Sentenza del 15/07/2020 n. 15009 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

A seguito di PVC redatto dalla Gdf, l'Agenzia delle Entrate competente notificava alla societa' (XXXXX) s.p.a odierna ricorrente avvisi di accertamento per i periodi d'imposta 2005 e 2006 con i quali, preso atto dell'attivita' di verifica svolta dai militari accertatori, era rideterminato il reddito di tali anni a seguito della contestazione di omessa contabilizzazione e dichiarazione di ricavi delle vendite di immobili (appartamenti e posti auto coperti nei comuni di (XXXXX), (XXXXX) e (XXXXX)) e omesso versamento di ritenute sui dividendi.

Le operazioni immobiliari di vendita oggetto della verifica riguardavano il c.d. complesso di (XXXXX), e gli avvisi di accertamento si fondavano sulle risultanze di indagini finanziarie sui conti dei soci della societa', appartenenti alla famiglia (XXXXX), sulle rilevazioni OMI, sull'esame del listino prezzi della societa' e delle risultanze del bilancio, specialmente quanto alle rimanenze, sul rinvenimento di somme in contanti nella disponibilita' del sig. (XXXXX), padre dei soci di cui si e' detto e definito dagli stessi "patriarca" della famiglia ancorche' non facente parte della compagine societaria di (XXXXX) s.p.a. negli anni oggetto di controllo.

La societa' impugnava gli atti impositivi denunciandone la illegittimita' per articolate ragioni in fatto e in diritto, sia in rito che nel merito ritenendo contrari a legge gli atti stessi e comunque non provata la pretese di maggiori imposte.

La CTP accoglieva i ricorsi riuniti; la pronuncia era appellata dall'Ufficio di fronte alla CTR veneta; la societa' si costituiva in giudizio e proponeva anche appello incidentale riguardo ai motivi proposti e non accolti in primo grado o restanti assorbiti nella decisione di prime cure.

La CTR veneta, sez. di Mestre, accoglieva l'appello dell'Ufficio e riformava la sentenza di prime cure sancendo la legittimita' degli avvisi di accertamento impugnati.

Ricorre a questa Corte (XXXXX) s.p.a., con atto affidato a ben ventuno rubricati motivi illustrati da memoria ex articolo 378 c.p.c.; l'Amministrazione Finanziaria resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 2909 c.c., in combinato disposto con l'articolo 329 c.p.c., e Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53, in relazione al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), con riferimento alle "risorse rinvenute nella

cassaforte contenuta in un locale di proprieta' del sig. (XXXXX)", ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la CTR ritenuto provata la vendita in evasione di imposta di immobili, con occultamento di parte consistente del prezzo, anziche' rilevare la mancata impugnazione da parte dell'Ufficio (soccombente sul punto in primo grado) della statuizione della CTP che aveva escluso la sussistenza di elementi gravi, precisi e concordanti fondati anche sull'elemento "de quo".

Il motivo e' inammissibile, e comunque privo di fondamento.

Esso risulta difettoso di autosufficienza, in quanto parte ricorrente a pag. 62 del proprio ricorso nel descrivere il contenuto dell'atto di appello dell'Agenzia delle Entrate - che volontariamente non riporta per "economia di scrittura" - ne omette la trascrizione impedendo a questa Corte di verificare se esso effettivamente conteneva la censura del profilo della sentenza di primo grado che si assume oggetto di giudicato. In ogni caso, poi - ed eccone la ragione di infondatezza - il motivo non scalfisce la sentenza della CTR dalla quale si evince come l'intero complesso dell'ampio materiale probatorio sia stato rivalutato dal giudice di appello, di fronte al quale pertanto l'atto di appello ha prodotto effetto devolutivo pieno escludendosi con cio' la formazione di giudicato contestata dal ricorrente.

Il secondo motivo denuncia la nullita' della sentenza gravata e del procedimento, violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 38, comma 2, n. 4, in combinato disposto con l'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e con l'articolo 118 disp. att. c.p.c., per difetto assoluto di motivazione della sentenza gravata/motivazione meramente apparente ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere la stessa priva di raccordo argomentativo atto a esprimere le ragioni per le quali il Collegio di seconde cure abbia ritenuto che gli elementi indiziari posti dall'Ufficio alla base dell'accertamento fossero da ritenersi gravi, precisi e concordanti mentre le vaste difese e la documentazione prodotta dalla societa' - invece - generiche e apodittiche.

Il motivo e' inammissibile per due ordini di autonome ragioni; secondariamente esso e' comunque infondato.

In primo luogo, lo stesso e' diretto a sollecitare la Corte a una nuova valutazione delle risultanze di fatto, con giudizio di merito che in questa sede e' ovviamente precluso. Inoltre, il mezzo censura la sentenza impugnata svolgendo nel concreto una critica motivazionale al provvedimento gravato, nel quale non sarebbe stato reso evidente l'iter logico che ha condotto la CTR a decisione; orbene, poiche' lo stesso risulta depositato in data 8 gennaio 2015, trova applicazione quanto ai motivi di ricorso e ai vizi deducibili per cassazione, il nuovo testo dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, (come modificato dal Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83, cosiddetto "Decreto Sviluppo", pubblicato in Gazzetta Ufficiale 26 giugno 2012, n. 147, convertito con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, pubblicata in Gazzetta Ufficiale 11 agosto 2012, n. 187). Tal disposizione, applicabile alle sentenze pubblicate a partire dall'11 settembre 2012, quindi anche alla pronuncia qui gravata, consente di adire la Suprema Corte per "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che e' stato oggetto di discussione tra le parti": conseguentemente, poiche' formulate con riferimento al previgente testo del n. 5, di cui sopra, tutte le censure svolte in ricorso ed aventi per oggetto il difetto di motivazione non sono consentite e debbono esser dichiarate inammissibili.

Il terzo mezzo di impugnazione denuncia l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che e' stato oggetto di discussione tra le parti in relazione ai fatti emergenti dagli atti del giudizio e dalla documentazione probatoria depositata in atti, a riprova dell'assenza di indizi gravi, precisi e concordanti, Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 39, comma 1, lettera d), e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, in grado di legittimare la presunzione di ricavi non dichiarati dalla societa' sui valori presunti degli immobili venduti dalla (XXXXX) s.p.a. nel sito di (XXXXX), in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere la CTR omesso di considerare fatti storici rilevanti quali la peculiarita' del luogo di collocazione degli immobili (il sito di (XXXXX)); l'epoca di realizzazione delle vendite, nel corso della quale la zona era in corso di urbanizzazione; l'irriferibilita' alla zona - per le ragioni sopra dette - dei valori OMI; la distanza dal mare della zona ove erano posti i beni ceduti; i tempi della costruzione degli immobili.

Il motivo puo' esaminarsi congiuntamente con il quarto e il quinto motivo stante la loro stretta connessione logica e giuridica; il quarto censura la sentenza di appello per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che e' stato oggetto di discussione tra le parti in relazione ai fatti emergenti dagli atti del giudizio e dalla documentazione probatoria depositata in atti a riprova dell'assenza di indizi gravi, precisi e concordanti in grado di legittimare la presunzione di ricavi non dichiarati dalla societa', a fronte delle risultanze delle indagini finanziarie in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5; analoga censura propone il quinto motivo, sotto il diverso profilo della "antieconomicita'" delle operazioni di vendita immobiliare, cosi' come il sesto motivo sotto l'ulteriore profilo del rinvenimento di contanti per 28.000,00 Euro di cui in atti.

Detti motivi sono sia inammissibili sia infondati.

In quanto articolati come censure motivazionali, i motivi risultano inammissibili come si e' detto ut supra quanto al secondo profilo del primo mezzo di ricorso.

Inoltre, il motivo e' comunque anche privo di fondamento, poiche' la CTR ha operato una propria valutazione del materiale probatorio dando conto - sia pure sinteticamente - dei criteri adottati e dei risultati raggiunti; secondo questa Corte (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 11863 del 15/05/2018) in tema di ricorso per cassazione, la deduzione avente ad oggetto la persuasivita' del ragionamento del giudice di merito nella valutazione delle risultanze istruttorie attiene alla sufficienza della motivazione ed e', pertanto, inammissibile ove trovi applicazione l'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella formulazione novellata dal Decreto Legge n. 83 del 2012, conv., con modificazioni, nella L. n. 134 del 2012. Ancora, si e' puntualizzato come (Cass. Sez. 3, Sentenza n. 23940 del 12/10/2017) in tema di valutazione delle prove, il principio del libero convincimento, posto a fondamento degli articoli 115 e 116 c.p.c., opera interamente sul piano dell'apprezzamento di merito, insindacabile in sede di legittimita', sicche' la denuncia della violazione delle predette regole da parte del giudice del merito non configura un vizio di violazione o falsa applicazione di norme processuali, sussumibile nella fattispecie di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, bensi' un errore di fatto, che deve essere censurato attraverso il corretto paradigma normativo del difetto di motivazione, e dunque nei limiti consentiti dall'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come riformulato dal Decreto Legge n. 83 del 2012, articolo 54, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012.

Quindi, come gia' statuito (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 19547 del 04/08/2017) la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimita', non il potere di riesaminare il merito della intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, ma la sola facolta' di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico - formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilita' e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicita' dei fatti ad esse sottesi, dando cosi' liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge. Ne consegue che il preteso vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorieta' della medesima, puo' legittimamente dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato (o insufficiente) esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione.

Nel presente caso, il ricorrente qui si limita - in concreto - a richiedere una nuova valutazione delle prove in senso a se' favorevole; il che non e' ammesso di fronte a questa Corte. Quanto poi all'affermazione di cui a pag. 117 del ricorso, secondo la quale non sarebbe emersa alcuna irregolarita' dal controllo dei rapporti bancari intestati alla societa', essa e' ulteriormente infondata in quanto priva di collegamento con la "ratio decidendi", che non si fonda unicamente sulla valutazione di tal elemento.

Invero, la CTR ha valutato complessivamente le risultanze in atti e ha ritenuto che tal circostanza sopra detta non fosse sufficiente a scalfire l'impatto probatorio dell'ulteriore materiale probatorio versato in atti dall'Ufficio, non ultime le risultanze delle indagini finanziarie su altri conti, dai quali si e' evinto l'utilizzo di ingenti risorse finanziarie da parte dei soci anche per ricapitalizzare (XXXXX) s.p.a (oltre che per acquistare quote della (XXXXX) s.r.l.); ingenti risorse delle quali non e' stata esplicitata la provenienza da fonti e soggetti che le abbiano sottoposte a imposizione e che in concreto provenivano formalmente dalla ditta individuale (XXXXX) (capostipite dei soci (XXXXX) di (XXXXX) s.p.a., o "patriarca" come lo stesso ricorrente lo denomina a pag. 127 del ricorso) e che in precedenza operava pure lui nel settore immobiliare transitando tali somme - senza alcuna spiegazione atta a giustificarlo - dai conti del sig. (XXXXX), persona di fiducia della famiglia (XXXXX).

Riguardo l'"antieconomicita'" di cui si e' detto, poi, anche tal elemento risulta in concreto oggetto di valutazione nella sentenza; in ogni caso poi non puo' certo sostenersi che l'esame piu' analitico delle rimanenze e dei costi di costruzione da parte dei verificatori avrebbe consentito di dar conto della rispondenza della gestione dell'impresa a criteri di attenta imprenditorialita' poiche' l'accertamento dell'Ufficio non si fondava su una sopravvalutazione degli elementi negativi ma su una omessa dichiarazione di elementi positivi. In altri termini, ferma la correttezza dei dati di bilancio quanto ai costi, l'Ufficio sostiene che l'evasione si e' realizzata nell'omessa dichiarazione di maggiori ricavi, che certo non possono provarsi ne' smentirsi

quanto alla loro esistenza e quanto al loro ammontare con il controllo per quanto approfondito dei costi.

E inoltre, come si evince da quanto trascritto a pag. 140 del ricorso per cassazione, la stessa prospettazione dell'irrazionale ricorso dell'Ufficio al criterio della antieconomicita' delle scelte dell'impresa (XXXXX) s.p.a. risulta in se' contraddittoria. Da un lato infatti il contribuente tende a giustificare le cessioni di immobili a prezzo minore con la necessita' di far fronte ai debiti bancari; dall'altro lo stesso contribuente documenta e valorizza a fini difensivi gli ottimi ricavi degli anni sottoposti a controllo; ricavi che invece costituiscono elemento atto a sostenere la prova del contrario rispetto alla ritenuta e dedotta necessita' di procurarsi liquidita'.

Venendo poi alla circostanza relativa al ritrovamento della somma di 28.000 Euro in contanti, e' la stessa formulazione del motivo - in specie quanto indicato a pag. 151 del ricorso - a renderlo ulteriormente inammissibile. Parte ricorrente stessa, nel sopra richiamato punto dee proprio atto, ammette come la ratio decidendi della sentenza gravata non sia fondata su detto elemento di fatto

Di qui l'inevitabile inammissibilita' di ogni censura volta a colpirlo.

Ove poi si dovesse intendere il motivo come diretto a far accertare la sussistenza del giudicato in ordine all'affermazione della CTP in ordine alla irrilevanza della presenza di tali contanti nel contesto della verificata, il motivo e' nondimeno infondato. Invero, anche a voler ritenere detto elemento oggetto di definitiva irrilevanza, la sentenza della CTR risulta, quanto alla propria ratio decidendi, adeguatamente sostenuta dalle ulteriori risultanze probatorie e dal loro complessivo esame.

In concreto e in ultimo, anche su questi punti il ricorrente chiede in sostanza una nuova valutazione a se' favorevole delle prove in atti, qui evidentemente preclusa.

Il settimo motivo si incentra sulla violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 2729 c.c., in rapporto con il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, per avere la CTR tralasciato due elementi presuntivi tra quelli utilizzati dall'Ufficio per dar prova della pretesa.

Il motivo e' infondato.

A parte la considerazione preliminare in forza della quale l'aver la CTR non valorizzato due elementi presuntivi tra i molti dedotti dall'ufficio pare censura per la formulazione della quale e' dubbia la sussistenza di interesse del contribuente, osserva la Corte come in concreto la CTR abbia ritenuto sussistenti le presunzioni atte a fondare la legittimita' dell'avviso di accertamento Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 39, comma 1, lettera d), in quanto i fatti certi posti a base delle stesse sono stati ritenuti - nel loro complesso, oltre che singolarmente esaminati - adeguati a dar prova del fatto incerto consistente nella sottrazione dei ricavi a imposizione.

L'ottavo motivo (erroneamente numerato sub. n. 9) denuncia violazione e falsa applicazione degli articoli 2727 e 2729 c.c., in rapporto al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del

1973, articolo 39, comma 1, lettera d), e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR posto a base della propria decisione elementi presuntivi privi dei requisiti di gravita', precisione e concordanza.

Il motivo non ha fondamento: invero, di fronte alle molteplici risultanze dell'attivita' di controllo (fondata su indagini finanziarie che hanno rilevato le note operazioni di patrimonializzazione di societa' da parte dei soci di (XXXXX) s.p.a., sul rinvenimento di quasi 30.000 Euro in contanti nella disponibilita' di (XXXXX), apparentemente inattivo, sull'analisi dei bilanci della societa', sulla valutazione delle operazioni immobiliari, e quant'altro) non puo' certo escludersi la sussistenza di elementi indiziari adeguatamente probanti, sia pur sul piano presuntivo, a fronte dei quali non risulta esser stata fornita dalla contribuente ne' la prova contraria ne' adeguati elementi - anche parimenti presuntivi - di segno contrario atti a togliere vis probatoria a quanto dedotto dall'Ufficio. Questa Corte ha gia' chiarito come (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 5374 del 02/03/2017)/ in tema di prova per presunzioni, il giudice, dovendo esercitare la sua discrezionalita' nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, e' tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positivita' parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, e' doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi.

E proprio in forza di tal valutazione complessiva la CTR ha ritenuto provate le pretese di maggiori imposte.

Il nono motivo (erroneamente rubricato sub. n. 10) censura la sentenza gravata per violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 2729 c.c., in rapporto con il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR tenuto conto anche di elementi presuntivi (gli importi risultanti dai contratti preliminari) non facenti parte dell'assetto accertativo degli accertamenti impugnati.

Il motivo risulta in primo luogo difettoso di autosufficienza, ed e' quindi inammissibile, non trascrivendosi in ricorso gli avvisi di accertamento di guisa che questa Corte non e' posta in grado di verificare la circostanza riferita e il vizio denunciato; in ogni caso esso e' privo di fondamento, in quanto l'elemento riferito - nel contesto del complessivo materiale probatorio in atti - e' privo di decisivita' ben potendo la sentenza della CTR fondarsi e resistere alla critica di parte ricorrente anche depurata di tal elemento.

Il decimo motivo (erroneamente rubricato sub. n. 11) si incentra sulla violazione e falsa applicazione dell'articolo 2729 c.c., in rapporto con il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, con riguardo sempre al

richiamo in motivazione alle risultanze dei contratti preliminari, per avere la CTR fondato la propria decisione su indizi privi dei requisiti di gravita', precisione e concordanza.

Il motivo, anche alla luce di quanto illustrato con riguardo alla decisione sul motivo che precede, e' inammissibile; esso invero non coglie la ratio decidendi della sentenza gravata, della quale l'affermazione in merito alle risultanze dei contratti preliminari va ritenuta mero obiter dictum. L'undicesimo motivo (erroneamente rubricato come n. 12) censura la pronuncia della CTR Veneta sedente in Mestre per nullita' della stessa e del procedimento, e/o per falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2, n. 4, in combinato disposto con l'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4, l'articolo 118 disp. att. c.p.c., e l'articolo 112 c.p.c., per omessa pronuncia/difetto assoluto di motivazione anche soltanto sotto il profilo grafico, della sentenza gravata, in ordine ai motivi di appello incidentale proposti dalla ricorrente, per avere la CTR omesso di decidere in ordine a cinque motivi di appello incidentale.

Il motivo e' sia inammissibile, sia infondato.

L'inammissibilita' discende dall'omessa trascrizione in atto dell'atto che conteneva i motivi che si assumono pretermessi, di guisa che a questa Corte non risulta possibile verificare la loro effettiva e tempestiva proposizione degli stessi risultando quindi in concreto il motivo sprovvisto di autosufficienza.

E comunque tutti i motivi di appello incidentale risultano in concreto infondati; ne deriva il loro difetto di decisivita' ai fini del decidere.

Il dodicesimo mezzo di ricorso (erroneamente rubricato sub. n. 13) lamenta omesso esame del fatto controverso e decisivo relativo alla rilevata violazione e/o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 1, anche in combinato disposto con la L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 2, e con la L. n. 212 del 2000, articolo 7, con riferimento alla mancata indicazione nel provvedimento autorizzativo dl controllo e verifica presso la sede della societa', delle ragioni della verifica e quindi anche delle effettive esigenze di controllo sul luogo, ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere la CTR omesso di esaminare le censure poste dalla societa' contribuente relativamente alla mancata indicazione nell'atto autorizzativo della verifica in loco delle ragioni della verifica e delle "effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo". Analogo profilo di censura, articolata con riguardo alla violazione di legge ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, svolge il successivo tredicesimo motivo (erroneamente rubricato sub. n. 14); pertanto - in quanto frammentazione di una medesima censura - i due motivi possono trattarsi congiuntamente.

Gli stessi, ciascuno ed entrambi per le ragioni che si esporranno, sono sia inammissibili, sia privi di fondamento.

Va dapprima rilevato il difetto di autosufficienza, in quanto a pag. 185 parte ricorrente trascrive il contenuto del proprio appello incidentale, che proclama riassuntivo delle difese del grado precedente, senza pero' trascrivere il contenuto dei ricorsi di fronte alla CTP; pertanto a questa Corte e' precluso l'esame di tali atti e la conseguente prescritta verifica della tempestiva

proposizione dell'eccezione. In ogni caso, i mezzi sono privi di fondamento in quanto il vizio denunciato non costituisce ragione di annullamento dell'atto impugnato che ne consegua.

Questa Corte ha sul punto ritenuto (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 17525 del 28/06/2019) che ai sensi della L. n. 4 del 1929, articolo 35, la Guardia di Finanza, in quanto polizia tributaria, puo' sempre accedere negli esercizi pubblici ed in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche, per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi e dai regolamenti in materia finanziaria, non necessitando, a tal fine, di autorizzazione scritta, richiesta per il diverso caso di accesso effettuato dai dipendenti civili dell'Amministrazione finanziaria.

E nel presente caso risulta dalla sentenza impugnata che il PVC fondante gli avvisi di accertamento venne redatto proprio dai militari della Gdf. Con riguardo poi al secondo profilo, il Collegio intende sul punto confermare l'orientamento di questa Corte secondo il quale (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 13501 del 29/05/2018) in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il dovere previsto dalla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 2, di informare il contribuente delle ragioni e dell'oggetto della verifica quando questa "viene iniziata" si riferisce a un dovere la cui violazione e' priva di sanzioni, fermo restando che questi potra' comunque far valere difetti di informazione da parte dei verbalizzanti in sede di impugnazione del conseguente avviso di accertamento, se derivante dal PVC cosi' viziato e dando ovviamente prova delle ragioni di pregiudizio derivanti da detta violazione del dovere di informativa, che debbono concretarsi in un pregiudizio non meramente teorico del diritto di difese dal contribuente, ma in una effettiva menomazione.

Il quattordicesimo motivo (erroneamente rubricato come n. 15) si incentra sull'omesso esame del fatto controverso e decisivo relativo alla rilevata violazione e/o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 5, con riferimento alla durata complessiva della verifica presso la sede del contribuente, ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non avere il giudice dell'appello preso in esame il vizio degli atti impugnati fondato sulla durata della verifica che li ha preceduti, superiore a 60 giorni; il quindicesimo motivo (erroneamente rubricato sub. n. 16) svolge analoga censura con riguardo alla violazione di legge. Stante la loro unitarieta', in quanto costituiscono frammentazione di una medesima censura, i motivi possono trattarsi all'unisono.

Dei due ridetti, il primo citato motivo risulta privo di autosufficienza, in quanto parte ricorrente a pag. 193 del proprio ricorso riporta il contenuto del proprio appello incidentale, richiamando le pagine dei ricorsi di fronte alla CTP che riferisce contenevano l'eccezione, ma non trascrive tali ricorsi di prime cure; pertanto - come sopra si e' detto quanto ai motivi che precedono - l'eccezione risulta in questa sede nuova e pertanto ne deriva l'inammissibilita' del motivo. Detti motivi, in ogni caso, letti congiuntamente, sono comunque privi di fondamento. In primo luogo, non risulta accertato, e neppure precisamente denunciato in ricorso - neanche nei gradi del merito - il profilo relativo al pregiudizio che si sarebbe concretamente determinato per il contribuente a seguito della violazione contestata; comunque, sul punto va in ogni caso, con riferimento alla relazione tra vizio della verifica e vizio dell'accertamento, richiamato quanto gia' deciso da questa Corte, (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 7584 del 15/04/2015; Cass. Sez. 5 -, (sentenza n. 2055 del 27/01/2017), secondo la quale in tema di verifiche tributarie, la violazione del termine

di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12, comma 5, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, ne' l'invalidita' degli atti compiuti o l'inutilizzabilita' delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni e' stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati.

Pertanto, dalla violazione ridetta, quand'anche sussistente non possono automaticamente ex se derivare invalidita' atte a ripercuotersi poi nei confronti dell'atto impugnato.

Il sedicesimo motivo (erroneamente numerato come 17) e' diretto a far sollevare dalla Corte questione di legittimita' costituzionale della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 5, con riferimento agli articoli 3, 97, 41, 42 Cost., ove questo Collegio ritenesse di confermare la sua pregressa giurisprudenza contraria alla prospettazione in diritto del ricorrente. Detta censura e' assorbita nella decisione dei motivi che precedono, alla lettura dei quali si rimanda anche in punto enunciazione delle ragioni che non consentono di dubitare della legittimita' costituzionale delle disposizioni di legge invocate e sospettate dal ricorrente di contrarieta' a Costituzione.

Il diciassettesimo motivo (rubricato sub. n. 18) che censura la pronuncia della CTR veneta per omesso esame del fatto controverso e decisivo per il giudizio con riferimento all'erroneo computo dei 30 giorni lavorativi di effettiva presenza dei verificatori in sede L. n. 212 del 2000, ex articolo 12, comma 5, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, e il seguente diciottesimo motivo (erroneamente rubricato sub. n. 19) che denuncia violazione e/o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 5, alla luce delle decisioni dei motivi che precedono, sono tutti assorbiti in quanto divenuti a questo punto irrilevanti ai fini del decidere.

Il diciannovesimo motivo (erroneamente rubricato sub. n. 20) si incentra poi sull'omesso esame del fatto controverso e decisivo per il giudizio, con riferimento alla motivazione degli accertamenti L. n. 212 del 2000, ex articolo 7, in relazione al contenuto delle osservazioni difensive ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere la CTR omesso di tener conto di dette osservazioni.

Il motivo non ha fondamento.

La ricorrente qui lamenta l'aver la CTR ritenuto che l'attivita' valutativa dell'Ufficio dovesse necessariamente tradursi in una specifica menzione nella motivazione dell'avviso. Come anche precisato di recente da questa Corte (Cass. 3583/2016; conformi le seguenti Cass. 20781/2016; Cass. 15616/2016), in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e' valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni presentate dal contribuente ai sensi della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, atteso che la nullita' consegue solo alle irregolarita' per cui essa sia espressamente prevista dalla legge, oppure, in difetto di previsione, allorche' ricorra una lesione di specifici diritti o garanzie tali da impedire la produzione di effetti da parte dell'atto cui ineriscono". Invero, all'obbligo dell'amministrazione finanziaria di "valutare" le osservazioni del contribuente (cui l'imposizione del termine dilatorio, a pena di nullita', e' strumentale) non si aggiunge l'ulteriore obbligo di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo, a pena di nullita'. Nella specie, invero, si discute effettivamente solo e soltanto della mancata esplicitazione nella

motivazione dell'atto impositivo della valutazione delle osservazioni del contribuente. Come e' noto, la L. n. 212 del 2000, articolo 12, ("Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali") prevede al comma 7), prima parte, che "nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente puo' comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori". Come emerge dalla stessa lettura della sopra trascritta prima parte del comma 7, - e dal raffronto con il tenore piu' perentorio della seconda parte, per la quale invece, all'esito di tanto complessa quanto nota evoluzione giurisprudenziale, si e' pervenuti a conclusione opposta - all'obbligo dell'amministrazione finanziaria di "valutare" le osservazioni del contribuente, all'imposizione del rispetto del termine dilatorio, questa si' a pena di nullita', non si aggiunge, come gia' detto, l'ulteriore obbligo di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo, a pena di nullita'. E neppure tale sommamente radicale conseguenza caducatoria puo' desumersi dal disposto del previgente del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, comma 2, laddove prevede che "l'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni". Conseguentemente, sulla questione dell'omessa considerazione, nell'atto impositivo, delle osservazioni formulate dal contribuente, questo Collegio non intende discostarsi dall'approdo per cui "non tutte le irregolarita' possono dar luogo a nullita', ma soltanto quelle cosi' sanzionate dalla legge, ovvero quelle che, anche in difetto di una comminatoria espressa, sono talmente lesive di specifici diritti o garanzie da impedire la produzione di qualsiasi effetto da parte dell'atto cui ineriscono" (Cass. n. 4324 del 2011; conformi erano in precedente Cass. n. 28764 del 2005; cfr. Cass. n. 4624 del 2008, relativa ad ipotesi in cui l'amministrazione e' invece esplicitamente obbligata a tener conto dell'esito del contraddittorio con il contribuente, in tema di applicazione dei coefficienti e parametri presuntivi di reddito derivanti dal c.d. redditometro, a fronte di puntuali e dettagliate deduzioni difensive presentate dal contribuente a seguito della relativa richiesta di chiarimenti); - non ricorrendo quindi, nella fattispecie in esame, ne' il presupposto formale, ne' quello sostanziale per la comminatoria della sanzione di nullita' e deve concludersi che la sentenza impugnata non abbia violato le disposizioni di legge suddette nel rigettare l'eccezione in parola (in termini, in ultimo Cass. 30783/2019).

Infine, il ventesimo motivo (anch'esso erroneamente indicato come n. 21) censura la sentenza gravata di ricorso per cassazione per violazione e/o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, in combinato disposto con la L. 212 del 2000, articolo 7, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR ritenuto sanati gli avvisi di accertamento impugnati anche se oggetto di osservazioni difensive da parte del contribuente.

Alla luce della decisione del motivo che lo precede, detto ultimo mezzo risulta assorbito in quanto divenuto irrilevante ai fini della decisione della controversia.

In conclusione ultima, il ricorso e' quindi integralmente rigettato.

La soccombenza regola le spese; sussistono poi - e la Corte ne da' atto - i presupposti processuali per il c.d. "raddoppio" del contributo unificato per atti giudiziari.

P.Q.M.

rigetta il ricorso; liquida le spese in Euro 20.000,00 oltre a spese prenotate a debito che pone a carico di parte soccombente.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari quello dovuto per il ricorso principale a norma del cit. articolo 13, comma 1 bis, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza