Sentenza del 05/09/2022 n. 26010 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a L.V. un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno di imposta 2012, aveva contestato un maggior reddito di impresa non dichiarato, non avendo contabilizzato ricavi derivanti dall'acquisto di merce in nero, come riscontrato a seguito di verifica eseguita nei confronti del (---) s.r.l., presso la quale società era stata rivenuta documentazione extracontabile contenente la lista dei clienti riforniti in nero, fra i quali il contribuente; avverso l'atto impositivo il contribuente aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Caserta; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello.

La Commissione tributaria regionale della Campania ha accolto l'appello, in particolare ha ritenuto che: era irrilevante, in primo luogo, la condotta tenuta dall'amministrazione finanziaria in sede di procedimento di accertamento per adesione, poi non conclusosi; l'avviso dl accertamento era legittimo in quanto basato sulla documentazione extracontabile rinvenuta nei confronti di altra società e dalla quale si evinceva che il contribuente aveva acquistato merce in nero; era, altresì, corretto il procedimento seguito al fine di determinare la misura della percentuale di ricarico da applicare, tanto più che la società nulla aveva dedotto in merito, limitandosi a generiche contestazioni.

Avverso la suddetta pronuncia il contribuente ha quindi proposto ricorso per la cassazione, illustrato con successiva memoria, affidato a quattro motivi di censura.

L'Agenzia delle entrate è rimasta intimata.

Questa Corte, con ordinanza resa a seguito dèll'adunanza camerale del giorno 11 marzo 2021, ha disposto il rinvio della causa a nuovo ruolo per la trattazione alla pubblica udienza.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Tommaso Basile ha depositato le proprie conclusioni con le quali ha chiesto l'accoglimento del primo e quarto motivo di ricorso, assorbiti i restanti.

Il contribuente ha depositato ulteriore memoria.

Motivi della decisione

Per ragioni di ordine logico-sistematico vanno esaminati unitariamente il primo e quarto motivo di ricorso.

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione degli artt. 112, 113, 115 e 116, c.p.c., nonchè del L. n. 212 del 2000 art. 7.

In particolare, evidenzia parte ricorrente che nel processo verbale di constatazione, allegato all'avviso di accertamento, non era dato rinvenire alcun documento contabile o extracontabile nè alcuna dichiarazione resa dal legale rappresentante della società presso la quale era stata eseguita la verifica che facessero riferimento al contribuente, sicchè lo stesso non poteva essere utilizzato nei confronti del medesimo.

Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione dell'art. 56, comma 5, D.P.R. n. 633 del 1972, dell'art. 3, L. n. 241 del 1990, e dell'art. 7, L. n. 212 del 2000, per violazione del diritto di difesa, del principio di trasparenza dell'azione amministrativa, ai sensi dell'art. 97, Cost..

In particolare, parte ricorrente lamenta che non risultano riprodotti nell'atto impositivo nel loro contenuto essenziale le dichiarazioni rese dal terzo e le scritture contabili ed i documenti dal quale evincere la sua responsabilità, sicchè questi non ha potuto avere cognizione degli elementi di prova presuntiva fatti valere dall'amministrazione finanziaria.

I motivi sono infondati.

Quel che parte ricorrente lamenta, con il primo motivo di ricorso, è la circostanza che il processo verbale di constatazione, seppure allegato all'avviso di accertamento allo stesso notificato (è la stessa parte ricorrente che riconosce che il processo verbale di constatazione era stato trasmesso in allegato all'avviso di accertamento: vd. pagg. 5 e 6, del ricorso), fosse privo di idonei elementi di prova presuntiva, non facendo riferimento a documenti o a dichiarazioni stragiudiziali in qualche modo riferibili al medesimo contribuente e, con il quarto motivo, la mancata conoscenza degli elementi di prova presuntiva posti a fondamento della pretesa impositiva.

Va quindi osservato che il giudice del gravame ha pronunciato sulla questione relativa alla legittimità dell'avviso di accertamento notificato al contribuente ed ha ritenuto che lo stesso si basava su attività di verifica svolta nei confronti di altra società presso la quale era stata "rinvenuta documentazione dalla quale è emerso che L. aveva acquistato merce in nero".

In sostanza, il giudice del gravame ha compiuto un accertamento in fatto in ordine alla sussistenza di idonei elementi di prova presuntiva, riscontrabili sulla base della documentazione rinvenuta presso terzi, e, quindi, della completezza motivazionale dell'avviso di accertamento, ed ha concluso per la legittimità della pretesa.

Pertanto, le ragioni di censura prospettate si scontrano con l'accertamento in fatto compiuto dal giudice del gravame circa la sussistenza di idonei elementi di prova presuntiva evincibili dal processo verbale di constatazione allegato all'avviso di accertamento. Inoltre, i motivi sono comunque privi di autosufficienza, non avendo parte ricorrente riprodotto o allegato il contenuto del 'processo verbale di constatazione dal quale evincere la fondatezza della ragione

di doglianza, cioè l'inesistenza di alcun elemento di prova presuntiva da cui far derivare la legittimità della pretesa impositiva nei confronti del contribuente.

Nè possono validamente farsi valere, ai fini della definizione del presente motivo di ricorso, le affermazioni contenute nella pronuncia della Corte di giustizia 16 ottobre 2019, causa c-189/:18 (Glencore), in particolare la lesione del diritto di difesa del contribuente.

La suddetta decisione, in realtà, non è conferente al caso in esame, in quanto ha affermato che deve essere riconosciul:o il diritto del contribuente di essere messo a conoscenza degli elementi di prova, ivi compresi quelli risultanti da procedimenti amministrativi connessi, sui quali l'amministrazione finanziaria intende fondare la propria decisione, e che tale contribuente non possa essere in tal modo privato del diritto di contestare utilmente, nel corso del procedimento di cui è oggetto, tali constatazioni di fatto e tali qualificazioni giuridiche; ha inoltre affermato che detto contribuente possa avere accesso durante tale procedimento a tutti gli elementi raccolti nel corso di detti procedimenti amministrativi connessi o di ogni altro procedimento sul quale l'amministrazione intende fondare la sua decisione o che possono essere utili per l'esercizio dei diritti della difesa, a meno che obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione di tale accesso e, infine, che il giudice adito con un ricorso avverso la decisione di cui trattasi possa verificare la legittimità dell'ottenimento e dell'utilizzo di tali elementi nonchè le constatazioni effettuate nelle decisioni amministrative adottate nei confronti di detti fornitori, che sono decisive per l'esito del ricorso.

Il motivo di ricorso in esame, invero, non pone alcuna questione di lesione del diritto di difesa del contribuente per non essere stato messo a conoscenza degli elementi di prova presuntiva sulla cui base si è fondato l'accertamento: si lamenta, invero, della non esistenza delle suddette prove presuntive, ma la questione, in realtà, involge il diverso profilo della sufficienza motivazionale dell'avviso di accertamento che ha fatto riferimento, per relationem, al contenuto del processo verbale di constatazione conosciuto dal contribuente.

Sotto tale profilo, come detto, non solo vi è un accertamento in fatto compiuto dal giudice del gravame in ordine alla esistenza dei suddetti elementi di prova presuntiva, ma il motivo difettculi specificità, non avendo il ricorrente allegato o riprodotto il contenuto del processo verbale di constatazione, non consentendo a questa Corte di apprezzare la rilevanza della questione prospettata.

Sicchè, non può ragionarsi nè in termini di violazione dell'art. 112, c.p.c., che presuppone che il giudice abbia omesso di pronunciare su una domanda od un'eccezione, ricorrendo in tal modo, un vizio di nullità della sentenza per "error in procedendo", nè degli artt. 113, 115 e 116, c.p.c., posto che la violazione dell'art. 115 c.p.c., presuppone che il giudice abbia fondato la decisione su prove reputate dal giudice esistenti, ma in realtà mai offerte (Cass. civ., 12 aprile 2017, n. 9356) mentre la violazione dell'art. 116 c.p.c. (norma che sancisce il principio della libera valutazione delle prove, salva diversa previsione legale), presuppone che il giudice di merito disattenda tale principio in assenza di una deroga normativamente prevista, ovvero, all'opposto, valuti secondo prudente apprezzamento una prova o risultanza probatoria soggetta ad un diverso regime (Cass. civ., 10 giugno 2016, n. 11892).

Nè, infine, può ragionarsi in termini di violazione dell'art. 7, L. n. 212 del 2000, posto che lo stesso ha riguardo all'obbligo di motivazione degli atti impositivi, non riscontrandosi, nel caso di specie, la mancanza di motivazione dell'avviso di accertamento notificato al contribuente e contenente, in allegato, il processo verbale di constatazione.

Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione degli artt. 112, 113, 115 e 116, c.p.c., dell'art. 118, disp. Att., c.p.c., dell'art. 2697, c.c., e dell'art. 6, L. n. 212 del 2000.

In particolare, lamenta parte ricorrente che la determinazione della misura del maggior reddito non dichiarato è stata compiuta sulla base di elementi indiziari privi della gravità, precisione e concordanza, in particolare si evidenzia che: l'amministrazione finanziaria non aveva reso nota alcuna attività istruttoria nè i parametri ufficiali che avevano condotto alla determinazione della percentuale di ricarico del 25%, peraltro fuori dalla logica di mercato, anche tenuto conto della crisi del settore dell'edilizia. e del mercato immobiliare; il parametro di riferimento, consistente nell'avviso di accertamento notificato per l'anno 2009, era stato oggetto di conciliazione, con riduzione sensibile della percentuale di ricarico; non risulta corretto che il contribuente non avesse fatto alcuna contestazione.

Il motivo è inammissibile.

Lo stesso, invero, non si misura in alcun modo con la ratio decidendi della pronuncia censurata.

Il giudice del gravame ha indicato sulla base di quali elementi indiziari ha ritenuto corretto il procedimento induttivo applicato dall'amministrazione finanziaria al fine di determinare il maggior reddito non dichiarato, in particolare ha evidenziato che la percentuale del 25% era corretta in quanto di poco superiore a quella del 19% dichiarata ed in linea con quelle mediamente applicate da aziende operanti nel medesimo settore, comunque inferiore a quella riscontrata dalla stessa amministrazione finanziaria nel corso della verifica per l'anno 2009.

In sostanza, il giudice del gravame ha esposto il ragionamento logico seguito al fine di ritenere corretta la misura della percentuale di ricarico applicata dall'amministrazione finanziaria, indicando chiaramente i parametri di riferimento.

Circa il contenuto decisorio della pronuncia, in particolare la considerazione espressa dal giudice del gravame, pari:e ricorrente non si misura, introducendo profili fattuali di contestazione che attengono, in realtà, al merito della pretesa, cioè alla concreta valutazione compiuta con la pronuncia.

Nè è configurabile una violazione dell'art. 2697, c.c., che presuppone che il giudice abbia invertito l'onere della prova gravante sulle parti: in realtà, come detto, il giudice del gravame ha valutato gli elementi di prova presuntiva dedotti dall'amministrazione finanziaria ed ha ritenuto che la stessa avesse adeguatamente assolto al proprio onere, ritenendo cArrwil-" legittima la pretesa.

Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione degli artt. 112, 113, 115 e 116, c.p.c., dell'art. 118, disp. Att.,

c.p.c., e del D.P.R. n. 600 del 1973 art. 39, comma 1, lett. d), per avere l'amministrazione finanziaria proceduto all'accertamento senza avere chiarito, specificato e motivato il metodo applicato e senza avere preso visione delle scritture contabÚ del contribuente, procedendo, quindi, ad una inammissibile ricostruzione induttiva del maggior reddito non dichiarato.

Il motivo è infondato.

Va osservato, in primo luogo, che la ricostruzione del maggior reddito non dichiarato si è basata sul reperimento di documentazione extracontabile presso terzi.

Questa Corte (Cass. n. 21138 del 2018; Cass. n. 19329 del 2006; Cass. n. 14150 del 2016; Cass. n. 12680 del 2018) ha precisato che il rinvenimento di documentazione extracontabile ha natura di valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, prescritti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 ed utilmente valutabile, a prescindere dal contestuale riscontro di irregolare tenuta della contabilità e dal mancato adempimento di obblighi di legge; pertanto, qualora, a seguito di ispezione, anche presso terzi, venga rinvenuta documentazione astrattamente idonea ad evidenziare l'esistenza di operazioni non contabilizzate detta documentazione, pur in assenza di irregolarità contabili, può essere ritenuta idonea al fine dell'accertamento del maggior reddito non dichiarato, incombendo sul contribuente l'onere di fornire adeguata prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli.

Nel caso di specie, il giudice del gravame ha compiuto una valutazione in fatto dell'idoneità degli elementi indiziari posti a fondamento di un accertamento presuntivo svolto, sicchè, non può ragionarsi in termini di violazione di legge.

Con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.Lgs. n. 158 del 2015, che ha modificato D.Lgs. n. 472 del 1997 art. 7, comma 3.

Evidenzia parte ricorrente che il giudice del gravame non ha rilevato che l'amministrazione finanziaria, in data successiva alla redazione delle proprie controdeduzioni nel giudizio di primo grado, aveva riconosciuto, in sede di verbale di contraddittorio tenuto in un successivo incontro con il contribuente, la fondatezza della doglianza rielaborando la studio di settore e eliminando la percentuale di ricarico sulle vendite e calcolando solo l'importo di Euro 10.490,00 ai fini dell'incremento del reddito, mentre, d'altro lato, il contribuente, a fronte di presuntivi maggiori costi non dichiarati pari al suddetto importo, avrebbe dovuto corrispondere l'importo di Euro 14.105,87, con violazione del principio di proporzionalità tra violazione e sanzione. Il motivo è inammissibile.

Lo stesso, invero, si basa (di un riconoscimento, da parte dell'amministrazione finanziaria, della fondatezza dellle doglianze del contribuente e della conseguente pretesa relativa a maggiori costi per Euro 10.490,00, con conseguente pretesa, a titolo di maggiore imposta, sanzioni ed interessi, pari a Euro 14.105,87.

In secondo luogo, lo stesso è prospettato facendo riferimento alla violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997 art. 7, comma 3, che prevede che, salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è

aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli artt. 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale ildentità.

Oltre che fare richiamo al principio di proporzionalità tra violazione e sanzione, parte ricorrente non illustra specificamente sotto quale profilo la previsione normativa invocata sarebbe stata violata dal giudice del gravame.

In conclusione, sono infondati il primo, terzo e quarto motivo, inammissibili i restanti, con conseguente rigetto del ricorso.

Nulla sulle spese, attesa la mancata costituzione della resistente. Si dà atto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, d.P,R. n. 115/2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso.

Dà atto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 3 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 5 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza