

Sentenza del 23/01/2023 n. 1944 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla sentenza impugnata si evince che l'Agenzia delle Entrate, a seguito delle risposte ai questionari inviati a A.A. e delle indagini bancarie condotte del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , ex art. 32, notificò l'avviso d'accertamento, relativo all'anno d'imposta 2007, rilevando un maggior imponibile del contribuente, pari ad Euro 137.488,00, e così rideterminando le imposte ai fini Irpef, Irap ed Iva. Irrogò anche le sanzioni.

Il A.A. impugnò l'atto impositivo dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Torino, che con sentenza n. 18/12/2013 rigettò il ricorso. L'appello proposto dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Piemonte fu respinto con la sentenza n. 420/31/2014, ora al vaglio della Corte. Il giudice regionale, dopo aver rigettato l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento, emesso senza essere preceduto dalla redazione del processo verbale di constatazione e, nella prospettazione difensiva del contribuente, senza il rispetto del contraddittorio, ha ritenuto infondate le ragioni di merito articolate nel ricorso, reputando giustificate le riprese ad imponibile dei versamenti bancari accertati dall'Agenzia delle Entrate, così come sussistenti i presupposti per l'assoggettamento del A.A. all'imposta sulle attività produttive.

Il ricorrente ha censurato la decisione con cinque motivi ed ha chiesto la sua cassazione, a tal fine depositando anche memoria difensiva. L'Amministrazione finanziaria ha resistito con controricorso.

All'esito della udienza pubblica del 13 ottobre 2022 la causa è stata riservata e decisa.

Motivi della decisione

Con il primo motivo il ricorrente ha denunciato la violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 6 e art. 12, comma 7 , della L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24 , dell' art. 15 preleggi, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 6 , e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33, comma 1 , nonché della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 21 bis , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per l'erronea interpretazione delle norme invocate quanto alla ritenuta esclusione della necessità di redazione di un processo verbale di constatazione, ancorchè in sede di verifica non si fosse proceduto ad accessi o ispezioni in loco.

Il ricorrente sostiene che il giudice regionale sia incorso innanzitutto in un errore interpretativo delle norme, laddove ha ritenuto non necessaria la redazione del processo verbale di constatazione all'esito di accertamenti sui conti correnti bancari. Afferma che il superamento del dato letterale contenuto nella L. n. 4 del 1929, art. 24 , ad opera della successiva disciplina

dettata della L. n. 212 del 2000, artt. 6 e 12 , in relazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 6 , e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, comma 1 , non ha alcun riscontro. Sostiene inoltre l'erronea lettura della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , laddove il giudice regionale ha ritenuto di escludere i principi del contraddittorio endo-procedimentale nelle ipotesi di accertamenti senza accesso nei locali del soggetto d'imposta. Ritiene anche che la commissione regionale non abbia tenuto conto degli altri parametri normativi, quali della L. n. 212 del 2000, art. 6 e della L. n. 241 del 1990, art. 21 bis , posti a garanzia della conoscenza degli atti amministrativi.

Il motivo non è fondato, tenendo conto degli approdi cui la giurisprudenza di legittimità è pervenuta in tema di garanzie endo-procedimentali 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 endo-procedimentale, nei limiti delle ipotesi in cui ciò sia ritenuto garanzia imprescindibile della difesa del contribuente. E tale garanzia è ritenuta indispensabile tutte le volte in cui l'atteggiarsi dell'attività accertativi 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, L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , e del 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 (...)". Sotto tale profilo è coerente, comprensibile e condivisibile il principio, affermato da questa Corte, secondo cui in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presunzione del D.P.R. n. 600 del 1973 , ex art. 32, consente all'Amministrazione finanziaria di riferire de plano ad operazioni imponibili i dati raccolti in sede di accesso ai conti correnti bancari del contribuente, salva la prova contraria da parte di costui, e la legittimità dell'utilizzazione degli elementi risultanti dalle movimentazioni bancarie non è condizionata alla previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente sin dalla fase dell'accertamento, posto che il citato art. 32 prevede quel contraddittorio alla stregua di mera facoltà, non di obbligo, dell'amministrazione tributaria (Cass., 29 marzo 2002, n. 4601 ; 26 aprile 2017, n. 10249 ; cfr. anche 30 novembre 2009, n. 25142).

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 .

In particolare 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 della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 ,

opera soltanto in caso di controllo eseguito presso la sede del contribuente e non anche nella 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). E sebbene ciò riguardi l'area dei tributi non armonizzati - perchè per quelli armonizzati la garanzia del contraddittorio impone 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, qualora celebrato quel contraddittorio, e non abbia invece 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, in rapporto all'oggetto della presente controversia, 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. n. 633 del 1972, art. 52, comma 1 , a sua volta richiamato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, comma 1 , in tema di imposte dirette, e dal D.P.R. n. 131 del 1973, art. 53 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. 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 constatazione 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.

Il perimetro entro cui riconoscere la necessità della redazione di un processo verbale di constatazione, per come segnato, non può essere scalfito neppure dalla L. n. 4 del 1929, art. 24 , perchè, pur volendo considerare le osservazioni della difesa del contribuente, secondo cui la norma non può considerarsi derogata dalla disciplina dettata dalla L. n. 212 del 2000, artt. 6 e 12 , le conclusioni appena raggiunte non ne scalfiscono la sua "attualità" e vigenza. Essa non viene affatto derogata ma semplicemente incanalata in una disciplina, successivamente introdotta nella materia fiscale, che nel bilanciamento degli interessi delle parti, e pur nel perseguimento dei principi della collaborazione e tra Spesa e Fisco e Contribuente, identifica entro quali limiti la redazione di un processo verbale di constatazione non sia necessaria a pena di nullità.

D'altronde non solo questa Corte ha precisato che l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria non deve necessariamente concludersi con la redazione di un processo verbale di constatazione, essendo sufficiente un verbale attestante le operazioni compiute (Cass. 22 giugno 2018, n. 16546), ma, proprio in riferimento della L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24 , il processo verbale redatto dagli organi accertatori non deve necessariamente contenere le contestazioni, potendo avere una molteplicità di contenuti, valutativi e meramente ricognitivi di fatti o di dichiarazioni, che solo successivamente, per la libera valutazione dell'amministrazione finanziaria, possono comunque dare luogo all'emissione di avvisi di accertamento, (Cass. 29 dicembre 2017, n. 31120 ; 8 maggio 2019, n. 12094 ; 4 maggio 2021, n. 11589). La previsione di cui della L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24 , quindi non impone sempre l'adozione di un processo verbale di contestazione di violazioni finanziarie, essendo invece deputato ad attestare le operazioni compiute dall'Amministrazione. Nell'ipotesi di acquisizione di documenti il suo contenuto si limiterà allora alla descrizione delle operazioni di acquisizione ed elencazione della suddetta documentazione. Con il che si avverte come nessuna preoccupazione sulla abrogazione di questa norma può essere sollevata, sebbene a conclusione della verifica a "tavolino" non venga redatto alcun processo verbale di constatazione.

Può dunque concludersi per l'infondatezza del primo motivo.

Con il secondo motivo il contribuente si duole dell'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all' art. 36 c.p.c. , comma 1, n. 5 , quanto al vaglio della documentazione che il A.A. sostiene aver allegato a giustificazione delle movimentazioni bancarie imputate a reddito.

Il motivo è inammissibile.

Premesso che la sentenza impugnata è stata pubblicata il 14 marzo 2014, trova applicazione l' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , come riformulato del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 , convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 2012, n. 134 . Con la nuova formulazione del n. 5 lo specifico vizio denunciabile per cassazione deve essere relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, e che, se esaminato, avrebbe potuto determinare un esito diverso della controversia. Pertanto l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie.

Nel caso di specie la Commissione regionale ha esaminato in modo analitico ognuno dei versamenti ripresi ad imponibile dall'Agenzia delle Entrate, soffermandosi e ponderando la documentazione allegata e le difese articolate da ciascuna delle parti. In realtà le critiche sollevate dal ricorrente, denunciando una inadeguata valutazione della documentazione, o una pretesa ignoranza o ancora una errata lettura della stessa, in realtà sollecitano un riesame nel merito delle prove, che è tuttavia attività inibita in sede di legittimità, mentre non si ravvisa alcun errore materiale o salto logico nella motivazione del giudice regionale.

Con il terzo motivo il contribuente lamenta la violazione e falsa applicazione dell' art. 210 c.p.c. e dell' art. 111 Cost. , comma 6 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , quanto al mancato ordine di esibizione che il giudice d'appello avrebbe dovuto invece impartire alla banca ai fini dell'acquisizione della documentazione comprovante la causale dell'assegno relativo ad uno dei versamenti ripreso ad imponibile.

Il motivo non ha pregio perchè, a parte che l'acquisibilità di documentazione è regolata nei termini e nei limiti prescritti del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7 , nel caso specifico essa si traduce in una richiesta del tutto incomprensibile, atteso che lo stesso contribuente nell'atto d'appello - del quale sono stati riportati i passaggi relativi alla trattazione della questione - aveva affermato che "E' appena il caso di osservare che, se l'Ufficio si determinasse in tal senso, avrebbe la conferma che la documentazione di cui trattasi non è stata reperita dalla banca". Non è dato allora intendere cosa e come il giudice d'appello dovesse adoperare i poteri d'ufficio, quando già era certo che la documentazione eventualmente richiesta non sarebbe stata prodotta per la sua irreperibilità, anche se su ordine della autorità giudiziaria.

Ma l'inconsistenza delle ragioni poste a fondamento del motivo di ricorso si rivela anche dalla piana lettura delle esaustive motivazioni della sentenza impugnata, che, al di là dei documenti di cui il contribuente lamenta la mancata incolpevole produzione, evidenzia l'irrilevanza degli altri documenti comunque prodotti, primo tra tutti del contratto di leasing relativo all'autovettura da acquistare. Tale contratti infatti, privo di data e firma, è stato ritenuto dalla Commissione regionale del tutto inidoneo a dimostrare "il rapporto tra concedente ed utilizzatore". Cadeva così la premessa giustificativa principale allegata dal A.A. ai fini della necessità di ulteriori acquisizioni documentali.

A fronte dei dati oggettivi già valutati dal giudice d'appello, l'insistenza su una diversa interpretazione o una diversa rilevanza dei documenti si traduce in una inappropriata e

inammissibile sollecitazione alla rivalutazione nel merito dei fatti.

Con il quarto motivo il contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione dell' art. 2697 c.c. e del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , quanto all'erroneo assoggettamento all'imposta sull'attività produttiva. Si sostiene che al contrario sarebbe stato onere dell'Amministrazione finanziaria provare l'autonoma organizzazione del ricorrente ai fini del perfezionamento dei presupposti d'imposta.

La domanda è inammissibile per difetto di specificità nonchè 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 un maggior reddito rispetto a quanto dichiarato, 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 rilievo, così che la domanda, per come impostata, va dichiarata inammissibile.

Nel ricorso il A.A. indica per quinto motivo la richiesta di decisione nel merito della causa. A parte che tale richiesta non costituisce un vero motivo per non costituire una specifica critica alla decisione, secondo uno dei vizi previsti dall' art. 360 c.p.c. , l'esito del giudizio esclude ogni ulteriore determinazione.

In conclusione il ricorso va rigettato e all'esito processuale della controversia segue la soccombenza del A.A. nelle spese di causa, che si liquidano nella misura specificata in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso, condanna il ricorrente alla rifusione in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in Euro 5.600,00 oltre spese prenotate a debito. Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, nella misura pari a quello previsto per il ricorso, a norma del medesimo art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 13 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 23 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza