Sentenza del 16/02/2022 n. 5015 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1.Articarta di L.R. & C. S.A.S. ed i suoi soci L.R., G.G. e L.S.A.M. impugnarono con separati ricorsi, dinnanzi la Commissione tributaria provinciale di Rimini, gli avvisi d'accertamento con i quali l'Agenzia delle Entrate, relativamente all'anno d'imposta 2006, aveva imputato, ai fini Irpef ed Irap, alla società un maggior reddito d'impresa, ed, a ciascuno dei suoi soci un conseguente maggior reddito di partecipazione pro quota, derivante dalla plusvalenza costituita dall'indennizzo liquidato, per la sola distruzione, a causa di un incendio, del fabbricato di proprietà della s.a.s., locato alla La Cart s.r.l., che aveva assicurato il capannone, l'impiantistica, le attrezzature, gli automezzi e le merci presenti nello stabilimento. La s.a.s. aveva infatti autorizzato l'assicuratore a pagare l'indennizzo per la distruzione del fabbricato alla s.r.l. conduttrice, senza contabilizzare e dichiarare la plusvalenza da esso derivante, in violazione, secondo l'ufficio, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 86.

L'adita CTP, riuniti i ricorsi, li rigettò.

Proposto appello dai contribuenti, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, con la sentenza n. 1091/07/2014, depositata il 4 giugno 2014, lo ha rigettato.

I contribuenti hanno allora proposto ricorso, affidato ad un motivo, per la cassazione della predetta sentenza d'appello, con successiva memoria. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale, ha depositato conclusioni scritte con le quali ha chiesto il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1.Con l'unico motivo di ricorso, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, i ricorrenti censurano la sentenza impugnata per la violazione e la falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12 per non avere il giudice a quo dichiarato la nullità degli accertamenti per il difetto del contraddittorio, preventivo alla loro emissione, con i contribuenti.

Con la memoria ex art. 378 c.p.c. i ricorrenti, nell'insistere per l'accoglimento del mezzo di ricorso, affermano che l'interpretazione fornita dall'orientamento di questa Corte, escludendo un obbligo generalizzato di diritto al contraddittorio preventivo, in dipendenza della natura non armonizzata dei tributi pretesi e della mancata previsione espressa, ratione temporis, di uno specifico obbligo nell'ordinamento nazionale, implicherebbe, anche in relazione all'art. 41 della

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, un' irragionevole disparità di trattamento, contraria al divieto delle cd. "discriminazioni a rovescio", ossia "situazioni di disparità in danno dei cittadini di uno Stato membro, e delle sue imprese, che si verificano come effetto indiretto dell'applicazione del diritto Europeo".

Il motivo è infondato.

Deve innanzitutto premettersi che, per quanto risulta dalla sentenza impugnata e dallo stesso ricorso, gli avvisi d'accertamento hanno per oggetto esclusivamente l'Irpef e l'Irap, e non è stato dedotto che gli stessi atti impositivi siano stati preceduti dagli " accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali" di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

Tanto premesso, secondo l'orientamento consolidato ed univoco che fa capo alla pronuncia delle Sezioni unite di questa Corte n. 24823 del 9 dicembre 2015, "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale; la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicchè esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito" ed "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. "a tavolino"" (Cass. Sez. U, 09/12/2015, n. 24823, che in motivazione prende espressamente in considerazione sia i precedenti arresti della giurisprudenza di legittimità in materia, al p. II, punti 1-4; sia, al p. V, punti II 1.- II 4 ed al p. VI, l'ordinamento comunitario, con particolare riferimento anche a Corte giustizia, 18/12/08, in causa C-349/07, Sopropè, e Corte giust. 03/07/2014, in cause C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics, menzionate nel ricorso e nella memoria; sia, al p. 6, le divergenze tra disciplina Europea e disciplina nazionale in tema di contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria, anche con riferimento, al punto 2, alle disposizioni della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Conformi, ex multis, Cass. 14/03/2018, n. 6219; Cass. 11/05/2018, n. 11560; Cass. 29/10/2018, nn. 27420 e 27421; Cass. 31/05/2016, n. 11283; Cass. 25/01/2017, n. 1969; Cass. 14/03/2018, n. 6219; Cass. 27/07/2018, n. 20036; Cass.29/10/2018, n. 27421; Cass. 8/10/2020, n. 21695; Cass. 23/02/2021, n. 4752; Cass. 6/05/2021, n. 11913; Cass. 30/06/2021, n. 18413; Cass. 19/07/2021, n. 20436; Cass., sez. 5, 15/07/2021, n. 20157; Cass. 19/11/2021, n. 35643).

Pertanto, nel caso di specie, non vertendo gli atti impositivi in materia di tributi armonizzati, l'obbligatorietà del contraddittorio non sussisteva, in difetto di una specifica previsione in tal senso nell'ordinamento nazionale, non rinvenibile nella L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non applicabile nei casi di accertamento c.d. a tavolino (Cass. Sez. U, Sentenza n. 24823 del 09/12/2015, cit.; conformi, ex multis, Cass. 23/01/2020, n. 1497; Cass. 05/11/2020, n. 24793; Cass. 14/03/2018, n. 6219; Cass. 10/07/2018, n. 18103; Cass. 30/10/2018, n. 27732).

La richiamata pronuncia delle Sezioni Unite n. 24823 del 2015 ha, in particolare, chiarito che "differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio) si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".

Inoltre, come evidenziato dallo stesso arresto giurisprudenziale (Cass. Sez. U, 09/12/2015, n. 24823, cit.), il testo della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, univocamente fondante la limitazione della garanzia del contraddittorio procedimentale alle sole "verifiche in loco", è da ritenersi "non irragionevole", in quanto giustificato dalla peculiarità stessa di tali verifiche, "caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli; peculiarità che giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali".

Siffatta peculiarità, differenziando le due ipotesi di verifica ("in loco" e "a tavolino"), giustifica e rende non irragionevole il differente trattamento normativo delle stesse, con conseguente manifesta infondatezza dell'ipotetica incostituzionalità della norma con riferimento agli artt. 3 e 97 Cost. (Cass. 14/04/2021, n. 9720; Cass. Cass. 19/07/2021, n. 20436, cit., in motivazione).

Anche con riferimento all'art. 3 Cost. deve escludersi un ipotetico profilo di illegittimità costituzionale, per la duplicità di trattamento giuridico tra "tributi armonizzati" e "tributi non armonizzati", " atteso che, come viene evidenziato dalla richiamata sentenza delle Sezioni Unite n. 24823 del 2015, l'assimilazione tra i due trattamenti è preclusa in presenza di un quadro normativo univocamente interpretabile nel senso dell'inesistenza, in campo tributario, di una clausola generale di contraddittorio procedimentale" (Cass. 19/07/2021, n. 20436, cit., in motivazione).

Inoltre, poichè il sistema di tassazione diretta, nel suo complesso, non ha alcun rapporto con quello dell'Iva, "non può ritenersi che una soluzione in tema di contraddittorio endoprocedimentale in materia Iva, diversa da quella espressa per i tributi diretti, crei un vulnus al principio di non discriminazione sul versante comunitario, nè a quello della ragionevolezza sul

piano interno (cfr. Corte di Giustizia, 17 marzo 2007, causa C-35/05; Cass., sez. 5, 27/09/2013, n. 22132; Cass., sez. 5, 14/04/2021, n. 9720)" (Cass. 19/07/2021, n. 20436, cit., in motivazione).

Non si ravvisano, dunque, ragioni per discostarsi dai principi enunciati dalla menzionata decisione delle Sezioni unite n. 24823 del 2015, e dall'univoco e consolidato orientamento di legittimità che ad essa è seguito, e vanno quindi disattesi i dubbi in ordine alla legittimità della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, risultando il descritto assetto coerente sia con i principi costituzionali che con la normativa comunitaria.

Non ha pertanto errato la CTR nell'escludere che sussistesse, nel caso di specie, l'obbligo del contraddittorio preventivo.

1.1. Ferma tale conclusione, giova peraltro aggiungere che comunque, ove pure fosse applicabile (come tuttavia è stato escluso, per le ragioni già chiarite) anche al caso di specie la disciplina del contraddittorio preventivo relativa ai tributi armonizzati, non ricorrendo in concreto la fattispecie dell'accesso, l'ipotetica rilevanza dell'omesso contraddittorio endoprocedimentale presupporrebbe che il contribuente avesse assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non avesse proposto un'opposizione meramente pretestuosa.

Si tratta della cd. "prova di resistenza", che costituisce lo strumento tramite il quale l'applicazione della normativa comunitaria in tema di contraddittorio preventivo viene garantita in sede giurisdizionale, attraverso il bilanciamento con il canone generale di correttezza e buona fede e con il principio di lealtà processuale, richiedendo la necessaria verifica delle ragioni che il contribuente avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, per accertare che "l'opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede e al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto" (Cass. Sez. U, 09/12/2015, n. 24823, cit.; conformi, ex multis, Cass. 18/03/2016, n. 5502; Cass. 19/07/2021, n. 20436, cit.).

Tuttavia, l'apprezzamento di tale presupposto sarebbe nel caso di specie comunque precluso, non avendo i contribuenti assolto, nella formulazione del mezzo, l'onere di contenuto-forma - di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, - che richiede la specifica indicazione, a pena d'inammissibilità, degli atti processuali e dei documenti sui quali il ricorso si fonda, nonchè dei dati necessari all'individuazione della loro collocazione quanto al momento della produzione nei gradi dei giudizi di merito (ex plurimis Cass. 15/01/2019, n. 777; Cass. 18/11/2015, n. 23575; Cass., S.U., 03/11/2011, n. 22726; Cass. 17/01/2019, n. 1235, in motivazione), con riferimento a quelle circostanze (l'"eventuale residuo valore del bene" e l'"ammortamento relativo"; il "ripristino della parte muraria nella medesima consistenza preesistente all'incendio") che avrebbero potuto ipoteticamente far valere nel contraddittorio, ove esso fosse stato anticipato rispetto all'emissione dell'atto impositivo.

Peraltro, la stessa descrizione, nel ricorso, delle predette circostanze appare generica, in particolar modo con riferimento all'incidenza specifica che esse avrebbero potuto eventualmente avere rispetto all'emissione ed al contenuto dell'atto impositivo, non essendo

sufficiente, al fine di escludere la "resistenza" di quest'ultimo, l'affermazione che, nel contraddittorio preventivo, alcuni fatti "sarebbero sicuramente emersi".

Le predette carenze precluderebbero pertanto la verifica dell'apprezzamento, anche solo in termini di non pretestuosità, della "non resistenza" dell'accertamento tributario, con conseguente inammissibilità del relativo motivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 8.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito. 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 dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 11 gennaio 2022.

Depositato in Cancelleria il 16 febbraio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza