Sentenza del 24/11/2021 n. 36474 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione tributaria regionale della Basilicata rigettava l'appello proposto dalla S. s.p.a. in liquidazione (già D. S. s.p.a.) avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Matera (n. 156/1/2013) che aveva respinto i ricorsi riuniti presentati dalla contribuente contro gli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti per gli anni 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, dall'Agenzia delle entrate sulla base della contabilità "parallela" rinvenuta all'interno di un'autovettura di proprietà della società, in uso promiscuo al dirigente dello stabilimento, e contenuta su alcune pen drive poste nel bagagliaio dell'auto. Il giudice d'appello, in particolare, evidenziava la sussistenza dei presupposti per il "raddoppio" del termine per l'emissione di avvisi di accertamento, essendo provata la pendenza di un procedimento penale, manifestata anche da una richiesta di rinvio a giudizio. Inoltre, la documentazione era stata rinvenuta nell'autovettura di proprietà della società, seppure in uso promiscuo ad un dipendente. Gli avvisi di accertamento erano correttamente motivati in presenza di elementi presuntivi consistenti, costituiti dalla contabilità "in nero" reperita nel corso dell'ispezione, non potendosi trattare di meri budget previsionali. Erano stati, comunque, riconosciuti maggiori costi in relazione ai ricavi determinati, tranne i costi non inerenti.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la società, depositando anche memoria scritta.

3. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

4. Il Procuratore Generale ha depositato memoria in data 5 ottobre 2021, contenente conclusioni scritte.

5. All'udienza pubblica, tenutasi con le modalità di cui al D.L. n. 176 del 2020, art. 23, comma 8-bis, nessuno è comparso per la società ricorrente e per l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1. Anzitutto, si rileva che è stato pienamente rispettato il contraddittorio tra le parti, come declinato dalla disciplina speciale di cui al D.L. n. 176 del 2020, art. 23, comma 8-bis.

Invero, in data 15 ottobre 2021 il difensore della società ha chiesto la discussione orale del presente procedimento, ai sensi del D.L. n. 176 del 2020, art. 23, comma 8-bis. "in ragione della complessità della questione che investe più annualità e della consistente mole di documenti di ciascun giudizio".

La Cancelleria della Corte ha provveduto a comunicare alla Agenzia delle entrate, in data 20 ottobre 2021, a mezzo posta certificata, l'avvenuta presentazione della richiesta di discussione orale presentata dalla società ricorrente, come da documentazione in atti.

Il Procuratore Generale ha depositato memoria contenente conclusioni scritte in data 5 ottobre 2021.

All'udienza pubblica del 10 novembre 2021 nessuno è comparso per la società ricorrente e per l'Agenzia delle entrate.

1.1. Con il primo motivo di impugnazione la società deduce la "illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, nonchè per erroneità (apparenza) del giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4". In particolare, la società aveva eccepito nel ricorso introduttivo che gli accertamenti notificati dall'Ufficio per gli anni 2004, 2005 e 2006 erano illegittimi in quanto notificati oltre il termine di decadenza del quarto anno successivo al termine di presentazione della dichiarazione, in assenza di presentazione della denuncia penale ex art. 331 c.p.p., da intendersi come elemento indispensabile per l'operatività della regola del "raddoppio" dei termini di accertamento D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 43, comma 3, e D.P.R. n. 633 del 1972, 57, comma 3. Solo in grado di appello la società ha depositato l'informativa di reato ex art. 331 c.p.p., inviata dalla Guardia di Finanza alla procura della Repubblica presso il tribunale di Matera, con cui sono stati denunciati i reati di dichiarazione fraudolenta D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 3, per gli anni dal 2007 al 2010. Successivamente, l'Ufficio ha allegato agli atti di causa l'altra informativa di reato per gli anni 2004, 2005 e 2006 anch'essa trasmessa dalla Guardia di Finanza in un secondo momento, il 18 luglio 2012, alla procura della Repubblica. La società aveva depositato in giudizio la richiesta di rinvio a giudizio dell'amministratore per i soli anni dal 2006 a 2010, dimostrando la illegittimità della proroga dei termini di accertamento per gli anni 2004 e 2005, trattandosi di anni per i quali il reato era già prescritto.

In ogni caso, non poteva applicarsi il raddoppio dei termini in quanto prima della scadenza del termine ordinario di accertamento non era stata trasmessa la denuncia di reato. Peraltro, per gli anni 2004, 2005 e 2006, alla data del 17 luglio 2012, chiusura del processo verbale di constatazione, i termini ordinari di accertamento erano già scaduti. Tra l'altro, non sussistevano i presupposti del reato di dichiarazione fraudolenta di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, non essendovi stata la manipolazione con mezzi fraudolenti delle scritture contabili.

1.2. Il motivo è fondato esclusivamente con riferimento alla ripresa fiscale relativa all'Irap, nei termini di cui in motivazione.

Anzitutto, si rileva che il vizio di motivazione apparente adombrato dalla ricorrente nell'intestazione del motivo di ricorso, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, è infondato, in quanto, non solo vi è in atti la redazione grafica della motivazione, ma quest'ultima è suffragata, nella sua concatenazione logico-giuridica, da tutti gli elementi indispensabili a supportare la decisione.

1.3. Il motivo è infondato anche nel merito, con riguardo all'Ires ed all'Iva; invero, il raddoppio dei termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, e al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, nei testi applicabili "ratione temporis", presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 247 del 2011 (Cass., sez. 5, 28 giugno 2019, n. 17586).

1.4. Va anche osservato che i termini previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, per l'IRPEF e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, per l'IVA, come modificati dal D.L. n. 223 del 2006, art. 37, conv., con modif., in L. n. 248 del 2006, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se archiviata o tardiva, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento già notificati, relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, incidano le modifiche introdotte dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, commi da 130 a 132, attesa la disposizione transitoria, ivi introdotta, che richiama l'applicazione del D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2, nella parte in cui fa salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni e degli inviti a comparire D.Lgs. n. 218 del 1997, ex art. 5, già notificati, dimostrando un "favor" del legislatore per il raddoppio dei termini se non incidente su diritti fondamentali del contribuente, quale il diritto di difesa, in ossequio ai principi costituzionali di cui agli artt. 53 e 112 Cost. (Cass., sez. 6-5, 19 dicembre 2019, n. 33793; anche Cass., sez. 5, 22 gennaio 2021, n. 1318).

1.5. Invero, non può ritenersi applicabile al rapporto tributario oggetto del presente giudizio la normativa successiva di cui al D.Lgs. n. 208 del 2015, art. 1, commi 130, 131 e 132 (c.d. legge di Stabilità 2016) che, dopo avere introdotto significative modifiche alla precedente disciplina in materia di termini per l'accertamento, ha, da un lato, espressamente disposto che tali modifiche si applicano agli avvisi relativi al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi; dall'altro, la medesima disposizione di cui al D.Lgs. cit., art. 1, comma 132, ha previsto, solo per gli avvisi di accertamento che devono ancora essere notificati, l'operatività, a pena di decadenza, del termine ordinario di cinque anni dalla presentazione della dichiarazione ovvero, in caso di omessa presentazione di dichiarazione o di dichiarazione nulla, di cinque anni da quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto esser presentata, consentendo espressamente il raddoppio di tali termini in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per alcuno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, purchè la relativa denuncia da parte dell'Amministrazione Finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di Finanza, sia presentata o trasmessa entro la scadenza dei termini ordinari di accertamento di cui sopra.

La normativa sopra indicata non ha tuttavia modificato il regime transitorio introdotto dal D.Lgs. 3 agosto 2015, n. 128, art. 2, copmma 3, che ha espressamente previsto che "sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle Entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto" (e cioè il 2.9.2015 certamente successiva alla data di notifica degli avvisi di accertamento oggetto del presente giudizio, effettuata nel 2012), con la conseguenza che, nel caso di specie, non può trovare applicazione la nuova disciplina introdotta con il citato D.Lgs. n. 208 del 2015 - ribadita solo per gli avvisi di accertamento "ancora da notificare" relativi ai periodi

imposta precedenti a quelli in corso alla data del 31.12.2016 - che consente il raddoppio dei termini ordinari per gli accertamenti scaturenti da violazioni importanti obbligo di denuncia penale per reato tributario solo nel caso in cui tale denuncia sia presentata o trasmessa entro la scadenza del termine ordinario di accertamento (Cass., sez. 5, 22 gennaio 2021, n. 1318).

1.6. Pertanto, in relazione ad avvisi di accertamento notificati prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 128 del 2015 (come, nel caso di specie, in cui gli avvisi di accertamento risultano notificati ben prima del 2015; per gli anni 2004 e 2005 gli avvisi di accertamento sono stati notificati il 15 novembre 2012, come risulta a pagina 42 del ricorso per cassazione) si applica il testo previgente del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, con conseguente operatività del raddoppio dei termini in presenza di violazioni tali da far insorgere l'obbligo di denuncia per reato tributario, a prescindere dall'effettiva presentazione di tale denuncia e quale che sia l'epoca della sua presentazione.

1.7. Inoltre, non rileva in alcun modo che la notizia di reato sia emersa dopo il decorso dell'ordinario termine accertamento.

Infatti, per la Corte costituzionale (Corte Cost., 25 luglio 2011, n. 247) i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una proroga di quelli ordinari, ma sono anch'essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva, cioè ove sussista l'obbligo di denuncia penale per i reati tributari, senza che all'Amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione. I termini raddoppiati, quindi, non si innestano su quelli brevi, in base ad una scelta discrezionale degli uffici tributari, ma operano autonomamente allorchè sussistano elementi obiettivi tali da rendere obbligatoria la denuncia penale per i reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000. Non può dunque farsi riferimento alla riapertura o alla proroga di termini scaduti, nè alla reviviscenza di poteri di accertamento ormai esauriti, poichè i termini brevi e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie ab origine diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono i diversi termini di accertamento. Pertanto, mentre i termini brevi di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, commi 1 e 2, operano in presenza di violazioni tributarie per le quali non sorge l'obbligo di denuncia penale di reati, i termini raddoppiati di cui all'art. 57, comma 3, operano, invece, in presenza di violazioni tributarie per le quali vi è l'obbligo di denuncia.

Inoltre, il D.L. 223 del 2006, art. 37, comma 26, non prevede una riapertura di termini di accertamento già scaduti, ma risolve solo una questione di successione di leggi nel tempo, senza dettare una disciplina sostanziale. La norma prevede che "le disposizioni di cui è commi....25 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del presente decreto sono ancora pendenti i termini di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, commi 1 e 2 (...)". In tal modo, dunque, non viene retroattivamente riaperto un termine già scaduto, ma viene solo escluso che il raddoppio dei termini si applica alle violazioni tributarie per le quali, alla data di entrata in vigore del decreto (4 luglio 2006), fosse già decorso il termine di accertamento previsto dalla normativa anteriore.

Pertanto, il raddoppio del termine, costituendo un termine del tutto slegato dai termini ordinari di accertamento, perchè opera in via automatica al verificarsi del presupposto della sussistenza di illeciti penali, anche per consentire al giudice tributario di utilizzare elementi istruttori delle

indagini penali nel frattempo espletate, può operare anche se la notizia di reato è emersa dopo la scadenza del termine ordinario di decadenza.

1.8. Alla data del 4 luglio 2006, momento di entrata in vigore del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, non era in alcun modo decorso il termine di accertamento previsto dalla normativa anteriore, in quanto le violazioni tributarie attengono agli anni dal 2004 al 2010. Pertanto, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, gli avvisi di accertamento dovevano essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre, del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Per l'anno 2004, che è quello più risalente nel tempo, dunque, il termine massimo "ordinario" per l'emissione dell'avviso di accertamento, da individuarsi nell'anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (l'anno 2005), era il 31 dicembre del 2009, sicchè gli avvisi di accertamento notificati il 15 novembre 2012 (con riferimento agli anni 2004 e 2005) erano tempestivi, sia perchè alla data del 4 luglio 2006 il termine ordinario quadriennale non era scaduto, sia perchè si deve considerare il "raddoppio" dei termini, che porta il computo complessivo al 31 dicembre 2013.

1.9. La sussistenza dell'obbligo di denuncia penale ex art. 331 c.p.p. emerge, non solo dalla produzione nel giudizio di appello della informativa di reato redatta dalla Guardia di Finanza e presentata presso la procura della Repubblica del tribunale di Matera, ma anche dal rinvenimento all'interno del bagagliaio dell'auto intestata alla società, della documentazione "parallela" della contribuente, che dimostrava l'inattendibilità e la non veridicità dell'intero apparato delle scritture contabili.

Del resto, il giudice tributario deve limitarsi a controllare, se è richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo, al riguardo, una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'Amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità, con la precisazione, però, che il correlativo tema di prova - e, quindi, l'oggetto della valutazione da effettuarsi da parte del giudice tributario- è circoscritto al riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale e non riguarda l'accertamento del reato (Cass., sez. 6-5, 15 aprile 2021, n. 9958).

Si è, dunque, affermato che, ove il contribuente denunci il superamento dei termini di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, deve contestare la carenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, non potendo mettere in discussione la sussistenza del reato il cui accertamento è precluso al giudice tributario (Cass., sez. 5, 28 aprile 2021, n. 11156; Cass., sez. 5, 2 luglio 2020, n. 13481).

I termini per l'emissione dell'avviso di accertamento, allora, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se archiviata o tardiva (Cass., sez. 5, 28 aprile 2021, n. 11156).

1.10. Quanto alla eccepita prescrizione del reato, si evidenzia che per la Corte costituzionale, sopra citata (Corte Cost., 25 luglio 2011, n. 247), l'obbligo di denuncia, comportante il raddoppio dei termini di accertamento, sorge anche ove sussistano cause di non punibilità impeditive della prosecuzione delle indagini penali ed il cui accertamento resti riservato all'autorità giudiziaria

penale; con la precisazione che il termine raddoppiato di accertamento è comunque più ampio del termine di prescrizione del reato. L'obbligo di denuncia del pubblico ufficiale ex art. 331 c.p.p. sussiste quando questi sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare, escluse le cause di estinzione o di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria, non essendo sufficiente il generico sospetto di un'eventuale attività illecita. Si evidenzia, ancora, che il raddoppio dei termini deriva dall'insorgenza dell'obbligo della denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione di tale denuncia o da un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato.

1.11. Il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 3, prevede (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), discostandosi dall'ipotesi delittuosa di cui all'art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), che "fuori dei casi previsti dall'art. 2, è punito con la reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore con riferimento a taluna delle singole imposte, ad Euro 77.468,53;b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque è superiore a Euro 1.549.370,70".

Il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, è caratterizzato da una struttura bifasica, presupponendo la compilazione e presentazione di una dichiarazione mendace nonchè la realizzazione di un'attività ingannatoria prodromica, purchè di quest'ultima, ove posta in essere da altri, il soggetto agente abbia consapevolezza al momento della presentazione della dichiarazione (Cass., pen., sez. 3, 15 febbraio 2019, n. 15500, depositata il 9 aprile 2019).

Si è affermato che integra il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, comma 1, la condotta di chi registra in contabilità una fattura recante lo stesso numero e la stessa data di altra fattura di importo decisamente superiore, che invece non viene annotata, trattandosi di comportamento insidioso ed ingannatorio, idoneo ad ostacolare l'accertamento dell'imponibile ed a indurre in errore l'amministrazione finanziaria (Cass. pen., sez. 3, 29 marzo 2017, n. 37127, depositata il 26 luglio 2017).

Nella fattispecie in esame, l'intera contabilità ufficiale della società era "doppiata" da una contabilità parallela occulta, registrata su apposite pen drive custodite all'interno dell'autovettura intestata alla società, ad uso promiscuo anche di un dirigente della stessa; sussistevano, dunque, elementi indiziari seri della consumazione del reato contestato, a prescindere da ogni diversa valutazione da parte del giudice penale.

Per la realizzazione del mezzo fraudolento è, infatti, necessaria la sussistenza di un quid pluris rispetto alla falsa rappresentazione offerta nelle scritture contabili obbligatorie e, cioè, una condotta connotata da particolare insidiosi dà derivante dall'impiego di artifici idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità contabile (Cass. pen, sez. 3, 22 novembre 2012, n. 2292).

La motivazione del giudice d'appello è, dunque, allora del tutto corretta ed è improntata all'applicazione dei principi di diritto enunciati dal giudice di legittimità. Si fa riferimento, nella motivazione, sia alla provata pendenza del procedimento penale, sia all'esistenza di una contabilità "in nero" reperita nel corso dell'ispezione, costituente una sorta di contabilità parallela.

1.12. Va accolto, invece, il primo motivo di impugnazione in relazione all'Irap, in quanto per questa Corte, il "raddoppio dei termini di accertamento" non opera con riferimento all'Irap, in quanto per tale imposta non sono previste sanzioni penali, sicchè è evidente che, in relazione alla stessa, non può operare la disciplina del "raddoppio" dei termini quale applicabile ratione temporis (Cass., 3 maggio 2018, n. 10483; Cass., n. 20435 del 2017; Cass., n. 4775 del 2016; Cass., n. 26311 del 2017; Cass., n. 23629 del 2017).

Nè trattasi di questione nuova, sollevata solo in sede di memoria depositata ex art. 378 c.p.c., in quanto, sin dal ricorso introduttivo la società ha eccepito la decadenza dell'Amministrazione dal potere impositivo D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 43, per l'inapplicabilità del "raddoppio del termine" da reato, con riferimento a tutte le riprese fiscali, quindi Ires,Iva e Irap.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "illegittimità della sentenza per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, commi 1, 2 e 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3". Invero, per l'accesso nei locali destinati all'attività commerciale è sufficiente l'ordine di servizio, mentre l'accesso in "locali diversi" da quelli di esercizio dell'attività necessita della previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, sempre che ricorrano gravi indizi di violazioni. Anche nei locali adibiti ad uso promiscuo, intendendo per tali i locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria sempre l'autorizzazione del procuratore. Nella specie, le pen drive (chiavette USB) sono state rinvenute all'interno del bagagliaio di una autovettura, intestata alla società, ma concessa ad uso promiscuo (di servizio e personale) ad un dipendente della società, come da regolare contratto stipulato per la concessione del relativo fringe benefit. Sarebbe, dunque, assente l'autorizzazione del procuratore della Repubblica, non essendo l'auto in uso al presidente del consiglio di amministrazione, ma assegnata ad uso promiscuo ad un dipendente.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. Pacifici sono i fatti di causa; al momento dell'accesso presso la sede della società S. D. s.p.a., gli organi accertatori effettuavano una perquisizione nell'autovettura rinvenuta nel parcheggio dello stabilimento (cfr. pagina 2 del ricorso per cassazione), intestata alla società, ma assegnata in uso promiscuo al direttore dello stabilimento (G.D.M.), all'interno della quale, nel vano portabagagli, venivano rinvenute 3 pen drive (chiavette USB), con all'interno tutta la contabilità "parallela" rispetto alle intere scritture contabili, con indicazione anche linguistica di tale doppia contabilità, attraverso l'aggiunta bis (conto/divani bis....salotti-bis).

2.3. Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 1 (accessi, ispezioni e verifiche) dispone che "gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistico professionali", con la precisazione che "gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere

muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono" e che "tuttavia per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica".

Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 2, poi dispone che "l'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni".

2.4. Nella specie, è pacifico che l'autovettura fosse parcheggiata all'interno dello stabilimento, che fosse intestata in via esclusiva alla società e che fosse utilizzata in uso promiscuo dal direttore dello stabilimento.

Ciò che rileva, nel caso di perquisizione di una autovettura, e se la stessa possa essere assimilata ai "locali destinati all'esercizio di attività commerciali" o se, invece, debba essere ritenuta "locale diverso".

Questa Corte ha escluso la possibilità di una perquisizione dell'auto di un dipendente, all'interno della quale era stata trovata documentazione contabile della società. Si è, infatti, affermato che, in tema di IVA, è illegittimo l'avviso di rettifica della dichiarazione del contribuente fondato su documentazione contabile rinvenuta all'interno dell'autovettura di un suo dipendente, sottoposta a controllo da una pattuglia della Guardia di Finanza senza autorizzazione del Procuratore della Repubblica, ancorchè tale documentazione sia stata consegnata spontaneamente dal dipendente e i verbalizzanti siano stati da questo accompagnati nei locali del contribuente (una società in nome collettivo) per la compilazione del processo verbale di constatazione, atteso che il successivo accesso e la verifica in detti locali non vale a rendere utilizzabili le risultanze di un'acquisizione documentale illegittima fin dalla sua origine (Cass., sez. 1, 8 novembre 1997, n. 11036).

Tuttavia, questa Corte si è occupata della diversa ipotesi in cui la documentazione contabile della società è stata rinvenuta all'interno dell'auto di proprietà del fratello dell'amministratore, che era stato sorpreso proprio nell'atto del prelevamento della documentazione dalla società per riporla all'interno dell'autovettura (Cass., sez. 5, n. 10590 del 2011). Pertanto, ha precisato la Corte che, poichè i militari alle sei del mattino si erano recati presso l'abitazione dell'amministratore e avevano notato il sospetto trasporto di documentazione nella vettura del fratello di questi, tale auto "non era in quel momento adibita a uso personale, ma al trasporto di documentazione dell'azienda in verifica". Si trattava, allora, di un veicolo che di fatto, e in quel particolare momento, era riferibile all'impresa e al suo amministratore, non differendo funzionalmente la struttura di tale veicolo da qualsiasi altro luogo chiuso idoneo a ricevere ed occultare cose, comunque, attinenti all'impresa stessa.

2.5. I medesimi principi possono essere traslati nella fattispecie in esame, che si connota peraltro, di un ulteriore elemento a favore della legittimità della perquisizione, senza l'ausilio dell'autorizzazione del procuratore della Repubblica; infatti, da un lato, è pacifico che l'auto fosse intestata in via esclusiva alla società; dall'altro, è altrettanto pacifico che l'auto, all'interno della quale erano occultati, nel bagagliaio, le pen drive (chiavette USB), contenenti l'intero apparato

delle scritture contabili "parallele" a quelle ufficiali, si trovava proprio nel parcheggio della società, ed era utilizzata, proprio in quel frangente, come auto utilizzata dal direttore dello stabilimento per recarsi al lavoro. Trattandosi pure di utilizzo promiscuo, sia per l'attività lavorativa che per la vita privata, al momento della perquisizione degli organi accertatori, l'auto era utilizzata proprio a fini lavorativi, tanto da trovarsi parcheggiata, in orario di lavoro, all'interno dello stabilimento della società.

Nè l'auto può ovviamente essere considerata "domicilio" o luogo ad esso equiparabile, trattandosi di spazio privo dei requisiti minimi necessari per potervi soggiornare per un apprezzabile periodo di tempo e nel quale non si compiono atti caratteristici della vita domestica (Cass. pen., sez. 4, 14 marzo 2013, n. 19375, depositata il 6 maggio 2013).

Ovviamente, nel caso di perquisizione effettuata sull'autovettura dell'amministratore della società, questa Corte (Cass., sez. 5, 3 luglio 2003, n. 10489) ha ritenuto che l'utilizzo del veicolo risultava riferibile all'attività di impresa, trovando applicazione la disciplina generale per la quale non necessita di autorizzazione da parte dell'autorità giudiziaria ogni ispezione effettuata sui beni o locali appartenenti all'impresa. Con la specificazione che "non sarebbe stata contestabile l'acquisizione di documentazione rinvenuta a bordo di un furgone della società, del pari non risulta contestabile l'acquisizione di documentazione "nera" a bordo di autovettura condotta dall'amministratore, non risultando autovettura adibita in quel momento ad uso meramente personale o al trasporto per conto terzi".

Si è anche affermato che è pienamente legittima l'acquisizione di un brogliaccio rinvenuto all'interno dell'automezzo del contribuente, esercente attività di commercio all'ingrosso di abbigliamento, utilizzato per il trasporto di beni viaggianti e costituente, quindi, un bene "appartenente all'impresa", ossia un bene utilizzato per l'attività aziendale, non risultando in alcun modo che l'automezzo apparteneva a soggetto estraneo all'impresa o era adibito a trasporto per conto terzi.

Sulla questione in decisione non incide l'ordinanza interlocutoria di questa Corte, con rimessione al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle sezioni unite, sulle diverse questioni dell'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti e simili (Cass., sez. 5, 22 aprile 2021, n. 10661).

Si ribadisce, che nella fattispecie in esame, costituiscono elementi insuperabili della legittimità della perquisizione dell'autovettura e del conseguente rinvenimento della contabilità parallela, l'intestazione dell'auto in via esclusiva alla società e l'utilizzo della stessa, in quel preciso frangente, per recarsi sul posto di lavoro, da parte del direttore dello stabilimento, che ne aveva l'uso promiscuo, in base ad apposito atto negoziale, trovandosi l'auto parcheggiata all'interno dello stabilimento.

Il giudice d'appello, nel rigettare il gravame articolato dalla contribuente, ha valorizzato proprio tali elementi, evidenziando che l'autovettura era di proprietà esclusiva della società ed era parcheggiata proprio all'interno dello stabilimento.

La censura impugnatoria articolata dalla società si incentra in modo specifico sulla inutilizzabilità delle pen drive rinvenute nell'auto intestata alla società, perchè la stessa non poteva essere qualificata come locale destinato all'attività di impresa, ma era annoverabile tra i "locali diversi" per i quali sarebbe stata necessaria la previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, anche per l'uso promiscuo dell'auto da parte del direttore dello stabilimento (cfr. ricorso per cassazione "da qui, la parte aveva eccepito l'illegittima acquisizione di detta documentazione extracontabile che avrebbe richiesto la previa autorizzazione del procuratore della Repubblica ove pure fossero emersi i casi di gravi indizi di violazione delle norme tributarie, trattandosi di ispezione in locali diversi da quelli di esercizio dell'attività...").

Il giudizio di cassazione, infatti, essendo a "critica vincolata", si impernia sui motivi di impugnazione che vanno incasellati rigidamente nella griglia predisposta dalla norma.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "illegittimità della sentenza per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, delle disposizioni degli artt. 2727 e 2729 c.c. e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3". Il semplice rinvenimento delle chiavette USB con all'interno alcuni conti del bilancio non costituirebbe un indizio grave e preciso della legittimità della ripresa fiscale. L'Ufficio non avrebbe poi effettuato riscontri contabili, bancari e finanziari dei dati rilevati nelle chiavette USB che ha ritenuto essere "coincidenti" con altri documenti e con taluni conti del bilancio. Tra l'altro, non sarebbe stata effettuata alcuna verifica delle risultanze di magazzino, mentre la società avrebbe depositato su apposito DVD e sul supporto cartaceo tutte le rettifiche negative e positive di magazzino. L'Agenzia avrebbe ritenuto intempestiva la documentazione in quanto fornita quando la verifica era stata già eseguita.

3.1. Il motivo è infondato.

Anzitutto, si rileva che la ricorrente chiede un nuovo accertamento su fatti ed elementi istruttori, già compiutamente valutati dal giudice di merito, non consentita in questa sede; ma, soprattutto, poichè la sentenza d'appello è stata depositata il 20 maggio 2014, e l'appello è stato spedito il 6 settembre 2013, quindi dopo I'11 settembre 2012, data di entrata in vigore del D.L. n. 83 del 2012, trova applicazione l'art. 348-ter c.p.c., trattandosi di doppia decisione conforme di merito, sulla base dei medesimi elementi istruttori. Pertanto, è inammissibile, in tali fattispecie, l'articolazione di un motivo di ricorso per cassazione per censura della motivazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, pur avendo la ricorrente dissimulato il motivo di censura della motivazione, con la deduzione della violazione di legge ex artt. 2727 e 2729 c.c. Tra l'altro, nella fisionomia del motivo di censura la ricorrente, non si limita a contestare la qualificazione di indizi gravi, precisi e concordanti, sub specie di gravità e precisione degli stessi, ma chiede una rivalutazione dell'intero materiale istruttorio, già congruamente compiuta dal giudice di merito, concentrandosi sulla critica del ragionamento inferenziale del giudice, non consentita con la censura di violazione di legge ex artt. 2727 e 2729 c.c.

3.2. Inoltre, per questa Corte la contabilità in nero, costituita da appunti personali e da informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di

gravità e precisione, prescritti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, perchè nella nozione di scritture contabili, disciplinate dagli artt. 2709 e ss. c.c., devono ricomprendersi tutti i documenti che registrino in termini quantitativo o monetari, i singoli atti di impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, spettando poi al contribuente l'onere di fornire adeguata prova contraria (Cass., 23 maggio 2018, n. 12680; Cass., 30 ottobre 2018, n. 27622).

Inoltre, si è affermato che, in tema di accertamento induttivo dei redditi di impresa, di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 comma 1 lett. d, il convincimento del giudice in ordine alla sussistenza di maggiori ricavi non dichiarati da un'impresa commerciale può fondarsi anche su una sola presunzione semplice, purchè grave e precisa (Cass., 22 dicembre 2017, n. 30803; Cass., 16 novembre 2011, n. 24051, con riferimento a brogliacci reperiti presso la sede della società; Cass., 27 febbraio 2015, n. 4080, in relazione ad un quadernone contenente l'indicazione degli effettivi quantitativi di materiale prodotto; Cass., 3 ottobre 2014, n. 20902, per la necessità della comparazione tra i dati acquisiti e quelli emergenti dalla contabilità ufficiale del contribuente).

Dal controricorso, poi, emerge in modo nitido la costruzione e l'architettura di una contabilità parallela con riferimento alle intere scritture contabili della società, tanto che alcune voci contenute nei file recano la dicitura "bis" (" salotti c/vendite-bis; provvigioni-bis, trasporti-bis"). In altri casi si è fatto esplicitamente riferimento all'espressione "sotto fatturazioni". La precisione e l'analiticità delle voci riportate nei bilanci "paralleli" esclude nel modo più assoluto che si sia trattato solo di previsioni, budget ed altro, in quanto alcune voci coincidono perfettamente con il bilancio ufficiale. Insomma, emerge chiara la predisposizione di una contabilità ufficiosa che ha "doppiato" la contabilità ufficiale.

Pertanto, nella specie, l'Agenzia, con il rinvenimento della documentazione extracontabile, ha fornito un elemento indiziario preciso e grave della esistenza della contabilità in nero della società. Il giudice d'appello ha fatto così riferimento, in modo corretto, alla indicazione negli avvisi di accertamento di elementi presuntivi oggettivamente e intrinsecamente consistenti, dotati di specificità e concretezza e non suscettibili di diversa interpretazione. Ha escluso, poi, che la contabilità in nero rinvenuta nel corso dell'ispezione, possa essere definita come mero budget previsionale.

4. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "illegittimità della sentenza per violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 e art. 12, comma 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n 3", in quanto l'Agenzia, nella motivazione degli avvisi di accertamento non avrebbe tenuto in alcun modo conto del contenuto delle memorie difensive della società contribuente. L'Ufficio avrebbe risposto solo ad alcune delle osservazioni e, perlopiù, con formula "di stile".

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. Anzitutto si rileva che la ricorrente avrebbe dovuto riportare, almeno per stralcio e nei suoi contenuti essenziali, il corpo dei singoli avvisi di accertamento, per consentire a questa Corte di sindacare la valutazione effettuata dal giudice d'appello in ordine a tale motivo di doglianza.

4.3. Sempre preliminarmente si osserva che, nella fattispecie in esame, non vi era alcun obbligo per l'Amministrazione di "motivazione rafforzata". Infatti, in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente L. n. 212 del 2000, ex art. 12, comma 7, atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo (Cass., sez. 6-5, 31 marzo 2017, n. 8378). Solo per alcune peculiari ipotesi di accertamento il legislatore ha imposto una motivazione "rafforzata" dell'avviso (come per il D.P.R. n. 600 del 1973, vecchio art. 37-bis, comma 5).

4.4. Inoltre, il giudice d'appello ha affermato che gli atti impositivi erano "correttamente motivati" e non meritavano alcuna censura. Peraltro, dal controricorso emergono in modo chiaro ampi stralci degli avvisi di accertamento, in cui si dà atto delle osservazioni della contribuente (avviso di accertamento "la società fa rilevare, inoltre, come i risultati reddituali della verifica siano abnormi rispetto alla realtà aziendale e al contesto economico in cui opera l'azienda. Tale eccezione appare contraddire quanto successivamente sostenuto, ovvero che la documentazione extra contabile rinvenuta sia riferibile a documenti di budget. A parere dell'Ufficio tale tesi non è assolutamente sostenibile per i seguenti motivi: i dati riportati nei conti extracontabili di natura economica denominati analisi dei ricavi e delle prestazioni con integrazioni trovano riscontro nei file extracontabili che registrano le movimentazioni finanziarie... Alcune voci dei conti economici extracontabili coincidono perfettamente con le rispettive del bilancio ufficiale, cosa improbabile e in alcuni casi impossibile, per un documento previsionale... Nei documenti extracontabili relativi ai costi di produzione, le voci riferite alle imposte trovano corrispondenza con quelle contabilizzate nel bilancio della società... La parte, per tali....di inventario, per gli esercizi dal 2007 al 2010, ha eseguito un numero elevato di rettifiche di magazzino, a fronte delle quali non è stata in grado di fornire pronta documentazione giustificativa, inoltre per molte rettifiche il sistema di rilevazione non indica la causale...").

Come si vede, l'avviso di accertamento risponde a tutte le critiche ed alle osservazioni formulate dalla società contribuente.

5. Con il quinto motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "illegittimità della sentenza per violazione dell'art. 109 TUIR, L. n. 212 del 2000, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3". L'Agenzia delle entrate ha emesso avvisi di accertamento nei confronti dei soci della S. s.p.a., per il recupero degli utili extrabilancio ad essi imputabili, ed ha proceduto all'annullamento in autotutela di tali avvisi per l'anno 2007, proprio perchè non si teneva conto dei costi deducibili (spese varie, costi diversi, consulenze, ammortamenti). Il giudice d'appello avrebbe escluso in radice il diritto del contribuente a dedurre costi non imputati al conto economico, in quanto evincibili da un "contabilità a nero". Sarebbero stati riconosciuti solo i costi" afferenti" secondo l'Ufficio o dimostrati come tali dal contribuente.

5.1. Il motivo è infondato.

5.2. Anzitutto, si rileva, come sopra, che si tratta di una sentenza con "doppia conforme" decisione di merito, sicchè è inammissibile il motivo di ricorso per cassazione incentrato sulla censura di motivazione della sentenza di merito. Inoltre, la ricorrente chiede una nuova rivalutazione degli elementi istruttori, già compiutamente effettuata dal giudice d'appello, non consentita in questa sede.

5.3.Tra l'altro, il giudice d'appello ha riconosciuto una parte dei costi, da dedurre in sede di ripresa fiscale, purchè gli stessi fossero inerenti all'attività effettivamente espletata dalla società, disconoscendo soltanto i costi non inerenti. Il giudice d'appello, infatti, ha dichiarato che "dall'esame di tutta la documentazione depositata agli atti si ricava che sono stati riconosciuti maggiori costi in relazione ai ricavi come determinati sempre che fossero stati afferenti ovvero che dal contribuente tale afferenze fosse stata dimostrata".

Non v'è stata, dunque, alcuna violazione di legge, nè tantomeno è ravvisabile un vizio di motivazione, trattandosi di doppia decisione conforme di merito, ex art. 348-ter c.p.c.

5.4. Nè dei costi può tenersi conto in via "forfettaria" dei costi sostenuti dalla società per la produzione del reddito di impresa, come adombrato dalla ricorrente nella memoria depositata, in quanto trattasi di avviso di accertamento emesso con il metodo analitico-induttivo, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d), e non con quello induttivo "puro", di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2.

Per questa Corte, infatti, solo in tema di accertamento induttivo cd. "puro", l'Amministrazione finanziaria deve ricostruire il reddito del contribuente tenendo conto anche delle componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti ovvero, in difetto, determinate induttivamente, al fine di evitare che, in contrasto con il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., venga sottoposto a tassazione il profitto lordo, anzichè quello netto (Cass., sez. 6-5, 23 ottobre 2018, n. 26748).

6. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata esclusivamente in relazione al primo motivo accolto, limitatamente alla imposta Irap, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Basilicata, in diversa composizione, che dovrà adeguarsi al seguente principio di diritto:"In tema di accertamento, il c.d. "raddoppio dei termini", previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, non può trovare applicazione anche per l'Irap, poichè le violazioni delle relative disposizioni non sono presidiate da sanzioni penali", e provvederà sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione; rigetta i restanti motivi di ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Basilicata, in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 10 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 24 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza