Sentenza del 21/09/2022 n. 27707 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Il contribuente F.A., titolare dell'impresa omonima operante nel campo della ristrutturazione edilizia, ha impugnato un avviso di accertamento, relativo al periodo di imposta (---), redatto con metodologia induttiva, stante l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali, con il quale - a seguito di PVC - venivano accertati redditi di impresa per Euro 234.243,00 e un volume di affari di Euro 334.632,87, con recupero di IRPEF, IRAP e IVA. L'avviso veniva notificato - come risulta dal ricorso - in costanza del raddoppio dei termini di decadenza di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 3.

2. Il contribuente, dopo avere premesso che l'omesso deposito delle dichiarazioni fosse da imputare al comportamento dell'intermediario incaricato per la presentazione delle dichiarazioni fiscali, ha dedotto che l'accertamento si fondava su un precedente atto impositivo oggetto di annullamento in autotutela e ha contestato il rinnovato esercizio del potere di accertamento in assenza di nuovi elementi. Ha, poi, ritenuto illegittimo l'utilizzo della metodologia induttiva, essendo l'Amministrazione finanziaria già in possesso di tutta la documentazione del contribuente. Ha, poi, contestato l'accertamento nel merito, evidenziando in particolare come vi fosse stata duplicazione delle riprese impositive in relazione ad alcuni accrediti, avvenuti mediante bonifico.

3. La CTP di Roma ha rigettato il ricorso.

4. La CTR del Lazio, con sentenza in data 21 gennaio 2014, ha rigettato l'appello del contribuente. Dopo avere dichiarato inammissibile per novità D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 53 la censura dell'appellante relativa all'intervenuta decadenza dal potere di accertamento, il giudice di appello ha osservato che l'atto impositivo ha fatto correttamente seguito all'annullamento in autotutela di un precedente atto impositivo, di cui lo stesso deve considerarsi sostitutivo ("annullandolo e sostituendolo con l'avviso di accertamento (...) oggi in contestazione"). Nel merito, il giudice di appello ha ritenuto legittimo il ricorso da parte dell'Ufficio all'accertamento con metodologia induttiva, stante l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali da parte del contribuente. Ha, poi, rilevato la CTR che il contribuente ha ricevuto in pagamento, nel corso del periodo di imposta, diversi bonifici, osservando, inoltre, come l'Ufficio abbia determinato i ricavi al netto della deduzione forfetaria del 30% "a titolo di riconoscimento dei componenti negativi".

5. Ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, affidato a sei motivi; l'Ufficio intimato non si è costituito in giudizio.

6. Con ordinanza assunta all'udienza del 10 novembre 2020 si è dato atto che, nel corso della discussione orale, vi è stata la partecipazione alla discussione dell'Avvocato dello Stato quale patrono dell'ente impositore intimato e la causa è stata rinviata a nuovo ruolo per consentire l'acquisizione del fascicolo di ufficio.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "violazione della normativa riguardante l'esperibilità del c.d. annullamento in autotutela sostitutivo", con riferimento al D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, art. 68, comma 1 al D.L. 30 settembre 1994, n. 564 e al D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che l'atto impositivo sia sostitutivo del precedente atto annullato in via di autotutela. Osserva il ricorrente che l'emissione dell'atto sostitutivo presupponga una nullità o un errore del precedente atto impositivo, errore che nella specie non sussisterebbe. Il ricorrente riferisce (in narrativa) che l'atto impositivo, notificato nel 2010, ha fatto seguito all'annullamento di un precedente atto impositivo, notificato nel 2007 e annullato in via di autotutela nel 2009.

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del principio dell'unicità dell'accertamento di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 2, nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto legittima l'emissione dell'atto sostitutivo del precedente atto annullato in autotutela. Osserva il ricorrente come l'autotutela sostitutiva possa essere applicata solo in caso di vizi di natura formale e non anche in caso di vizi sostanziali dell'atto precedentemente annullato, in quanto ciò comporterebbe violazione del principio di unicità dell'accertamento e consentirebbe all'Agenzia di esercitare il proprio potere di accertamento ad libitum in danno del contribuente. Ritiene, inoltre, che l'avviso sia erroneo per avere rideterminato nel quantum la pretesa, inasprendo le iniziali richieste dell'Amministrazione finanziaria contenute nell'originario atto poi annullato in via di autotutela.

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 41, comma 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 55, comma 2 e degli artt. 5, 53 e 97 Cost., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto legittimo il ricorso all'accertamento induttivo. Osserva il ricorrente che l'Ufficio aveva a propria disposizione copiosa documentazione fiscale e contabile, compreso il modello unico del periodo di imposta oggetto di accertamento e degli altri periodi (precedente e successivo), nonchè tutte le fatture attive e passive, riconciliate dagli agenti accertatori, osservando come fossero stati effettuati tutti i versamenti ai fini IRPEF e IRAP. Osserva, pertanto, parte ricorrente come non possa considerarsi corretto il ricorso alla metodologia induttiva, laddove l'Ufficio sia in possesso dell'intera documentazione contabile e fiscale del contribuente.

1.4. Con il quarto motivo (indicato anch'esso con il numero 3) si deduce "motivazione omessa, insufficiente e contraddittoria nonchè in evidente contrasto con gli atti e documenti di causa circa un fatto decisivo della controversia quale la mancata considerazione del PVC della Guardia di finanza e della documentazione acquisita in sede di PVC", non essendo stata adeguatamente motivata la pronuncia impugnata in relazione alle ragioni per le quali è stato ritenuto corretto il ricorso alla metodologia induttiva.

1.5. Con il quinto motivo (indicato con il n. 4) si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione delle norme in tema di affidamento del contribuente, con particolare riferimento alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 per avere l'Ufficio in un primo momento chiesto al contribuente di consegnare tutta la documentazione e, successivamente, avendo fatto ricorso alla metodologia induttiva, ledendo l'aspettativa del contribuente sull'accertamento del maggior reddito sulla base della documentazione pervenuta.

1.6. Con il sesto motivo (indicato con il n. 7) si deduce "omessa motivazione su un punto decisivo della controversia quale la contestazione della quantificazione aritmetica delle somme risultanti dai bonifici rilevati dall'Agenzia delle Entrate perchè alcuni erano stati considerati due volte". Osserva parte ricorrente che l'Ufficio avrebbe duplicato erroneamente due bonifici come se fossero quattro pagamenti (due coppie di due pagamenti), duplicando l'accertamento relativo. Osserva come il giudice di primo grado abbia respinto la domanda del contribuente e che avverso tale capo di sentenza il contribuente avesse proposto un motivo di appello, ignorato dalla sentenza impugnata.

2. Si rileva preliminarmente come il ricorso per cassazione sia stato notificato presso l'Avvocatura dello Stato, la quale non aveva patrocinato l'ente impositore in appello. Deve, peraltro, ritenersi che la notifica del ricorso presso l'Avvocatura dello Stato sia nulla e non inesistente, non potendosi escludere l'esistenza di un astratto collegamento tra luogo di esecuzione della notifica e destinatario della stessa, nullità che può essere oggetto di sanatoria (Cass., Sez. U., 29 ottobre 2007, n. 22641; Cass., Sez. V, 22 giugno 2021, n. 17700) e che nella specie è stata sanata per effetto della partecipazione del patrono erariale alla discussione nella pubblica udienza del 10 novembre 2020, senza che sia stata sollevata eccezione alcuna.

3. Il primo e il secondo motivo, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati. Il D.L. 30 settembre 1994, n. 564, art. 2-quater, comma 1 conv. dalla L. 30 novembre 1994, n. 656, ha demandato a decreti del Ministro delle finanze i criteri sulla base dei quali si esercita il potere di annullamento di ufficio in autotutela dell'Amministrazione finanziaria ("sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali (..) si abbandona l'attività dell'amministrazione"), anche in costanza di contenzioso giurisdizionale ("anche in pendenza di giudizio"). Dispone, al riguardo, il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 - in attuazione della suddetta disposizione legislativa - che, quanto alla concorrenza del potere di annullamento di ufficio con la pendenza del procedimento giurisdizionale, che "non si procede all'annullamento d'ufficio o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione". Tale norma viene interpretata dalla costante giurisprudenza di questa Corte nel senso che il potere di autotutela dell'Amministrazione, espressamente riconosciuto dal D.L. n. 564 del 1994, art. 2-quater, comma 1, ha carattere generale e, pertanto, può essere legittimamente esercitato sino al momento in cui non si sia formato il giudicato sull'atto oggetto dello stesso ovvero, al contempo, sino a che non sia decorso il termine di decadenza, fissato dalle singole leggi di imposta, per l'emissione del (nuovo) avviso di accertamento (Cass., Sez. V, 21 marzo 2018, n. 7033). E' il solo giudicato esterno, formatosi in epoca precedente l'esercizio del potere di autotutela sull'atto successivamente annullato, ovvero la decadenza dal potere di accertamento che precludono l'esercizio del potere di autotutela (Cass., Sez. V, 2 febbraio 2022, nn. 3267, 3268; Cass., Sez. V, 7

dicembre 2021, n. 38744; Cass., Sez. V" 30 giugno 2021, n. 18446; Cass., Sez. V, 30 giugno 2021, n. 18388; Cass., Sez. V, 23 giugno 2021, n. 17924; Cass., Sez. H, 28 ottobre 2019, n. 27481; Cass., Sez. II, 31 maggio 2017, n. 24994; Cass., Sez. III, 7 aprile 2009, n. 8379).

4. Ove, invero, non si sia formato il giudicato all'atto della notificazione del nuovo atto impositivo e non vi sia decadenza dal potere di accertamento, l'esercizio del potere di autotutela è non solo legittimo, ma corrisponde a un preciso potere-dovere dell'Amministrazione finanziaria, la quale è onerata, in virtù del c.d. "principio di perennità", a sostituire l'atto annullato con un nuovo atto, ancorchè di contenuto identico a quello annullato, privo dei vizi originari dello stesso (Cass., Sez. V, 16 giugno 2021, n. 16996; Cass., Sez. VI, 18 maggio 2021, n. 13407; Cass., Sez. VI, 30 settembre 2020, n. 20705; Cass., Sez. VI, 6 luglio 2020, n. 13807; 9 giugno 2020, n. 10981; Cass., Sez. VI, 18 febbraio 2020, n. 4153; Cass., Sez. V, 20 marzo 2019, n. 7751).

5. Tale "principio di perennità" (al quale si richiama implicitamente anche il Pubblico Ministero nelle sue conclusioni scritte, ove osserva che "l'esercizio del potere di autotutela non implica consumazione del potere impositivo, sicchè, rimosso con effetto ex tunc l'atto di accertamento illegittimo od infondato, la Amministrazione finanziaria conserva ed anzi è tenuta ad esercitare nella permanenza dei presupposti di fatto e di diritto - la potestà impositiva") è riferito in generale all'azione amministrativa e trova fondamento nei principi espressi dagli artt. 53 e 97 Cost. Tale principio consegue all'esigenza di continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'interesse pubblico, "non esaurendosi il potere dell'autorità che lo adotta unicamente nella verifica della legittimità dell'atto e nel suo doveroso annullamento se ne riscontra l'illegittimità" (Corte Cost., 13 luglio 2017, n. 181). Principio (si osserva) opposto al divieto del ne bis in idem e alla formazione del giudicato (Cass., Sez. V, 22 maggio 2022, n. 16696; Cass., Sez. V, 10 maggio 2022, n. 14692; Cass., Sez. VI, 11 giugno 2021, n. 16589), che, diversamente, è proprio dell'azione giurisdizionale.

6. In virtù del richiamato principio, il potere della Pubblica Amministrazione, come osservato in dottrina, sopravvive al suo esercizio e può essere nuovamente attuato, anche in relazione alla stessa fattispecie e persino in senso opposto alla precedente manifestazione del potere stesso. Ne consegue che - in assenza di specifica norma di legge che preveda un più limitato esercizio dell'autotutela a tutela del contribuente (quale, in linea generale per l'attività amministrativa, la L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 21-novies come modificato dalla L. 7 agosto 2015, n. 124, art. 6 e dal D.L. 31 maggio 2021, n. 77, art. 63) - l'esercizio del potere di autotutela non implica la consumazione del potere impositivo, ancorchè l'atto originario venga rimosso con effetti ex tunc, rinnovando doverosamente l'amministrazione un proprio atto viziato con l'emanazione di un altro, corretto dai vizi del precedente e sostitutivo del medesimo (Cass., Sez. V, nn. 3267 e 3268/2022, citt.; Cass., Sez. V, 11 maggio 2018, n. 11510; Cass., Sez. V, 8 luglio 2015, n. 14219).

7. La rinnovata emissione dell'atto impositivo non è, pertanto, vincolata al riscontro di vizi di carattere meramente formale, ma può investire la pretesa impositiva nel suo complesso, anche per vizi di natura sostanziale, al fine di soddisfare l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi (Corte Cost., n. 181/2017, cit.; Cass., Sez. V, 31 marzo 2021, n. 10272). Nel caso in cui l'Ufficio ritenga di procedere a un nuovo accertamento, sostituendo l'accertamento precedente, l'annullamento dell'atto precedente si giustifica quale attività doverosa dell'Amministrazione

finanziaria, al fine del rispetto del divieto di plurime imposizioni di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 67 (Cass., Sez. V, 23 ottobre 2019, n. 27091). In assenza di alcun giudicato esterno e stante la tardività dell'eccezione di "illegittimità dell'atto per intervenuta decadenza" (come statuito dal giudice di appello, senza che tale statuizione sia stata censurata dal ricorrente), deve ritenersi che la sentenza impugnata, nella parte in cui ha rilevato che l'Amministrazione finanziaria ha sostituito l'originario atto impositivo "annullandolo e sostituendolo con l'avviso di accertamento (...) oggi in contestazione", ha fatto corretta applicazione dei suddetti principi.

8. Il terzo motivo è infondato. Risulta accertato nella sentenza impugnata che "l'omessa indicazione del reddito d(i) impresa ovvero l'omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA consentono all'Ufficio di ricorrere alla metodologia dell'accertamento induttivo". L'accertamento induttivo ha, pertanto, fatto seguito all'omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IVA da parte del contribuente. E' principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte che, ove il contribuente ometta la dichiarazione fiscale, l'Ufficio può procedere all'accertamento nelle forme dell'accertamento induttivo puro e, conseguentemente, può condurre l'accertamento facendo ricorso a presunzioni "supersemplici", ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza (Cass., Sez. V, 17 giugno 2021, n. 17244; Cass., Sez. VI, 9 marzo 2022, n. 7655; Cass., Sez. V, 15 dicembre 2021, n. 40174; Cass., Sez. V, 22 luglio 2011, n. 16108; Cass., Sez. V, 30 giugno 2006, n. 15134). In assenza di presentazione di dichiarazione, l'Ufficio può, ad esempio, legittimamente procedere a dedurre elementi indiziari dagli elementi riscontrabili nella dichiarazione dei redditi di precedenti periodi di imposta, salvo l'onere per l'Amministrazione finanziaria di determinare induttivamente anche i costi relativi ai maggiori ricavi accertati (Cass., Sez. V, 4 febbraio 2021, n. 2581; Cass., Sez. V, 17 luglio 2019, n. 19191).

9. In esito alla possibilità per l'Ufficio di addurre elementi indiziari privi di pregnanza indiziaria, si verifica una inversione dell'onere della prova a carico del contribuente (Cass., Sez. V, 4 maggio 2022, n. 14153; Cass., Sez. V, 1 aprile 2022, n. 10651; Cass., Sez. VI, 15 giugno 2017, n. 14930; Cass., Sez. V, 20 gennaio 2017, n. 1506; Cass., Sez. V, Sez. 5, 2 luglio 2014, n. 15027), il quale è onerato della prova che il reddito non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata induttivamente dall'Amministrazione (Cass., Sez. V, 16 luglio 2020, n. 15167).

10. Nella specie, il giudice di appello ha ritenuto correttamente eseguito l'accertamento sulla base dei bonifici ricevuti dal contribuente, rilevando la corretta applicazione di una deduzione forfetaria dei costi del 30% a titolo di riconoscimento dei componenti negativi. La censura del ricorrente, secondo cui il giudice di appello non avrebbe considerato che l'Ufficio avrebbe errato nel non prendere in considerazione la documentazione fiscale e contabile (modello unico del periodo di imposta in oggetto e degli altri periodi, fatture attive e passive, versamenti di imposta), non è deducibile con la violazione di legge e attiene, invero, alla scelta e alla valutazione del materiale probatorio, che è di pertinenza del giudice del merito.

11. Il quarto motivo è inammissibile, in quanto redatto in difformità da quanto prescrive il vigente art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 Si osserva che il vizio di motivazione può essere rubricato solo in caso di omessa o incomprensibile ratio decidendi della sentenza impugnata, posto che la riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54

conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, va interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione, essendo denunciabile in cassazione quale anomalia motivazionale che si tramuti in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053). Nella specie il giudice di appello ha fatto riferimento alla circostanza che l'accertamento induttivo si giustificava - come già esaminatosi - in forza dell'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali ("l'omessa indicazione del reddito d(i) impresa ovvero l'omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA consentono all'Ufficio di ricorrere alla metodologia dell'accertamento induttivo"). Il percorso logico della decisione è, pertanto, chiaramente evincibile.

12. Il quinto motivo è infondato, non potendo fondarsi sul principio di affidamento del contribuente una legittima aspettativa sulla metodologia di accertamento dell'Amministrazione finanziaria. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, il principio di affidamento non può costituire legittima aspettativa circa l'interpretazione delle norme tributarie, dovendo tale principio essere valutato avendo riguardo all'inderogabilità delle norme tributarie ed all'indisponibilità della relativa obbligazione (Cass., Sez. V, 27 marzo 2019, n. 8514; Cass., Sez. V, 20 febbraio 2020, n. 4411). Di converso, il legittimo affidamento del contribuente incide sugli aspetti sanzionatori conseguenti all'inadempimento colpevole dell'obbligazione tributaria, ma non può operare sulla debenza ex lege del tributo, che prescinde del tutto dalle intenzioni manifestate dalle parti del rapporto fiscale, dipendendo esclusivamente dall'obiettiva realizzazione dei presupposti impositivi (Cass., Sez. V, 25 marzo 2015, n. 5934). A maggior ragione tale principio deve essere applicato nel caso di specie, in cui l'Amministrazione non ha dato al contribuente (nè avrebbe dovuto) alcuna indicazione sulla metodologia dell'accertamento ad adottarsi, limitandosi ad acquisire documentazione istruttoria, anche al fine di orientarsi in relazione alla più opportuna metodologia accertativa da adottare.

13. Il sesto motivo è inammissibile. In disparte dall'inammissibilità di una censura di omessa motivazione secondo l'attuale formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come evidenziatosi al superiore quarto motivo (e come rilevato dal Pubblico Ministero) e dall'applicazione nel caso di specie del principio della cd. "doppia conforme" - il ricorrente si duole dell'esame del materiale probatorio da parte del giudice di appello, mirando a una rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass., Sez. VI, 4 aprile 2017, n. 8758). Esame, in ogni caso, implicitamente compiuto dal giudice di appello, nella parte in cui ha ritenuto giustificato il volume d'affari come indicato in narrativa e accertato in sentenza sulla base dei bonifici numericamente indicati nella sentenza impugnata.

14. Il ricorso va, pertanto, rigettato. Le spese processuali, data la particolarità della controversia e la mera partecipazione dell'Ufficio alla sola udienza di discussione orale del 10 novembre 2020, sono integralmente compensate tra le parti. Sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e dichiara integralmente compensate le spese processuali; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico di parte ricorrente, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, il 7 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 21 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza