

Sentenza del 02/05/2023 n. 11365 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla sentenza impugnata si evince che l'Agenzia delle entrate, sulla base delle informazioni fornite nei questionari trasmessi nonché delle indagini bancarie condotte D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 32, notificò a A.A. due avvisi d'accertamento, relativi agli anni d'imposta (---) e (---), rilevando maggiori imponibili, pari ad Euro 4.000.000,00 per il (---) a titolo di reddito di capitale, e, quanto al (---), ad Euro 1.293.070 per reddito di capitale ed Euro 871.670,00 per reddito di lavoro autonomo. Furono così rideterminate le imposte ai fini Irpef, Irap ed Iva ed irrogate le sanzioni.

Il contribuente impugnò gli atti impositivi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Torino, che con sentenze nn. 20/12/2013 e 19/12/2013 annullò gli atti impositivi relativamente ai redditi di capitale, confermando invece, quanto al (---), la ripresa ad imponibile per i redditi di lavoro autonomo. Le parti proposero appelli, ciascuna per quanto soccombente. La Commissione tributaria regionale del Piemonte, riuniti gli appelli, con sentenza n. 1076/22/2015 accolse le impugnazioni della Amministrazione finanziaria, rigettando quella del contribuente.

Il giudice regionale, dopo aver rigettato l'eccezione di nullità degli avvisi d'accertamento, emessi senza essere preceduti dall'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, quanto ai maggiori redditi di capitale, ha ritenuto fondato l'addebito di condotte elusive tenute dal contribuente, così che ha riconosciuto la correttezza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria; ha respinto invece l'appello del A.A. relativamente all'Irap, sostenendo che doveva essere onere del contribuente dimostrare l'assenza dell'autonoma organizzazione professionale. Pertanto ha rigettato integralmente i ricorsi introduttivi del contribuente.

Questi ha censurato la decisione con quattordici motivi, chiedendone la cassazione. L'Amministrazione finanziaria ha resistito con controricorso. Il ricorrente ha depositato memoria difensiva.

All'esito dell'udienza pubblica del 13 ottobre 2022 la causa è stata trattenuta in decisione. Il collegio si è successivamente riconvocato il giorno 28 marzo 2023. All'esito della riconvocazione la causa è stata di nuovo trattenuta in decisione.

Motivi della decisione

Con il primo motivo il ricorrente, per entrambe le annualità accertate, ha denunciato la violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, e della L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per l'erronea

interpretazione delle norme relative all'attuazione del contraddittorio endoprocedimentale, ancorchè in sede di verifica non si fosse proceduto ad accessi o ispezioni in loco;

con il secondo motivo ha lamentato la violazione e falsa applicazione dell'art. 41, comma 2, della Carta dei Diritti Fondamentali UE, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto all'accertamento (Omissis), per la mancata instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, e in riferimento all'Iva;

con il terzo motivo, per entrambe le annualità, si è doluto della violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 29 settembre 1973, art. 37 bis, comma 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per la mancata instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale.

I tre motivi possono essere trattati congiuntamente, perchè afferenti alla nullità degli atti impositivi, emessi senza la preventiva instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale.

Il ricorrente sostiene che il giudice regionale sia incorso in un errore interpretativo delle norme invocate, e nello specifico della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis (vigente *ratione temporis*) -posto a presidio delle condotte ritenute elusive-, avendo escluso la necessità dell'instaurazione del contraddittorio preventivo endoprocedimentale nelle ipotesi di accertamenti senza accesso nei locali del soggetto d'imposta. Ha al contrario insistito sul diritto del contribuente al contraddittorio, sia alla luce dei parametri costituzionali enucleabili dai principi sanciti dagli artt. 3, 97, 24 e 111 Cost. (primo motivo), sia in riferimento all'art. 41, comma 2, della Carta dei Diritti Fondamentali UE (secondo motivo), sia, infine, richiamando la disciplina dettata dall'art. 37 bis cit., comma 4 relativa alla previsione del necessario contraddittorio endoprocedimentale in tema di accertamento di condotte elusive e di abuso del diritto. A tal fine ha sollecitato un mutamento dell'orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità, in subordine chiedendo la rimessione della questione alla Corte Costituzionale.

Le questioni proposte sono infondate nei termini appresso chiariti, tenendo conto degli approdi cui la giurisprudenza di legittimità è pervenuta in tema di garanzie endoprocedimentali del contribuente sottoposto ad accertamenti e successivamente attinto da un atto impositivo.

Deve premettersi che in materia fiscale le regole che disciplinano la redazione di un processo verbale di constatazione, all'esito dell'attività amministrativa, sono finalizzate ad assicurare un contraddittorio endoprocedimentale, entro i limiti delle ipotesi in cui ciò sia ritenuta garanzia imprescindibile della difesa del contribuente. E tale garanzia è indispensabile tutte le volte in cui l'atteggiarsi dell'attività dell'Amministrazione implichi accertamenti a sorpresa, in cui si verifica una "intromissione" dell'autorità fiscale nei luoghi di sua pertinenza. E' per tale ragione che una lettura delle norme cui l'obbligo è riconducibile, la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, e il D.P.R. n. 1972, art. 52, comma 6 e art. 33, comma 1 (che rinvia al precedente), esplicitamente prescrivono che "di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite (...)".

Il perimetro entro cui si colloca la necessità della redazione di un processo verbale è d'altronde segnato dall'elaborazione giurisprudenziale in tema di rispetto del termine dilatorio prescritto

dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

Sull'argomento si è riconosciuto che la regola, posta a presidio del contraddittorio endoprocedimentale, va diversamente intesa proprio in ragione della sua finalità. Se infatti dal contenuto della norma si evince che la garanzia del contraddittorio si traduce nell'intento di assicurare "collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente", volta ad un migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva (Sez. U, 29 luglio 2013, n. 18184), appare comprensibile perchè la sua obbligatorietà non si estenda a tutte le ipotesi, risultando ad esempio non necessaria negli accertamenti senza accessi presso la sede del contribuente. In merito si è affermato che il termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 opera soltanto in caso di controllo eseguito presso la sede del contribuente e non anche alla diversa ipotesi, non assimilabile alla precedente, di accertamenti cd. a tavolino, atteso che la naturale vis expansiva dell'istituto del contraddittorio procedimentale nei rapporti tra fisco e contribuente non giunge fino al punto di imporre termini dilatori all'azione di accertamento derivanti da controlli eseguiti nella sede dell'Amministrazione sulla base dei dati forniti dallo stesso contribuente o acquisiti documentalmente (ex multis, Cass., 4 aprile 2018, n. 8246; 5 novembre 2020, n. 24793). Sebbene ciò riguardi l'area dei tributi non armonizzati, anche per quelli armonizzati -in riferimento ai quali la garanzia del contraddittorio impone sempre e comunque il rispetto del termine dilatorio, in osservanza della prescrizione dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, che riconosce "il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio"- , la giurisprudenza nazionale ha tuttavia ritenuto che, anche in questa ipotesi, perchè la violazione dell'obbligo comporti l'invalidità dell'atto, il contribuente debba assolvere all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (Sez. U, 9 dicembre 2015, n. 24823; cfr. inoltre Cass., 19 luglio 2021, n. 20436; 15 gennaio 2019, n. 701, 29 ottobre 2018, n. 27420; 27 luglio 2018, 20036; vedi 19 ottobre 2021, n. 28833).

In tal modo il giudice italiano si è anche attenuto ai parametri indicati dalla giurisprudenza Euro-unitaria, secondo cui "Quando il diritto dell'Unione non fissa nè le condizioni alle quali deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa, nè le conseguenze della violazione di tali diritti, tali condizioni e tali conseguenze rientrano nella sfera del diritto nazionale, purchè i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività)" (CGUE 3 luglio 2014, C-129 e 130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV contro Staatssecretaris van Financien).

Pertanto è utile per un verso rammentare che, sul piano normativo, quanto alle imposte nazionali, l'obbligo del rispetto del termine dilatorio dei sessanta giorni prima della emissione dell'atto impositivo afferisce alle ipotesi di "accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali", che sono le categorie di intervento accertativo tipizzate e identificate nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 1, a sua volta richiamato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33, comma 1, in tema di imposte dirette, e dal D.P.R. n. 131 del 1973, art. 35 bis in materia di imposta di registro

(per le imposte armonizzate si è invece già illustrato il perimetro e le modalità entro cui la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto applicato e rispettato il principio).

Deve allora ribadirsi che, quanto al contenuto della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, la ragione della distinzione posta, in seno alle imposte nazionali, tra gli accertamenti eseguiti mediante accessi, ispezioni e verifiche presso la sede del contribuente e quelli eseguiti presso gli uffici dell'Amministrazione finanziaria, sta nella considerazione che solo nella prima ipotesi essi sono caratterizzati dalla "autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità, che specificamente 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" (cfr. Sez. U, n. 24823 del 2015, cit.; vedi anche Cass., 11 settembre 2020, n. 18854, per l'ipotesi in cui solo nei riguardi di uno dei contribuenti l'Ufficio aveva proceduto a verifiche e ispezioni presso la sede dell'accertato).

Quanto alle imposte armonizzate occorre invece un ulteriore riscontro, ossia che il contribuente abbia assolto l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa.

Le ragioni appena esposte consentono allora di affermare che l'art. 12, comma 7, cit., per come interpretato dalla giurisprudenza di legittimità, non è contrario ai principi costituzionali pur invocati dalla difesa del ricorrente.

Sotto i profili appena vagliati le ragioni articolate dal contribuente nel primo e nel secondo motivo non trovano accoglimento e, per le medesime argomentazioni, va escluso che la disciplina in materia si ponga in contrasto con i parametri costituzionali.

Con il terzo motivo la violazione del contraddittorio è stata ricondotta alla disciplina dettata dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis (all'epoca vigente, ora abrogata e sostituita dalla L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, dettata in materia di abuso del diritto). La norma prevedeva nel comma 4 un procedimento, posto a pena di nullità, teso ad assicurare l'instaurazione di un contraddittorio preventivo, così collocandosi tra quelle fattispecie per le quali, anche con riguardo alle imposte nazionali -per qualunque modalità d'accertamento, e pertanto anche per gli accertamenti a "tavolino"- il Legislatore ha comunque ritenuto obbligatorio il contraddittorio endoprocedimentale, ad es. in tema di accertamento sintetico, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 38, comma 7.

E' pur vero che l'importanza annessa dal rispetto delle regole dettate dall'art. 37 bis, comma 4 e 5 cit., comporta che la loro violazione sia penalizzata con la nullità dell'atto impositivo (cfr. in motivazione Cass., 31 gennaio 2017, n. 2439; 30 gennaio 2018, n. 2239; 28 novembre 2018, n. 30770; 693 del 2015 cit.). Ed è appena il caso di evidenziare che la disciplina prescritta dall'art. 37 bis cit., commi 4 e 5 è stata integralmente trasfusa, ed ulteriormente dettagliata, nell'art. 10 bis cit., commi 6, 7 e 8 attualmente vigente.

Senonchè, anche tralasciando che la difesa erariale nel controricorso ha affermato che tale disciplina non fosse applicabile al caso di specie, poichè con l'atto impositivo era contestato un

abuso del diritto atipico, escluso dal perimetro applicativo dell'art. 37 bis, cit., ancora più a monte, il motivo non coglie il senso della motivazione addotta dal giudice d'appello nel rigettare l'ecceputa nullità della fase endoprocedimentale, o quanto meno la critica si rivela generica e del tutto insufficiente a scalfire le determinazioni della pronuncia impugnata.

In essa, vagliando l'ecceputa nullità del procedimento per mancato rispetto del contraddittorio, il giudice regionale ha ritenuto che quel contraddittorio fosse stato invece assicurato, così come desumibile "dalla parziale riduzione degli addebiti formalizzati". Ed ha confermato "la correttezza dell'operato dell'Ufficio che, dopo le proprie indagini e prima di emettere l'Avviso di accertamento, aveva correttamente svolto una fase di contraddittorio con il contribuente, nel pieno rispetto dei principi comunitari ribaditi anche dalla Corte di Cassazione".

A fronte di affermazioni così assertive, anche nella puntuale descrizione dei fatti, il motivo sviluppato dal ricorrente non coglie evidentemente nel segno, perchè pretende di ricostruire gli eventi in modo del tutto contrastante con quanto riportato dal giudice d'appello. In tal modo non solo non ne intacca il ragionamento, ma, se con il motivo si vuol prospettare una diversa ricostruzione della vicenda, o la critica non doveva essere ricondotta nel parametro dell'errore di diritto, o addirittura, qualora la finalità difensiva fosse stata quella di denunciare un errore percettivo dei fatti, diverso doveva essere lo strumento di tutela invocabile.

Anche il terzo motivo da pertanto rigettato.

In considerazione delle ragioni per le quali sono rigettati i primi tre motivi risulta assorbito l'ottavo, con il quale il ricorrente ha lamentato, quanto all'accertamento relativo al 2006 sul maggior reddito da capitale, l'omessa motivazione sull'emissione di un atto impositivo senza aver neppure ricevuto i questionari relativi a quell'anno d'imposta (citando a tal fine la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 2, e il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, nn. 1, 2 e 4). Si tratta infatti di censura sempre riconducibile a vizi endoprocedimentali, direttamente o indirettamente riferibili alla denunciata mancata osservanza del contraddittorio.

Con il quarto motivo il ricorrente ha denunciato la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, quanto al malgoverno delle prove sul preteso maggior reddito professionale relativo al (---), determinato nell'importo di Euro 871.670,00. Il A.A. sostiene l'erroneità della decisione perchè, al contrario di quanto si afferma in sentenza, circa l'assenza di documentazione comprovante l'irrilevanza fiscale dell'accredito del predetto importo, gli elementi probatori allegati al giudizio giustificavano la natura di mero prestito, ottenuto da tale B.B., dovendosi dunque escluderne la riferibilità a corrispettivi percepiti per prestazioni professionali.

Il motivo è inammissibile perchè, a fronte delle ragioni, che sia pur sinteticamente ha addotto la Commissione regionale per ritenere irrilevanti le prove documentali prodotte dal contribuente (in particolare la causale del versamento riportata nella contabile del bonifico eseguito dal B.B. a favore del A.A., che confermerebbe il trasferimento di quell'importo a titolo di prestito; l'autodichiarazione rilasciata dal B.B. in ordine al prestito eseguito e sulle modalità con cui egli stesso era pervenuto nella disponibilità di quell'ingente importo), la difesa del ricorrente

pretende una rivalutazione nel merito delle prove, che tuttavia è inesigibile dal giudice di legittimità, per rientrare nei poteri riservati al giudice del merito.

Esula dunque la critica da una specifica censura ai principi relativi al riparto dell'onere della prova, per indirizzarsi in concreto al vaglio delle prove stesse.

Con il quinto motivo è denunciata la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., nonché del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto alla maggiore imposta sulle attività produttive richiesta dall'erario per il maggior reddito professionale accertato per l'anno (---).

Sul punto il giudice d'appello ha affermato che "(...) il contribuente non ha fornito alcun elemento a sostegno della pretesa assenza di autonoma organizzazione, e pertanto la decisione di primo grado è da confermare".

Con la censura il A.A. sostiene che al contrario sarebbe stato onere dell'Amministrazione finanziaria provare l'autonoma organizzazione del ricorrente ai fini del perfezionamento dei presupposti d'imposta.

Il motivo è inammissibile per difetto di specificità nonché per carenza di autosufficienza. Il contribuente assume che, trattandosi di professionista, costituiva onere dell'Amministrazione finanziaria provare il requisito della autonoma organizzazione per il suo assoggettamento ad imposta. E tuttavia, essendo emerso dall'accertamento bancario non un reddito, di natura professionale riconducibile ex novo alla categoria del reddito di lavoro autonomo, ma solo un maggiore importo rispetto a quanto dichiarato a tale titolo (Euro 16.000,00, a fronte di costi per Euro 3.137,00, come desumibile dalle stesse difese del A.A.), il ricorrente non chiarisce se, quanto al reddito già incontestato, ne fosse stata sin dall'origine riconosciuta la sua non assoggettabilità al tributo. In assenza di ogni riferimento alla sua soggettività passiva, l'invocazione della esclusione del maggior reddito dal tributo costituisce un'affermazione assiomatica, priva di ogni rilevanza, così che la domanda, per come impostata, va dichiarata inammissibile.

Le ragioni per le quali sono inammissibili il quarto ed il quinto motivo assorbono il settimo, con cui il ricorrente ha lamentato, quanto all'accertamento relativo al (---) sul maggior reddito professionale, l'omessa motivazione sulla questione inerente la dimostrata esclusione della percezione di un reddito professionale dell'importo di Euro 871.670,00.

Vanno ora trattati congiuntamente, in considerazione della comune doglianza mossa alla decisione, il sesto motivo, con il quale il ricorrente ha lamentato, quanto agli accertamenti relativi al (Omissis) e al (Omissis) sul maggior reddito di capitale, l'omessa motivazione sulla elusività dell'operazione di cessione alla Immobiliare Santa Cristina Srl delle quote possedute nella A.A. Sas ; il nono motivo, con cui ha lamentato, quanto agli accertamenti relativi al (Omissis) e (---) sul maggior reddito di capitale, l'omessa motivazione sulla questione inerente la natura del maggior reddito, erroneamente qualificato dall'Amministrazione finanziaria come redditi di capitale, laddove doveva invece collocarsi tra i redditi diversi (citando a tal fine il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 67, comma 1, lett. c); il decimo motivo, con cui ha denunciato,

quanto agli accertamenti relativi al (---) e al (---) sul maggior redditi di capitale, l'omessa motivazione sull'inosservanza delle prescrizioni procedurali imposte dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, comma 5.

I motivi sono fondati.

La difesa del contribuente, nel contestare l'atto impositivo, aveva colto una pluralità di aspetti, tutti indirizzati a criticare l'inquadramento della condotta del ricorrente nell'abuso del diritto. Le critiche erano state in gran parte accolte nella decisione del giudice di primo grado, per quanto già esposto. A seguito dell'appello dell'Amministrazione finanziaria, per la parte in cui questa era risultata soccombente dinanzi alla commissione provinciale, e nonostante l'altrettanto puntuale difesa apprestata dal A.A. in sede d'appello, la commissione regionale aveva invece accolto le censure dell'ufficio appellante con la seguente motivazione: "in base a molteplici elementi che indicano comportamenti elusivi da parte del contribuente, l'appello dell'Agenzia delle entrate è da accogliere".

Deve intanto rilevarsi che, nonostante le censure siano state riportate nell'alveo della omessa motivazione, il loro contenuto è palesemente rivolto a denunciare l'apparenza della motivazione.

Il vizio di motivazione apparente della sentenza sussiste ogni qual volta il giudice di merito ometta di indicare su quali elementi abbia fondato il proprio convincimento, nonchè quando, pur indicandoli, a tale elencazione ometta di far seguire una disamina almeno chiara e sufficiente, sul piano logico e giuridico, tale da permettere un adeguato controllo della correttezza del suo ragionamento.

La giurisprudenza di legittimità ha affermato che in sede di gravame la decisione può essere legittimamente motivata anche per *relationem*, ove il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima sia pure in modo sintetico le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, sì da consentire, attraverso la parte motiva di entrambe le sentenze, di ricavare un percorso argomentativo adeguato e corretto, ovvero purchè il rinvio sia operato in modo da renderne possibile ed agevole il controllo, dando conto delle argomentazioni delle parti e della loro identità con quelle esaminate nella pronuncia impugnata. Conseguentemente va cassata la decisione con cui il giudice si sia limitato ad aderire alla decisione di primo grado senza che emerga, in alcun modo, che a tale risultato sia pervenuto attraverso l'esame critico e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (cfr. Cass., 19 luglio 2016, n. 14786; 7 aprile 2017, n. 9105).

La motivazione del provvedimento impugnato con ricorso per cassazione deve ritenersi apparente anche quando, ancorchè graficamente esistente ed eventualmente sovrabbondante nella descrizione astratta delle norme che regolano la fattispecie dedotta in giudizio, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, (Cass., 30 giugno 2020, n. 13248; cfr. anche 5 agosto 2019, n. 20921). E si è anche affermato che l'apparenza si rivela ogni qual volta la pronuncia evidenzia una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come

accade quando non vi sia stata alcuna esplicitazione sul quadro probatorio (Cass., 14/02/2020, n. 3819).

Nel caso di specie la motivazione è del tutto carente di quel contenuto minimo che consenta di comprendere le ragioni della decisione, e, prima ancora, di rilevare la stessa consequenzialità, logica, tra processo cognitivo e dictum della decisione.

Con l'undicesimo motivo il A.A. si duole della omessa pronuncia, o in subordine della omessa motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5, quanto alle critiche in ordine alla comminazione delle sanzioni per l'accertamento del maggior reddito di capitale, riconducibile a condotte elusive, lamentandosi la violazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3.

Il motivo, che trova collocazione nell'errore processuale dell'omessa pronuncia, è fondato. Nel rispetto del principio di autosufficienza il ricorrente ha riprodotto i passaggi del ricorso di primo grado -grado nel quale la questione era stata assorbita all'esito dell'accoglimento di altri motivi-, a loro volta riprodotti nelle pagg. 22 e 23 del controricorso del giudizio d'appello, nel quale era stata reiterata la censura avverso l'irrogazione delle sanzioni, per violazione del D.Lgs. n. 472, art. 3.

Nella sentenza ora al vaglio della Corte non vi è traccia della trattazione del motivo di ricorso del contribuente, così che deve constatarsene l'omessa pronuncia.

Con il dodicesimo motivo ha denunciato l'omessa pronuncia o l'omessa motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 o 5, quanto alla invocata inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle entrate, per difetto di specificità, ex art. 342, relativamente alle questioni sul maggior reddito di capitale per le addebitate condotte elusive, inerenti gli anni d'imposta (---) e (--);

con il tredicesimo motivo ha denunciato l'omessa pronuncia o l'omessa motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 o 5, quanto all'invocata inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle entrate per l'intervenuto giudicato della decisione di primo grado sul maggior reddito di capitale inerente l'anno d'imposta (---);

con il quattordicesimo motivo ha lamentato l'omessa pronuncia o l'omessa motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 o 5, quanto all'invocata inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle entrate, per carenza d'interesse in merito all'accertamento del maggior reddito di capitale per l'anno (---).

I tre motivi, che vanno collocati nel vizio di omessa pronuncia e che possono essere trattati congiuntamente per essere connessi dalla comune natura della censura, sono infondati.

Si tratta infatti di critiche tutte riconducibili alla violazione di norme processuali per le quali il contribuente aveva denunciato l'inammissibilità dell'appello dell'Amministrazione finanziaria. Ebbene, costituisce orientamento ormai consolidato il principio secondo cui il mancato esame da parte del giudice di una questione puramente processuale non è suscettibile di dar luogo a vizio di omissione di pronuncia, il quale si configura esclusivamente nel caso di mancato esame di domande od eccezioni di merito (Cass., 6 dicembre 2004, n. 22860; ex multis cfr. anche 12

gennaio 2016, n. 321; 14 marzo 2018, n. 6174). D'altronde l'omessa pronuncia su denunciati vizi processuali si configura quale implicito rigetto delle questioni proposte.

In definitiva la sentenza va cassata in riferimento ai motivi accolti e il processo deve essere rinviato alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, che, in diversa composizione riesaminerà la controversia, nei termini di cui in motivazione, oltre a provvedere alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il sesto, nono, decimo, undicesimo motivo, rigetta il primo, il secondo, il terzo, il dodicesimo, il tredicesimo ed il quattordicesimo motivo, dichiara inammissibili il quarto ed il quinto, assorbiti il settimo e l'ottavo. Cassa la sentenza nei termini di cui in motivazione e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, cui in diversa composizione demanda anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Conclusione

Così deciso in Roma, il giorno 13 ottobre 2022 e, in riconvocazione, il 28 marzo 2023.

Depositato in Cancelleria il 2 maggio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza