici del ministero (cosiddetto snellimento del ministero, cui rimangono attribuite le "funzioni statali" elencate nel D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 56). Testualmente, il citato art. 57, comma 1, recita: "Per la gestione delle funzioni esercitate dai dipartimenti delle entrate, delle dogane, del territorio e di quelle connesse svolte da altri uffici del ministero sono istituite l'agenzia delle entrate, l'agenzia delle dogane, l'agenzia del territorio e l'agenzia del demanio, di seguito denominate agenzie fiscali. Alle agenzie fiscali sono trasferiti i relativi rapporti giuridici, poteri e competenze che vengono esercitate secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna agenzia".

1.3. In forza del successivo D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 61, comma 1, "Le agenzie fiscali hanno personalità giuridica di diritto pubblico" e, quindi, possono stare in giudizio a mezzo del direttore che ne ha la rappresentanza (vedi D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 68, comma 1), avvalendosi, eventualmente, del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi del R.D. n. 1611 del 1943, art. 43.

1.4. Il D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 73, comma 4, ha attribuito perciò al Ministero delle finanze il compito di stabilire le date a decorrere alle quali le funzioni svolte dal ministero dovevano essere trasferite alle agenzie. Con D.M. 28 dicembre 2000, ("Disposizioni recanti le modalità di avvio della agenzie fiscali e l'istituzione del ruolo speciale provvisorio del personale dell'amministrazione finanziaria a norma del D.Lgs. n. 300 del 1999, artt. 73 e 74"), è stato poi stabilito che le agenzie fiscali dovessero iniziare ad operare dal 1 gennaio 2001 (art. 1), e cioè ben prima dell'inizio della presenta causa già in primo grado, subentrando, da tale data, nella titolarità dei rapporti giuridici già di pertinenza dei dipartimenti (art. 3, comma 1, lett. c).

1.5. Conseguentemente, ritiene il collegio che la legittimazione spettasse alla sola Agenzia delle Entrate, subentrata al dipartimento delle entrate (vedi D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 62; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 16122 del 15/11/2002 Rv. 558531 - 01) e che, essendosi oltretutto svolto l'intero giudizio di merito -introdotto nel 2009 - nei confronti della Agenzia delle Entrate, il ricorso per cassazione introdotto dal Ministero dell'Economia sia inammissibile poichè la capacità di stare in giudizio agli uffici periferici dell'Agenzia, fin dalle fasi di merito, esclude la legittimazione del Ministero della Economia, essendo invece parte necessaria del processo, ai sensi del D.Lgs. n.

546 del 1992, art. 10, l'organo che ha emesso l'atto o il provvedimento impugnato. Peraltro il ricorso è stato proposto anche dalla Agenzia delle Entrate che era ed è il soggetto legittimato, la cui costituzione resta valida.

2. Ciò posto, con il primo motivo la Agenzia delle Entrate denuncia violazione ed erronea applicazione dello statuto dei diritti del contribuente, art. 10, con riguardo ai principi di leale collaborazione e buona fede, nonchè del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, poichè, anche a volere ritenere che il termine per il ricorso decorresse dalla scadenza dei 90 giorni previsti per l'accertamento con adesione, come ritenuto dal giudice di appello, peraltro, escludendo la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale, prevista dalla L. 7 ottobre 1969, n. 742, che non si applicava ai procedimenti di natura amministrativa, quale quello dell'accertamento con adesione, il termine per il ricorso sarebbe scaduto il 3 agosto 2009 e non invece il 19 settembre 2009 come ritenuto dalla sentenza di appello.

2.1. La censura è infondata.

2.2. La CTR ha fatto, in primo luogo, corretta applicazione del principio affermato da questa stessa Corte secondo il quale "In tema di accertamento con adesione, la sospensione per 90 giorni del temine ordinario di impugnazione dell'atto impositivo, conseguente alla presentazione dell'istanza di definizione da parte del contribuente, non è interrotta dal verbale di constatazione del mancato accordo tra questi e l'Amministrazione finanziaria, poichè tale atto, in considerazione delle finalità del procedimento, come evidenziate dall'ordinanza della Corte costituzionale n. 140 del 2011 in relazione al D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 6, diretto a favorire una soluzione concordata della controversia, ed in mancanza di un'espressa disposizione normativa, non può essere equiparato nè ad una definitiva rinuncia all'istanza, nè a un epilogo comunque definitivamente conclusivo del medesimo procedimento"(v. Cass. civ. sez. V, n. 3762/2012).

2.3. Quanto poi alla questione, dedotta dalla ricorrente, della non cumulabilità tra la sospensione dei termini feriali e la sospensione prevista dal D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, che attiene alla ammissibilità del ricorso e cioè ad una questione che, D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 22, comma 2, è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, è vero che in passato si era formato un indirizzo di questa Corte che aveva ritenuto non applicabile la sospensione dei termini feriali ai termini delle procedure non giurisdizionali, quale quella di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, comma 3, il cui termine, equiparabile ad uno "spatium deliberandi", non poteva considerarsi un termine processuale (Cass. sez., V n. 11632/2015; Cass. sez. V n. 7701/2013; cass. n. 7995 del 2016), però occorre considerare che, a seguito dell'indirizzo di questa Corte appena indicato, è intervenuto il legislatore che, con il D.L. n. 193 del 2016, art. 7 quater, comma 18, convertito con modificazioni dalla L. n. 225 del 2016, ha previsto che "I termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale"; e si tratta di norma che, anche alla luce della occasio legis e del dibattito dottrinario al cui interno si è posta, oltre che per la sua formulazione letterale (si intendono cumulabili), appare una chiara norma interpretativa, valevole quindi anche per il passato.

2.4. Pertanto, poichè l'avviso di accertamento risulta notificato il 9 marzo 2009 ed al momento della presentazione dell'istanza di accertamento con adesione (19 marzo 2009), erano stati consumati tredici giorni del termine complessivo di 60 giorni, una volta scaduti (al 17.6.2009) i novanta giorni per l'accertamento con adesione, residuavano, alla data del 18.6.2009 (in cui era ripresa la decorrenza del termine per la impugnazione dell'accertamento), quarantasette giorni, di cui quarantatre consumati fino al 31 luglio e quattro a decorrere dal 16 settembre (scadenza del periodo feriale); con la conseguenza che il ricorso, notificato il 19 settembre 2009, deve ritenersi tempestivo.

2.5. Per la cumulabilità del termine di sospensione feriale si è pronunciata questa Corte, con riferimento ad un periodo precedente alla L. del 2016, con la recente sentenza n. 7386 del 2019, che peraltro non ha cumulato l'intero periodo feriale bensì ha ritenuto che dal 15 settembre decorressero i giorni residui del termine di 60 giorni per la presentazione del ricorso, senza però prendere in esame il D.L. n. 193 del 2016, art. 7 quater, comma 18, convertito con modificazioni dalla L. n. 225 del 2016, laddove ha previsto che "I termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale", per cui l'intero periodo feriale deve essere sommato ai 90 giorni del termine per l'accertamento con adesione, se tale termine non è scaduto al momento dell'inizio del periodo feriale.

3. Con il secondo motivo la Agenzia delle Entrate lamenta violazione ed errata applicazione dell'art. 654 c.p.p., in ordine alla valenza probatoria dei fatti accertati in sede penale, nonchè violazione della L. n. 212 del 2000, art. 3, in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3 e 5, per avere il giudice di appello violato il principio del "doppio binario" con riguardo alla richiamata sentenza di assoluzione penale e criticato la condivisione da parte dell'Ufficio dei risultati dell'organo verificatore, pur essendosi l'Ufficio richiamato a quei risultati per economia di scrittura.

4. Con il terzo motivo si duole di violazione ed errata applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, art. 21, comma 2, n. 1 e art. 41, comma 3, ai sensi dell'art. 360, comma 1, nn. 3 e 5, dell'art. 360 c.p.c., poichè, avendo l'Ufficio dimostrato, attraverso le indagini di polizia giudiziaria, che si trattava di operazioni fittizie ed in particolare della emissione di fatture con la indicazione di un soggetto diverso da quello che aveva eseguito direttamente la operazione, spettava al contribuente dimostrare la esistenza e la veridicità delle operazioni di cui intendeva avvalersi.

5. Con il quarto e ultimo motivo il ricorrente sostiene infine violazione ed errata applicazione del D.P.R. n. n. 600 del 1973, art. 32, e del principio di corrispondenza fra il chiesto ed il pronunciato, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, poichè il recupero delle movimentazioni dei conti correnti bancari, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, dava luogo ad una presunzione legale relativa in forza della quale gli importi versati e prelevati senza giustificazione costituivano compensi o ricavi non dichiarati, a fronte dei quali nessuna prova contraria aveva offerto il contribuente, mentre la sentenza di appello si era limitata a considerare i risvolti sul piano civilistico della operazione preliminare di compravendita, trascurando quelli fiscali che dovevano invece essere inquadrati nell'art. 32 citato.

6. I tre motivi, che possono essere esaminati congiuntamente con riguardo al preteso vizio di violazione di legge (poichè il vizio di omessa o insufficiente motivazione circa un fatto

controverso o decisivo per il giudizio, secondo la formulazione della norma vigente ratione temporis, è soltanto menzionato dalla ricorrente, ma ne è ve ne è poi traccia alcuna nello sviluppo dei motivi), sono infondati.

6.1. In tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e quindi implica necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è esterna all'esatta interpretazione della norma di legge e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, sotto l'aspetto del vizio di motivazione: il discrimine tra l'una e l'altra ipotesi - violazione di legge in senso proprio a causa dell'erronea ricognizione dell'astratta fattispecie normativa, ovvero erronea applicazione della legge in ragione della carente o contraddittoria ricostruzione della fattispecie concreta - è segnato dal fatto che solo quest'ultima censura, e non anche la prima, è mediata dalla contestata valutazione delle risultanze di causa (v., per tutte, Cass. Sez. 6 - 2, Ordinanza n. 24054 del 12/10/2017 Rv. 646811 - 01; Cass. 30 dicembre 2015 n. 26110).

6.2. Nella specie la Agenzia ricorrente, pur lamentando la violazione del principio del doppio binario e dell'onere della prova in caso di presunzioni legali, si duole nella sostanza della erronea valutazione della prova eseguita dal giudice di merito laddove ha ritenuto "difficile" trarre la prova delle operazioni inesistenti esclusivamente dagli stessi atti penali che avevano portato alla piena assoluzione del contribuente ed ha ritenuto che i prelievi ed i versamenti del contribuente sui suoi conti correnti fossero stati giustificati dallo stesso attraverso la provvista proveniente da un prestito e dalla vendita di un immobile.

6.3. In proposito non si rileva dalla sentenza impugnata alcuna violazione o falsa applicazione delle norme indicate nei motivi di ricorso e dei principi giuridici che attengono alla loro applicazione, poichè, in primo luogo, la sentenza di appello non ha attribuito effetto di giudicato alla sentenza penale di assoluzione, intervenuta per reati attinenti ai medesimi fatti su cui si è fondato l'accertamento degli uffici finanziari, bensì la ha utilizzata nell'ambito delle prove emerse, correttamente, come un semplice elemento di prova, liberamente valutabile in rapporto alle ulteriori risultanze istruttorie, anche di natura presuntiva (Cass. 13 febbraio 2015 n. 2938), facendo rilevare che le pretese prove addotte dall'Ufficio e che erano basate sulla indagine penale, non erano più sufficienti, da sole (appariva difficile sostenere ancora), per fondare la allegazione di operazione inesistenti dopo la assoluzione piena del contribuente, anche perchè erano state smentite da altri elementi giustificativi e di prova documentale forniti dal contribuente e dalla correttezza della contabilità che dimostravano una corretta azione del contribuente a fronte delle eccezioni mosse in accertamento che si limitavano ad un acritico recepimento del prodotto delle indagine, in assenza di qualsiasi approfondimento e di una valutazione delle prove offerte dal contribuente. Il che rende evidente che la sentenza impugnata non ha violato nè falsamente applicato l'art. 654 c.p.p., mentre ha ritenuto, sulla base della valutazione concreta delle prove, insindacabile in sede di legittimità, in quanto sorretta da argomentazioni non illogiche, che le prove portate dall'Ufficio non fossero sufficienti a sostenere i recuperi fiscali accertati.

6.4. Ed anche con riguardo alle disposizioni che disciplinano la distribuzione dell'onere della prova in caso di operazioni ritenute fittizie dall'Ufficio impositore e sul valore di presunzione legale relativa dei risultati degli accertamenti bancari, si tratta certamente di principi pacifici, emergenti dalla elaborazione giurisprudenziale di questa Corte, però, anche in tal caso, la sentenza impugnata ha ritenuto che il contribuente avesse offerto la prova contraria della realtà delle operazioni (ritenute dall'Ufficio soggettivamente inesistenti) in base al rilievo che, in un mercato fortemente concorrenziale come quello elettronico, il contribuente avesse provato di avere fatto ricorso a merce fornita da altri venditori al fine di non perdere il cliente, nonchè della provenienza da fonti non reddituali della provvista che era confluita nei suoi conti correnti. Le argomentazioni utilizzate dalla sentenza per sostenere la infondatezza dell'accertamento sono quindi strettamente collegate al piano della valutazione delle prove sulla base di corretti principi di diritto, il che comporta che, non solo non è ravvisabile il vizio di violazione di legge, ma neppure quello di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, peraltro neppure dedotto specificamente con i suddetti motivi di ricorso. Il ricorrente non può infatti rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sè coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione" (Cass. 7 aprile 2017 n. 9097).

6.5. In tale ambito non rileva poi che la sentenza impugnata abbia utilizzato anche un argomento non corretto (quale quello dei risvolti civilistici della cessione del contratto preliminare, non pertinenti in relazione ai profili fiscali) poichè si tratta di un'argomentazione della sentenza impugnata svolta "ad abundantiam", e pertanto non costituente una "ratio decidendi" della medesima. Infatti, un'affermazione siffatta, contenuta nella sentenza di appello, che non abbia spiegato alcuna influenza sul dispositivo della stessa, essendo improduttiva di effetti giuridici, non può essere oggetto di ricorso per cassazione, per difetto di interesse (v. Cass. Sez. 1 -, Ordinanza n. 8755 del 10/04/2018 (Rv. 648883 - 01) 7. In conclusione, il ricorso va rigettato e al rigetto segue secondo soccombenza il regolamento delle spese di lite. Non sussistono i presupposti ratione temporis e per la qualità soggettiva della Agenzia delle Entrate per il raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte, dichiara inammissibile il ricorso del Ministero dell'Economia e delle Finanze; rigetta il ricorso della Agenzia delle Entrate che condanna al pagamento delle spese del presente giudizio in favore del contribuente liquidate in Euro 3.000 (tremila), oltre 15%, iva e CPA. Così deciso in Roma, 13 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 27 dicembre 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza