Sentenza del 18/10/2021 n. 28581 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 179/05/2013, depositata in data 12 dicembre 2013, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava l'appello proposto da B.C. nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 185/01/13 della Commissione tributaria provinciale di Pavia che aveva rigettato il ricorso proposto dalla suddetta avverso l'avviso di accertamento (---) con il quale l'Ufficio - sulla scorta delle risultanze di una verifica fiscale condotta dalla G.d.F. nei confronti di altra società (la Top Energy s.r.l.) presso la quale era emersa una "contabilità parallela" - aveva contestato alla contribuente, titolare della omonima ditta, esercente attività di commercio di prodotti per animali, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, per l'anno di imposta 2008, un maggiore reddito di impresa, ai fini Irpef, Irap e Iva, in relazione a presunte "cessioni in nero" di mangime dalla fornitrice Top Energy s.r.l..

2. Il giudice di appello, in punto di fatto, ha premesso che:1) a seguito di una verifica fiscale nei confronti di altra società,Top Energy, presso la quale era emersa una contabilità parallela attestante la fornitura "in nero"- con sottofatturazione e pagamento della differenza in contanti - di mangimi per animali a B.C., esercente attività di commercio di prodotti per animali, l'Ufficio di Pavia, stante la ritenuta inattendibilità delle scritture contabilmente corrette, aveva notificato a quest'ultima l'avviso di accertamento (---), recuperando a tassazione, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, maggiore ricavi, ai fini Irpef, Irap e Iva, per l'anno 2007; 2) avverso il predetto avviso la contribuente aveva proposto ricorso alla CTP di Pavia che, con sentenza n. 185/01/13 l'aveva rigettato; 3) avverso la sentenza di primo grado, la contribuente aveva proposto appello deducendo che: a) l'accertamento era stato effettuato esclusivamente sulla base delle dichiarazioni fatte ai verificatori dalla M. senza che la contribuente fosse stata convocata per il contraddittorio; b) l'accertamento era stato effettuato a seguito di un accesso illegittimo presso l'"abitazione" della M., autorizzato dal P.M., senza motivare in merito ai gravi indizi (e, per tale ragione, era stato impugnato dalla Top Energy s.r.l. anche l'accertamento ad essa notificato);c) l'illegittimità dell'accertamento per carenza di motivazione, mancanza dei presupposti, erroneità della metodologia ricostruttiva del reddito basata sull'applicazione di una percentuale di ricarico del 32% (superiore a quella di settore pari al 30%), mancata considerazione nella ricostruzione del reddito delle spese necessarie all'esercizio dell'attività correlate ai presunti ricavi; 4) aveva controdedotto l'Ufficio chiedendo la conferma della sentenza della CTP.

3. In punto di diritto, la CTR ha osservato che: 1) era ininfluente nel procedimento accertativo l'accesso dei verificatori - ritenuto illegittimo - effettuato presso l'abitazione di M.P., legale

rappresentante della Top Energy s.r.l.; 2) il rinvenimento di una "contabilità parallela" e le dichiarazioni del legale rappresentante della Top Energy avevano posto in evidenza la sottofatturazione di mangimi per animali domestici da quest'ultima alla contribuente con il pagamento della differenza in contanti; 3) la redditività dichiarata (che nell'anno in questione raggiungeva il livello minimo del 10%) costituiva la dimostrazione dell'inattendibilità dell'impianto contabile, il che giustificava l'accertamento induttivo dell'Ufficio.

4. Avverso la sentenza della CTR, la contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi; l'Agenzia delle entrate ha depositato "atto di costituzione".

5. La contribuente ha depositato memoria ex art. 380 bis.1 c.p.c., insistendo per l'accoglimento del ricorso.

6. Il ricorso è stato fissato nella Camera di consiglio del 12 novembre 2019, e in seconda riconvocazione, in data 12 febbraio 2020, rinviato a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza.

7. Il ricorso è stato fissato per la trattazione in pubblica udienza ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8 bis, come convertito, con mod., dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, degli artt. 2967, 2727 e 2729 c.c., e in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame circa fatti decisivi e controversi per il giudizio, per avere la CTR: 1) nell'affermare - senza dispiegare l'iter logico-giuridico seguito - la ininfluenza ai fini del procedimento in questione dell'accesso, ritenuto illegittimo, dei verificatori presso l'abitazione di M.P., omesso di verificare la legittimità del decreto autorizzativo del P.M. emesso sul presupposto dell'accesso presso locali adibiti "anche ad abitazione" contigui a quelli di svolgimento dell'attività di impresa, allorquando- come dedotto dalla contribuente nei gradi di merito- trattavisi di locale adibito esclusivamente ad abitazione di M. e distante da quelli dell'azienda, con conseguente carenza motivazionale del decreto sulla sussistenza dei "gravi indizi" di violazioni tributarie; 2) per avere la CTR ritenuto valido l'accertamento in questione anche se quest'ultimo-stante l'inutilizzabilità dei documenti rinvenuti nell'abitazione di M. - era basato esclusivamente sulle dichiarazioni di un terzo (M.), omettendo, peraltro, di valutare l'incongruità di queste ultime (quanto ai quantitativi dichiarati di merce non fatturata) con i dati emersi nel corso dell'accesso domiciliare.

1.1. Il primo profilo del primo motivo- quanto alla denunciata violazione di legge - è fondato.

Va ribadito che "In tema di accertamento dell'IVA, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, prescritta dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, commi 1 e 2, ai fini dell'accesso degli impiegati dell'Amministrazione finanziaria (o della Guardia di finanza, nell'esercizio dei compiti di collaborazione con gli uffici finanziari ad essa demandati) a locali adibiti anche ad abitazione del contribuente ovvero esclusivamente ad abitazione, è subordinata alla presenza di

gravi indizi di violazioni soltanto in quest'ultima ipotesi e non anche quando si tratti di locali ad uso promiscuo. Tale ultima destinazione ricorre non soltanto nell'ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi" (Cass. Sez. 6 - 5, Ord. n. 28068 del 16/12/2013, così statuendo, la S.C., ha riformato la sentenza impugnata, non adeguatamente motivata quanto alla necessità della suddetta autorizzazione, dovendosi accertare se, malgrado l'unicità del corpo di fabbrica, l'unità adibita ad officina meccanica, al cui interno erano stati acquisiti gli elementi posti a base dell'avviso di accertamento, fosse da ritenere collegata all'abitazione del contribuente, o, piuttosto, ne fosse separata; Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 7723 del 28/03/2018 con la quale la S.C., in applicazione del principio, ha cassato la sentenza impugnata, che aveva annullato l'atto impositivo per carenza di motivazione circa la ricorrenza di "gravi indizi" del provvedimento del P.M. di autorizzazione all'accesso all'abitazione del contribuente, omettendo ogni valutazione sull'uso promiscuo dei locali, nonostante la presenza di un collegamento interno tra il locale destinato ad uso abitativo e la sottostante unità immobiliare adibita a ristorante - pizzeria).

1.2. La CTR ha deciso in difformità al principio di diritto di cui a tale arresto giurisprudenziale; invero, in ordine al motivo di appello - di cui dà atto anche la sentenza impugnata nella parte in fatto- con cui la contribuente aveva dedotto l'illegittimità dell'avviso di accertamento in quanto fondato su dati acquisiti dalla G.d.F. durante l'accesso presso l'abitazione del legale rappresentante (M.) di altra società presunta fornitrice, in forza di provvedimento autorizzativo del P.M. non rispondente a quello tipizzato D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 52, comma 2, essendo privo della motivazione "sui gravi indizi" di violazioni tributarie trattandosi, ad avviso della contribuente, di locale adibito esclusivamente ad abitazione, il giudice di appello si è limitato ad affermare che "l'accesso dei verificatori ritenuto illegittimo, effettuato presso l'abitazione di M.P. (era) ininfluente ai fini del presente procedimento" senza valutare la contestata "promiscuità" - per denunciata mancanza di contiguità tra i locali dell'abitazione e quelli dove veniva svolta l'attività di impresa - sul cui presupposto (di locali adibiti anche ad abitazione) era stata rilasciata, nella specie, l'autorizzazione del P.M.; nè tantomeno la valutazione della CTR di ininfluenza, ai fini del procedimento in questione, dell'accesso domiciliare può trovare giustificazione nel fatto che quest'ultimo fosse avvenuto presso il domicilio di una persona fisica (M.) diversa dalla contribuente; ciò in quanto non è dato circoscrivere l'impugnabilità dell'atto del PM solo al soggetto presso i cui luoghi di vita o relazione siano stati rinvenuti documenti poi utilizzati in sede di contestazione tributaria a carico di altri; contrasta con tale interpretazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 2, per come richiamato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33 - secondo cui l'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma, di esercizio dell'attività economica può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indici di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni - il valore positivo di necessaria ed inscindibile legalità intrinseca voluto dalle norme che disciplinano il procedimento autorizzatorio con cui il P.M. può permettere, a discrezione ma con obbligatoria motivazione degli indizi di gravi violazioni tributarie, la deroga - costituzionalmente riservata alla previsione di legge dall'art. 14 Cost. - all'inviolabilità del domicilio personale. Una diversa ricostruzione dell'istituto, volta ad

attribuire la facoltà d'impugnativa alla sola persona incisa da un accesso non motivato al proprio domicilio e sia pur per la ricerca di prove di violazione di norme tributarie commesse da altra, toglierebbe ogni pregio alla guarentigia costituzionale, per come trasfusa nei citati articoli, permettendo invero a carico del contribuente, contro cui si facessero valere - come nel caso - documenti rinvenuti illegittimamente presso l'altrui domicilio, una compressione irragionevole del diritto di difesa svuotato del collegamento ai sensi dell'art. 24 Cost., in quanto rimesso alla mera eventualità che la sola persona fisica che ha subito l'accesso se ne dolga (in tal senso, Cass., sez. 5, n. 8206 del 2015). Ne discende, pertanto, che i gravi indizi di violazione tributaria, nelle ipotesi contemplate dell'art. 52, comma 2, costituiscono requisito dell'autorizzazione della perquisizione domiciliare direttamente fissato dalla legge, la cui sussistenza e legittimità non può sfuggire alla verifica del giudice deputato al sindacato della legittimità formale e sostanziale della pretesa impositiva, atteso che tale requisito coinvolge la regolarità del procedimento accertativo su cui si fonda tale pretesa. Ed è evidente che, nell'esercizio del compito in questione, il giudice deve negare la legittimità dell'autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime, valutando consequenzialmente il fondamento della pretesa fiscale senza tenere conto di quelle prove irritualmente raccolte (cfr. Cass. S.U. n. 16424/2002; in senso sostanzialmente conforme, Cass. nn. 19689/2004; 21779/2011; 19338/2011; Sez. 5, Sentenza n. 27174 del 2014).

Si è, inoltre, precisato, in proposito, che gli eventuali vizi dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare, prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 2, si riverberano sull'atto conclusivo, determinandone l'invalidità, solo ed esclusivamente con riferimento a quelle parti che siano legate all'atto istruttorio da un nesso di insostituibile e necessaria consequenzialità, mentre nessuna conseguenza comportano per quelle altre parti (come di distinte e diverse pretese tributarie) che siano del tutto distinte ed indipendenti (Cass. n. 23595/2011; n. 19338/2011; Sez. 5, Sentenza n. 27174 del 2014) giusta il generale principio di conservazione degli atti giuridici (anche amministrativi: per la sufficienza, ai fini della conservazione del provvedimento amministrativo sorretto da più ragioni giustificatrici, tra loro autonome e non contraddittorie, del fondamento anche di una sola di esse, cfr. Cons. Stato, 1, 26 maggio 2010 n. 2745, ex plurimis), in base al quale utile per inutile non vitiatur;

La CTR quindi ha male applicato la disposizione legislativa procedimentale oggetto della censura in esame, non giustificando adeguatamente l'applicazione del comma 1, in luogo del secondo; il mancato vaglio da parte della CTR della legittimità dell'accesso nei locali di altra società (definito "ininfluente" in base al primo ordine di motivi su cui poggia la decisione) rileva proprio in quanto l'accertamento fiscale è fondato sulla documentazione (contabilità parallela) reperita nell'abitazione della M.; il conseguente riverbero sulla utilizzabilità della detta documentazione vizia, pertanto, anche il successivo ragionamento presuntivo, ex art. 2729 c.c., operato dal giudice di appello (costituente il secondo ordine di motivi alla base della sentenza) che risulta basato sulla valutazione congiunta di entrambi gli elementi (contabilità parallela e dichiarazioni del legale rappresentante della Top Energy).

1.3. Nè, sotto tale profilo, può assumere "efficacia riflessa" nel presente giudizio il giudicato formatosi sulla sentenza della CTR della Lombardia, sezione distaccata di Brescia, n. 48/67/13 tra la Top Energy s.r.l. e l'Agenzia delle entrate, per effetto della pronuncia emessa da questa Corte

n. 28563/19 depositata il 6.11.2019 - con la quale è stata confermata la legittimità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della Top Energy (anche) in considerazione della accertata legittimità dell'avvenuto accesso della G.d.F. presso l'abitazione della legale rappresentante della società verificata (M.P.) in base al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 2, sulla scorta della preventiva autorizzazione del pubblico ministero, "non priva di motivazione in ordine alla sussistenza dei gravi indizi di violazione delle norme tributarie, in quanto essa (e il dato (era) incontestato) richiamava la nota in riferimento della Tenenza della Guardia di Finanza di Manerbio con la quale si fa(ceva) presente che (doveva) essere avviata una verifica fiscale" (pag. 5 della sentenza della Corte di cassazione n. 28563/19). Al riguardo, questa Corte ha più volte ribadito (sentt. nn. 6788/13, 2137/14; n. 24793/15) che, in tema di effetti del giudicato, la sentenza che sia passata in giudicato, oltre ad avere un'efficacia diretta tra le parti, i loro eredi ed aventi causa, ne ha anche una riflessa, poichè, quale affermazione oggettiva di verità, produce conseguenze giuridiche anche nei confronti di soggetti rimasti estranei al processo nei quali sia stata resa qualora essi siano titolari di diritti dipendenti dalla situazione definita in quel processo, o comunque subordinati a questa; in particolare, affinchè una sentenza passata in giudicato possa produrre effetti riflessi, si richiedono tre requisiti: (a) che i terzi non siano titolari di un diritto autonomo (Cass. nn. 2515/63; 2112/71; 444/74; 6178/81; 970/86; 7375/86), per tale dovendosi intendere o il diritto scaturente da un diverso rapporto giuridico (Cass. nn. 3928/68; 5320/03); oppure un diritto "la cui fattispecie costitutiva non risulti composta anche dalla esistenza (o inesistenza) del rapporto dedotto nel primo giudizio" (Cass. 16969/02); (b) che i terzi non ne possano risentire un "pregiudizio giuridico" (nn. 1895/65; 2112/71; 11213/07); (c) che l'efficacia riflessa investa solo l'affermazione di una "situazione giuridica che non ammette la possibilità di un diverso accertamento" (Cass., sez. 3, n. 8101 del 2020). L'efficacia ultrattiva del giudicato (oltre, dunque, i limiti soggettivi dettati dall'art. 2909 c.c.), - che, così, è idoneo a spiegare efficacia riflessa anche nei confronti di soggetti estranei al rapporto processuale, semprechè il terzo non sia titolare di un rapporto autonomo ed indipendente rispetto a quello in ordine al quale il giudicato interviene (v., ex plurimis, Cass., 17 maggio 2017, n. 12252; Cass., 2 dicembre 2015, n. 24558; Cass., 8 ottobre 2013, n. 22908; Cass., 5 luglio 2011, n. 14814; Cass., 13 gennaio 2011, n. 691), - trova giustificazione (proprio) nel nesso di pregiudizialità giuridica tra rapporti distinti, nel senso che tra la situazione giuridica oggetto del giudicato e la situazione giuridica facente capo al terzo estraneo al giudizio venga a configurarsi una relazione di "pregiudizialità - dipendenza in senso giuridico (e non in senso soltanto logico), ipotesi che si verifica nel caso in cui tutti od anche alcuni dei fatti costitutivi della fattispecie relativi al rapporto pregiudiziale-condizionante vengano ad integrare gli elementi della fattispecie del rapporto pregiudicato-condizionato" (Cass. Sez. U., 12 marzo 2008, n. 6523 cui adde Cass. sez. 5, n. 8289 del 2021; 11 giugno 2019, n. 15599; Cass., 20 febbraio 2013, n. 4241). Nella fattispecie in esame difetta, in primo luogo, il nesso di pregiudizialità giuridica tra il rapporto (tributario) facente capo alla Top Energy oggetto della sentenza passata in giudicato della CTR della Lombardia, sezione distaccata di Brescia, n. 48/67/13 e quello facente capo al contribuente B.C., oggetto del presente giudizio. Peraltro, quest'ultimo potrebbe risentire un "pregiudizio giuridico" dalla possibile efficacia riflessa del giudicato formatosi nei confronti della Top Energy quanto all'accertata legittimità dell'accesso domiciliare della G.d.f. nè tantomeno risulta venire in rilievo una situazione giuridica che non ammette la possibilità di un diverso accertamento.

2. L'accoglimento del primo profilo del primo motivo - quanto alla denunciata violazione di legge - comporta l'assorbimento del secondo profilo del primo motivo di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nonchè altresì a) del secondo motivo, con cui la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, per avere la CTR ritenuto legittimo l'avviso avuto riguardo anche alla reddittività troppo modesta dichiarata, il che privava di attendibilità le regolari scritture contabili; b) del terzo motivo con cui la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, l'omessa pronuncia della CTR sui motivi di appello con cui era stata dedotta: a) l'illegittima ricostruzione del reddito con applicazione della percentuale di ricarico del 32%; b) l'illegittima ripresa a tassazione, ai fini Iva, dell'intero maggiore volume di affari accertato e non della quota di maggiori ricavi rilevati; c) l'erronea rideterminazione del reddito di impresa in Euro 40.307,00 omettendo di riconoscere la deducibilità delle maggiori spese inevitabilmente correlate ai presunti maggiori ricavi, in violazione della L. n. 825 del 1971, art. 2, e del TU Imposte dirette, artt. 56 e 109.

3. In conclusione, va accolto il primo profilo del primo motivo; assorbiti i restanti motivi; cassa l'impugnata sentenza - in relazione al primo profilo del primo motivo - e rinvia anche per le spese del giudizio di legittimità alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo profilo del primo motivo; assorbiti i restanti motivi; cassa l'impugnata sentenza - in relazione al primo profilo del primo motivo - e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per il governo delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 27 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 18 ottobre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza