

Sentenza del 20/03/2023 n. 8006 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. impugnava due avvisi di accertamento notificatigli in data 28/12/2012 con cui l'Agenzia delle Entrate, sulla scorta delle risultanze della verifica della documentazione presentata dal A.A. su invito rivoltagli dall'amministrazione finanziaria a seguito delle risultanze emerse nel corso della verifica effettuata nei confronti della Srl La Siritide, di cui il A.A. era socio con partecipazione al capitale nella misura del 24,75 per cento, e da cui risultavano versamenti in conto aumento capitale sociale, rideterminava in aumento il reddito d'impresa del contribuente ai fini IRPEF, IRAP ed IVA con riferimento agli anni d'imposta 2007 e 2008.2. A seguito di impugnazione dei predetti atti impositivi da parte del contribuente, la CTP (ora Corte di giustizia tributaria di primo grado) di Matera accoglieva il ricorso ma l'impugnazione proposta dall'Agenzia delle entrate veniva accolta dalla Commissione tributaria regionale (ora Corte di giustizia tributaria di secondo grado) della Basilicata che riteneva insussistente la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , in quanto disposizione applicabile soltanto in ipotesi di accessi ed ispezioni effettuati nella sede dell'esercizio dell'attività; sosteneva, comunque, che il contraddittorio "venne instaurato a seguito di definizione di adesione", che si era regolarmente espletato in data 21 maggio 2013 e gli avvisi di accertamento erano stati notificati il successivo 28 dicembre ed inoltre che nella specie sussistevano ragioni di urgenza da individuarsi nell'imminente scadenza del termine di decadenza del potere accertativo dell'amministrazione finanziaria. La CTR rilevata, quindi, la validità degli avvisi di accertamento, anche in mancanza di allegazione agli stessi - ritenuta non necessaria - dell'autorizzazione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 , sosteneva, nel merito, che il contribuente, "a fronte delle precise contestazioni mosse dall'ufficio", non aveva fornito alcuna prova "in merito al possesso/disponibilità d'ingenti somme in contanti utilizzate per l'effettuazione dei bonifici in favore della società".

3. Avverso tale statuizione il A.A. propone ricorso per cassazione, affidato a dieci motivi, che ha notificato sia al Ministero dell'economia e delle finanze sia all'Agenzia delle entrate, la quale replica con controricorso, rimanendo intimato il Ministero.

Motivi della decisione

che:

1. Va preliminarmente dichiarata l'inammissibilità del ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'economia e delle finanze per difetto di legittimazione processuale e perchè estraneo ai gradi di merito del giudizio (cfr., ex multis, Cass. n. 19111 del 2016, n. 22992 del 2010, n. 9004 del 2007, nonchè Cass. S.U. n. 3118/2006; n. 3116/2006; n. 20781/2016), precisandosi

che, in difetto di difese svolte dal Ministero, rimasto intimato, non occorre provvedere sulle spese di lite.

2. Con il primo motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , in relazione all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'unione Europea.

2.1. Il ricorrente, richiamando il principio espresso dalle Sezioni unite di questa Corte in materia di contraddittorio endoprocedimentale (Cass., Sez. U., 9 dicembre 2015, n. 24823 , secondo cui "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"), sostiene che nel caso di specie, in cui l'accertamento aveva ad oggetto anche l'IVA, gli atti impositivi dovevano ritenersi nulli per violazione della citata disposizione atteso che, qualora il contraddittorio fosse stato espletato, avrebbe potuto dimostrare l'insussistenza dei presupposti che l'Ufficio aveva addotto per procedere ad accertamento con metodo induttivo, ovvero la mancata indicazione sulle distinte delle rimanenze iniziali e finali del metodo di valutazione delle stesse, come previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 92 , e l'omessa compilazione dello studio di settore. Al riguardo sostiene che il metodo di valutazione delle rimanenze era stato annotato sul libro degli inventari che l'amministrazione finanziaria non aveva richiesto con il questionario notificato il 14/12/2012 e che avrebbe potuto dimostrare che i ricavi erano congrui e coerenti con lo studio di settore applicabile.

2.2. E' necessario premettere che quello espletato nei confronti del contribuente è accertamento c.d. a tavolino, non essendo stato preceduto da alcun accesso presso i locali destinati dal medesimo all'esercizio dell'impresa, come emerge peraltro chiaramente dall'esposizione dei fatti di causa contenuta nel ricorso, in cui si dà atto che la verifica in loco aveva riguardato la Srl La Siritide e che gli avvisi di accertamento erano stati emessi a seguito di esame della documentazione richiesta al contribuente tramite questionario e da quest'ultimo consegnata all'ufficio finanziario. Peraltro di ciò neppure dubita il ricorrente che, seppure nel motivo in esame deduce la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , nell'esposizione del motivo censura la statuizione impugnata per non avere i giudici di appello fatta corretta applicazione del principio affermato da Cass., Sez. U., n. 24823 del 2015 in tema di contraddittorio endoprocedimentale in presenza, come nel caso in esame, di tributi armonizzati, com'è l'IVA, pure oggetto di ripresa a tassazione da parte dell'Agenzia delle entrate.

2.3 Il motivo è inammissibile.

2.4. Premesso che è pacifico tra le parti che un obbligo di contraddittorio non sussiste con riferimento ai tributi non armonizzati, pure oggetto di ripresa a tassazione nei confronti del contribuente, osserva il Collegio che il motivo è privo di autosufficienza in quanto il ricorrente non ha nè localizzato (nel senso prospettato da Cass., Sez. U., n. 8950 del 2022; v. anche Cass. n.

28184 del 2020 e n. 12481 del 2022) all'interno dei fascicoli dei gradi di merito, nè allegato il ricorso di primo grado e neppure in esso trascritto le parti pertinenti del contenuto dello stesso ove avrebbe dovuto dedurre le circostanze idonee a vincere la prova di resistenza, ovvero le ragioni, concrete e non pretestuose, che avrebbe potuto far valere nella fase amministrativa ai fini della dimostrazione della necessità, in quella fase, del contraddittorio sulle riprese a tassazione di tributi armonizzati.

2.5. Non vi è dubbio, alla stregua di quanto emerge dalla stessa pronuncia nomofilattica richiamata dal ricorrente (Cass., Sez. U., n. 24823 del 2015), che, con riferimento ai tributi "armonizzati", il difetto di contraddittorio endoprocedimentale può determinare la nullità del provvedimento conclusivo del procedimento impositivo soltanto se in giudizio il contribuente assolva l'onere di prospettare 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 l'ordinamento lo ha predisposto.

2.6. Orbene, le ragioni opponibili dal contribuente non possono essere dedotte per la prima volta in sede di legittimità, com'è accaduto nel caso di specie in cui, dall'elenco dei motivi di impugnazione degli atti impositivi dedotti dinanzi al giudice di primo grado, riportato a pag. 8 del ricorso in esame, risulta che il contribuente con l'originario ricorso aveva dedotto esclusivamente la nullità degli avvisi di accertamento perchè emessi ante tempus, in violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 .

2.7 Il motivo, pertanto, oltre che per essere privo di autosufficienza, è inammissibile anche perchè introduce un fatto del tutto nuovo, mai prospettato nei gradi di merito, ovvero un nuovo tema di indagine su fatti diversi da quelli originariamente dedotti, limitati alla verifica del rispetto del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , e su cui i giudici di merito avrebbero dovuto pronunciare solo se tempestivamente introdotti in giudizio dal contribuente.

3. Con il secondo motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , della L. n. 241 del 1990, artt. 3 e 21 septies , per avere i giudici di appello ritenuto che la imminente scadenza del potere accertativo, peraltro limitatamente all'anno d'imposta 2007, costituisse motivo di urgenza idoneo ad integrare la deroga prevista dalla citata disposizione, peraltro neppure indicata nella motivazione degli atti impositivi.

4. Con il terzo motivo di ricorso viene dedotto un vizio logico di motivazione, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , per non avere i giudici di appello "tenuto conto della circostanza che gli accertamenti sono stati fondati su una verifica "a tavolino".

4.1. Il ricorrente censura l'affermazione contenuta nella sentenza impugnata secondo cui nel caso in esame "non trattandosi di verifica ma di esame di documentazione fornita dal

contribuente in conseguenza di sua richiesta di definizione con adesione", "nessuna attività accertativa neppure a tavolino era stata compiuta dall'ufficio".

4.2. Sostiene che il contraddittorio "è stato instaurato con procedimento di adesione attivato ad istanza del contribuente del D.Lgs. n. 218 del 1997 , ex art. 6, successivamente all'avvenuta notifica degli accertamenti (28/12/2012)", chiusosi in data 21/05/2013, e che, tenuto conto che la documentazione richiesta dall'ufficio era stata consegnata il 24/12/2012 e che gli atti impositivi erano stati emessi il 27/12/2012, sostanzialmente l'amministrazione finanziaria non aveva effettuato alcun esame e valutazione della stessa.

5. Con il quarto motivo di ricorso viene dedotto un vizio logico di motivazione, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , per non avere i giudici di appello "tenuto conto della circostanza che il verbale di contraddittorio del 21 maggio 2013 è successivo e non precedente alla notifica degli avvisi di accertamento", effettuata in data 28 dicembre 2012.

6. I motivi (secondo, terzo e quarto) sono assorbiti dalla statuizione adottata con riferimento al primo mezzo di cassazione.

7. Pare però opportuno precisare che il terzo motivo è anche manifestamente infondato alla stregua del principio secondo cui "In tema di accertamento con adesione, la presentazione di istanza di definizione da parte del contribuente, ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6 , non comporta l'inefficacia dell'avviso di accertamento, ma solo la sospensione del termine di impugnazione per un periodo di 90 giorni, decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, l'accertamento diviene comunque definitivo, in assenza di impugnazione, anche se sia mancata la convocazione del contribuente, che costituisce per l'Ufficio non un obbligo, ma una facoltà, da esercitare in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e dell'opportunità di evitare la contestazione giudiziaria" (Cass. n. 31472 del 2019; Cass. n. 37225 del 2022). D'altronde, l'istituto dell'accertamento con adesione persegue intenti totalmente diversi, essenzialmente collegati ad esigenze di natura deflattiva del contenzioso, per di più correlate ad istanze che muovono o dal contribuente - D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6 - o dalla stessa Amministrazione - D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 4 . Ciò che rende incompatibile detto istituto con le finalità perseguite dal riconoscimento del diritto al contraddittorio endoprocedimentale nel modo che esso è stato fin qui declinato dal diritto vivente (così in Cass. n. 23729 del 2022 e n. 37225 del 2022).

8. Con il quinto motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1 , n. 2 , e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2 .

8.1. Sostiene il ricorrente che, diversamente da quanto affermato dai giudici di appello, nella risposta al questionario inviato dall'Agenzia delle entrate aveva indicato le fonti dei redditi dichiarati ed i relativi periodi di imposta; che erroneamente erano stati ritenuti non documentati gli importi derivanti dal disinvestimento patrimoniale dei Fondi (Omissis) nei periodi di imposta 2004 e 2005 per complessivi 297.627,26 Euro; che non erano stati considerati i redditi dell'attività di azienda agricola condotta dalla defunta consorte del contribuente, ammontanti nel periodo

1996/2002 ad un importo superiore ad un milione e 500mila Euro e che erano del tutto irrilevanti le modalità di custodia dei ri Spa rmi, nella specie non specificate; che era mera affermazione di principio quella secondo cui le disponibilità economiche del contribuente, consistenti nei redditi dichiarati, in quelli ricavati dall'azienda agricola e nelle somme ricavate da disinvestimento patrimoniale, non avessero comunque garantito la capacità di ri Spa rmio manifestata, "senza che sia stato neppure tentato di dimostrare che tale capacità di ri Spa rmio era inesistente e che tutti i redditi dichiarati e/o di cui disponeva il ricorrente sono stati finalizzati al sostentamento della famiglia, peraltro, costituito dalla morte del coniuge solo da se stesso".

8.2. Il motivo è inammissibile in quanto il ricorrente sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione di legge, mira, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici 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. U., n. 34476 del 2019; conf. Cass. n. 5987 del 2021).

8.3. Peraltro, va osservato che, lungi dall'essere incorsa la CTR nella violazione delle disposizioni censurate, l'omesso esame di elementi istruttori, che il ricorrente lamenta nel motivo in esame, non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo, censurabile ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , 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 e, dall'altro, l' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , nell'attuale testo modificato dal D.Lgs. n. 40 del 2006, art. 2 , riguarda un vizio specifico denunciabile per cassazione relativo all'omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, da intendersi riferito ad un preciso accadimento o ad una precisa circostanza in senso storico-naturalistico, come tale non ricomprendente questioni o argomentazioni, sicchè sono inammissibili le censure che, irritualmente, estendano il paradigma normativo a quest'ultimo profilo.

8.4. Sotto altro profilo, il motivo pecca anche di specificità ex art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 6 , proprio rispetto alla documentazione (solo genericamente richiamata ed) asseritamente prodotta dalla contribuente nei gradi di merito che, a dire dello stesso, avrebbe consentito di superare la presunzione posta a favore dell'amministrazione finanziaria in materia di accertamenti bancari.

9. Con il sesto motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , la violazione dell' art. 112 c.p.c. , per essersi la CTR pronunciata ultrapetita, ovvero su questione, quella della legittimità degli avvisi di accertamento anche in mancanza di allegazione dell'autorizzazione alle indagini finanziarie, mai proposta come motivo di impugnazione degli atti impositivi.

9.1. Il motivo, che sarebbe in ogni caso assorbito dalla statuizione adottata con riferimento al primo motivo di ricorso, è comunque inammissibile perchè quella oggetto di censura non costituisce ratio decidendi dell'impugnata sentenza atteso che l'affermazione fatta al riguardo dalla CTR si inserisce nella più ampia trattazione da quella svolta in motivazione circa "la natura e la funzione dell'accertamento finanziario/bancario".

10. Con il settimo motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , la violazione e falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c. , per omessa pronuncia dei giudici di appello sul motivo di impugnazione degli avvisi di accertamento per difetto di motivazione, proposto in primo grado con riferimento al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 , della L. n. 212 del 2000, art. 7 , in correlazione con la L. n. 241 del 1990, art. 3 .

10.1. Il motivo, anche a voler superare il profilo di inammissibilità per difetto di specificità ex art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 6 , non avendo parte ricorrente trascritto il contenuto dell'avviso di accertamento oggetto di impugnazione (così da precludere al Collegio qualsivoglia valutazione in relazione a quanto in esso esposto), è comunque infondato.

10.2. Per giurisprudenza costante di questa Corte, infatti, il vizio di omessa pronuncia è escluso quando la sentenza abbia assunto una decisione che comporti l'implicito rigetto della domanda od eccezione formulata dalla parte (cfr., tra le molte, Cass. n. 20718 del 2018; Cass. n. 15255 del 2019; Cass. n. 7662 del 2020; Cass. n. 2151 del 2021), come deve ritenersi essere accaduto nel caso in esame in cui i giudici di appello, rigettando nel merito le doglianze del contribuente, hanno implicitamente ritenuto congruamente motivato l'atto impositivo.

11. Con l'ottavo motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , la violazione dell' art. 112 c.p.c. , per avere i giudici di appello omesso di pronunciarsi sulla dedotta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1 , n. 2 , e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2 , n. 2 .

11.1. Sostiene il ricorrente che la CTR aveva omesso di pronunciarsi sul motivo di impugnazione dell'atto impositivo con cui aveva dedotto l'inapplicabilità delle disposizioni censurate, con conseguente divieto per l'amministrazione finanziaria di porre le risultanze delle verifiche dei movimenti bancari a fondamento dell'atto impositivo quando difetterebbe, come nel caso di specie, il "disallineamento" tra l'entità di quei movimenti ed i compensi dichiarati, come emergente, peraltro, dal complesso degli elementi e giustificazioni dell'entità degli importi con cui aveva effettuato i versamenti in conto capitale a favore della Srl La Siritide, forniti già nel corso della fase amministrativa all'ufficio finanziario.

11.2. Il motivo è manifestamente infondato sia alla stregua dell'affermazione dei giudici di appello di non rilevare "nell'operato accertativo dell'ufficio nessuna delle violazioni denunciate dal contribuente", sia alla stregua del principio giurisprudenziale appena sopra citato con riferimento al settimo motivo di ricorso. Infatti, nel caso di specie dalle affermazioni rinvenibili nella sentenza impugnata, in cui si dà atto che "a fronte delle precise contestazioni mosse dall'ufficio, nessuna prova è stata fornita dal contribuente in merito al possesso/disponibilità d'ingenti somme in contanti utilizzate per l'effettuazione dei bonifici in favore della società limitandosi solo ad affermazioni non aventi valenza probatoria alcuna riferentisi ad anni precedenti anche molto lontani nel tempo rispetto all'accertamento" e che "Il mancato assolvimento di tale onere probatorio lascia Spa zio alla presunzione di riferibilità reddituale", discende che i giudici di appello non hanno condiviso la tesi sostenuta dal ricorrente, che, peraltro, si pone in evidente contrapposizione con il più che consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità (confortato anche dalla recente pronuncia della Corte costituzionale n. 10 del 2023) secondo cui, una volta che l'amministrazione finanziaria abbia

fornito la prova dei movimenti in entrata e in uscita operati dal contribuente su conto corrente bancario, integrando così il meccanismo presuntivo posto a favore della stessa (cfr. Cass. n. 34638 del 2022), spetta al contribuente, per evitare che le risultanze delle verifiche bancarie siano poste a base di successivi eventuali atti impositivi, fornire la prova della loro inclusione nella base imponibile oppure dell'estraneità alla produzione del reddito (Cass. n. 40221 del 2021), che dev'essere analitica (Cass. n. 13112 del 2020), per ogni movimento bancario contestato, e non generica (Cass. n. 15857 del 2016), come invece sostiene il ricorrente nel motivo in esame.

11.3. Là dove il ricorrente sostiene di aver comunque fornito, già nel corso della fase amministrativa, elementi e giustificazioni dell'entità degli importi con cui aveva effettuato i versamenti in conto capitale a favore della Srl La Siritide, la censura si infrange con l'accertamento in fatto contenuto nella statuizione impugnata circa l'assenza di prove fornite dal contribuente idonee a superare la presunzione legale di maggiori ricavi, richiedendo, peraltro, a questa Corte una non consentita rivalutazione del merito della vicenda processuale.

12. Con il nono motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , la violazione dell' art. 112 c.p.c. , in relazione all'eccepita violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2 , per illegittimo ricorso da parte dell'amministrazione finanziaria all'accertamento induttivo del reddito di impresa.

13. Con il decimo motivo viene, infine, dedotta, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , la violazione dell' art. 112 c.p.c. , in merito alla domanda con cui era stata dedotta la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 163 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67 , per duplicazione di tassazione sul rilievo che le somme utilizzate per i versamenti in conto capitale a favore della Srl La Siritide costituivano ri Spa rmi di anni precedenti derivanti da redditi già assoggettati a tassazione.

14. I motivi (nono e decimo), che possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati sia alla stregua dell'affermazione dei giudici di appello di non rilevare "nell'operato accertativo dell'ufficio nessuna delle violazioni denunciate dal contribuente", sia alla stregua del principio giurisprudenziale citato con riferimento al settimo motivo di ricorso, dovendosi rilevare, anche in relazione alle censure in esame, che la decisione nel merito adottata dai giudici di appello costituisce implicito rigetto della domanda a cui, nella prospettazione difensiva, si assume non essere stata data espressa risposta.

15. In estrema sintesi, il ricorso proposto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate va complessivamente rigettato ed il ricorrente, rimasto soccombente, condannato al pagamento in favore della controricorrente delle spese del presente giudizio di legittimità nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M.

dichiara inammissibile il ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'economia e delle finanze;

rigetta il ricorso proposto nei confronti dell'Agenzia delle entrate e condanna il ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio di legittimità che liquida in Euro 6.000,00 per compensi oltre al rimborso delle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, 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.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza