

Sentenza del 08/02/2025 n. 3222 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. L'Amministrazione finanziaria notificò a S. I. di A.A. E C. Sas un avviso di accertamento con il quale venivano ripresi a tassazione un maggior reddito d'impresa ai fini delle imposte dirette per l'anno 2005 e operazioni imponibili ai fini Iva per il medesimo periodo d'imposta; identico atto impositivo fu notificato ai soci A.A. e B.B.

Gli avvisi furono impugnati con distinti ricorsi, poi riuniti, innanzi alla Commissione tributaria di primo grado di Trento, che riconobbe le ragioni dei contribuenti nella parte in cui lamentavano il mancato rispetto, da parte dell'Ufficio, del termine dilatorio di cui all' art. 12 , comma 7, della L. n. 212/2000 .

2. I successivi appelli dell'Agenzia delle Entrate - separatamente proposti dalla Direzione di Trento e da quella di Bolzano, in ragione delle distinte competenze territoriali - furono riuniti e poi accolti con la sentenza indicata in epigrafe.

A sostegno delle ragioni erariali, i giudici del gravame osservarono che l'evocato termine di garanzia si applica esclusivamente agli accertamenti svolti nei locali del contribuente, fattispecie che non ricorreva nel caso in esame; ritennero, inoltre, infondate le doglianze dei contribuenti incentrate sull'applicazione dell' art. 39 , comma 7, del D.P.R. n. 600/1973 .

Soggiunsero peraltro, quanto alla misura del credito erariale, di ritenere "corretta la proposta conciliativa dd. (Omissis) con cui si è tenuto conto della documentazione proposta dalle parti con esclusione delle movimentazioni per le quali, oggettivamente, non sono state riscontrate sufficienti probatorie giustificazioni".

3. Detta pronuncia è stata impugnata da A.A. e B.B., in proprio e nella qualità, con ricorso per cassazione affidato a sei motivi, illustrati da successiva memoria.

L'Amministrazione finanziaria ha depositato controricorso.

Il Pubblico Ministero ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, deducendo violazione e falsa applicazione degli artt. 24 Cost., 12, comma 7, della L. n. 212/2000 e 24 della L. n. 4/1929 , i ricorrenti criticano la sentenza

impugnata nella parte in cui ha ritenuto non necessario, ai fini della validità degli atti impositivi, il rispetto del termine di sessanta giorni per la sua emissione, decorrente dalla data dell'ultimo verbale sottoscritto dalle parti.

La censura si sofferma sulle garanzie costituzionali del contribuente, che legittimano l'esercizio della pretesa tributaria soltanto in forma di "decisione partecipata" mediante un'adeguata promozione del contraddittorio anche nella fase pre-contenziosa, senza che debbano assumere rilievo la natura del tributo o il fatto che l'accertamento si sia svolto presso il destinatario.

2. Il secondo motivo denuncia nullità della sentenza per difetto assoluto di motivazione o motivazione meramente apparente.

I ricorrenti osservano al riguardo che la pronunzia impugnata, dopo aver superato la questione formale di cui alla censura che precede, affronta il merito della pretesa erariale mediante un unico e apodittico riferimento a una proposta conciliativa dell'Ufficio, così da non rendere minimamente intelligibili le ragioni che la sostengono; in tal senso, peraltro, lamentano l'omesso esame delle numerose osservazioni da loro formulate in punto alle contestazioni subite.

3. Con il terzo mezzo, nuovamente denunciando nullità della sentenza, i ricorrenti lamentano altresì la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., osservando che i giudici d'appello hanno omesso di pronunciarsi su tutte le loro eccezioni e deduzioni.

4. Il quarto motivo, articolato in via di subordine, attiene al merito della pretesa;

i ricorrenti denunciano la "contraddittorietà dell'accertamento nella sua parte motiva rispetto agli allegati richiamati come parte integrante", ribadendo analiticamente le contestazioni a suo tempo formulate rispetto ad ogni singolo rilievo erariale.

5. Con il quinto motivo, anch'esso articolato in via di subordine, i ricorrenti deducono violazione e falsa applicazione degli artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 2728 cod. civ., lamentando che i giudici d'appello non avrebbero tenuto in considerazione le prove da loro offerte a confutazione delle riprese a tassazione.

6. Infine, con il sesto motivo, sempre subordinato, essi denunciano l'omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, lamentando che la sentenza impugnata non avrebbe tenuto conto del loro rilievo difensivo inerente all'effettiva natura delle operazioni in dare-avere riscontrate, che assumono riconducibile alla restituzione di somme personalmente date in mutuo a terzi da C.C., padre del ricorrente B.B., e destinate ad essere restituite mediante accredito su conto corrente di quest'ultimo.

7. Il primo motivo non è fondato.

7.1. Il tema delle garanzie endoprocedimentali del contribuente nelle ipotesi in cui, come nella specie, l'accertamento sia effettuato "a tavolino", va affrontato alla luce dei principii che, allo stato, emergono come consolidati dalla giurisprudenza di questa Corte (come cristallizzata, in particolare, da Cass. Sez. U, n. 24823/2015), e che possono così essere riassunti:

- l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché 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;
- ciò vale, peraltro, esclusivamente per i cd. tributi armonizzati, non essendo rinvenibile nella legislazione nazionale un analogo vincolo generalizzato per i tributi non armonizzati;
- in tema di tributi armonizzati, poi, la violazione del diritto ad essere sentiti, prima dell'adozione di un provvedimento lesivo, determina l'annullamento dell'atto adottato al termine del procedimento amministrativo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, detto procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" (cfr. Corte giust. 3/07/2014, in causa C-129 e C130/13, Kamino International Logistics, punti 78 - 82 e la giurisprudenza richiamata; v. anche Cass. n. 37234/2022);
- pertanto, affinché il difetto di contraddittorio endoprocedimentale determini la nullità del provvedimento conclusivo del procedimento impositivo, non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che sia assolto l'onere di prospettare in concreto le ragioni che potevano esser fatte 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.

7.2. A tale assetto interpretativo si è conformata la pronuncia impugnata.

In particolare, vertendosi in ambito di accertamento concernente (anche) l'Iva, i ricorrenti dovevano rappresentare in giudizio quali concrete ragioni avrebbero potuto far valere se il termine fosse stato rispettato; sul punto, invece, il ricorso non fornisce alcuna indicazione, né soccorrono, al riguardo, gli argomenti introdotti ex novo con la memoria integrativa, poiché la cosiddetta "prova di resistenza" da parte del contribuente va offerta fin dall'atto introduttivo del giudizio di impugnazione dell'atto impositivo (cfr. fra le altre Cass. n. 37234/2022).

7.3. Per completezza, si può osservare che il richiamato quadro giurisprudenziale non è stato scalfito dalla pronuncia n. 47 del 2023 della Corte costituzionale, che si è limitata a sollecitare il legislatore a un adeguamento della normativa così interpretata;

per il resto, infatti, la Corte ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata in relazione al complessivo impianto interpretativo, proprio perché un'estensione del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria esigeva un intervento "di sistema", come tale rimesso in via esclusiva al legislatore.

Quest'ultimo, peraltro, è poi intervenuto sul punto, con l' art. 1 , comma 1, lett. e), del D.Lgs. n. 219 del 2023 , inserendo nella legge n. 212 del 2000 l'art. 6-bis, in tema di contraddittorio

preventivo, del quale ha tuttavia espressamente previsto l'applicabilità solo a far data dal 30 aprile 2024.

8. È invece fondato il secondo motivo.

8.1. Questa Corte ha ripetutamente affermato che il difetto di motivazione della sentenza ricorre allorquando il giudice - in violazione di un preciso obbligo di legge, costituzionalmente imposto (art. 111 , comma sesto, Cost.) e fissato dall'art. 132, secondo comma, num. 4), cod. proc. civ. e dall'omologa previsione contenuta nell' art. 36 , comma 2, n. 4), del D.Lgs. n. 546/1992 per il processo tributario - omette di esporre (anche concisamente) i motivi in fatto e diritto della decisione.

Ciò si verifica quando il giudice non illustra le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, ovvero non chiarisce su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo anche di verificare se abbia effettivamente giudicato iuxta alligata et probata, e senza che a tal fine l'interprete debba integrare la decisione con le più varie, ipotetiche congetture (v. Cass. n. 30178/2023 ; Cass. n. 5335/2018 ; Cass. n. 2876/2017).

È poi noto, in tal senso, che la sanzione di nullità colpisce non solo le sentenze del tutto prive di motivazione dal punto di vista grafico o quelle che presentano un "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" ovvero una "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile" (cfr. Cass. Sez. U, n. 8053/2014), ma anche quelle sorrette da una motivazione che, dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, è tuttavia tale da non consentire "di comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato" (così Cass. n. 4448/2014).

In tal caso, la mera apparenza della motivazione inficia di nullità la sentenza, in quanto ne comporta il venir meno della finalità sua propria, che è quella di esternare un "ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo", logico e consequenziale, "a spiegare il risultato cui si perviene sulla res decidendi" (così Cass., Sez. U, n. 22232/2016).

8.2. Nel caso di specie, l'amministrazione finanziaria pose a base degli avvisi poi impugnati la presunzione di maggiori redditi derivanti dall'esame della movimentazione bancaria della società e dei soci, dalla quale emergevano elementi significativi di incongruità e della conseguente necessità di procedere a una rettifica della base imponibile.

Su tali rilievi si erano innestate le deduzioni difensive dei contribuenti, i quali, per quanto sinteticamente riportato anche nella parte in fatto della sentenza impugnata (pag. 3), avevano contestato la sussistenza dei presupposti per la rettifica, come enucleati dall' art. 39 del D.P.R. n. 600/1973 .

In relazione a tale complessivo thema decidendum, la sentenza impugnata, una volta esclusa l'applicazione della garanzia procedimentale invocata dai contribuenti, si è limitata ad affermare che andava "respinta la pretesa violazione dell' art. 39 D.P.R. 600/1973 " e per contro "accettata

come corretta la proposta conciliativa di data 24/10/2013", alla quale non si fa minimamente cenno né nel corpo della decisione, né in altri atti del giudizio.

Rispetto ai fatti di causa, pertanto, la sentenza impugnata non contiene alcuna indicazione autosufficiente; né, tantomeno, essa realizza alcuna forma virtuosa di rinvio per relationem che, secondo quanto affermato da questa Corte (v. ad es. Cass. n. 22022/2017 con riferimento alla sentenza di primo grado), può essere idonea a far ritenere assolto l'obbligo di motivazione delle decisioni.

In altri termini, la sentenza d'appello non è supportata da argomenti che consentano di comprendere quale sia stato il percorso logico-giuridico seguito per giungere alla conferma della decisione di primo grado; e siffatta impossibilità di individuare l'effettiva ratio decidendi rende meramente apparente la motivazione della decisione impugnata, alla stregua della nozione di "motivazione apparente" più sopra delineata.

9. L'accoglimento del secondo motivo di ricorso rende superfluo l'esame del terzo, che resta assorbito, e preclude quello dei restanti, articolati in via di subordine.

Conseguentemente, la sentenza d'appello va cassata con rinvio al giudice a quo, in diversa composizione, il quale provvederà al riesame della vicenda conformandosi al principio indicato e liquidando le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso in relazione al secondo motivo, rigettato il primo e assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Trento anche per le spese.

Così deciso in Roma il 17 gennaio 2025.

Depositata in Cancelleria l'8 febbraio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza