

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22043 Anno 2023
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI
Relatore: CARADONNA LUNELLA
Data pubblicazione: 24/07/2023



ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n. 2308/2014 proposto da:

D'Angelo Raffaele, titolare della omonima ditta individuale, rappresentato e difeso dall'Avv. Antonio Gravina, con domicilio eletto presso lo studio dell'Avv. Fabio Ventrella, in Roma, via Crescenzo, n. 9, giusta delega in calce al ricorso per cassazione.

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, nella persona del Direttore *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12.

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della CAMPANIA, n. 561/1/12, depositata il 10 dicembre 2012;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 20 giugno 2023 dal Consigliere Lunella Caradonna;

RITENUTO CHE

1. Con sentenza del 10 dicembre 2012, la Commissione tributaria regionale della Campania, decidendo in sede di rinvio dalla Corte di Cassazione, ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza di primo grado che aveva annullato l'avviso di accertamento n. 801249/2000, riguardante l'IVA dell'anno 1995 dovuta per l'acquisto e la vendita di pellame in nero.

2. La Corte di Cassazione, adita dalla Agenzia delle Entrate che aveva impugnato la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Campania n. 103/2004, depositata il 22 gennaio 2004, con la sentenza 17 novembre 2010, n. 23185, aveva ritenuto fondato il primo motivo di ricorso, con il quale la ricorrente aveva dedotto la nullità della sentenza, con riferimento all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., non avendo il giudice di appello esplicitato le ragioni, in base alle quali riteneva, di disattendere gli elementi presuntivi posti, a base dell'accertamento, senza che il contribuente avesse fornito la prova contraria dei propri assunti, atteso che il relativo onere si spostava proprio sul medesimo.

3. La Corte di Cassazione aveva ritenuto fondato anche il secondo motivo di ricorso, con il quale era stata dedotta la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 55 del d.P.R. n. 633/1972 e degli artt. 2697 e 2727 cod. civ., nonché l'omessa e/o insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia, in relazione all' art. 360, primo comma, n.3 e 5, cod. proc. civ., ed aveva affermato che:

-) il giudice di appello non aveva indicato le ragioni, in base alle quali aveva ritenuto di disattendere gli elementi presuntivi posti a base dell'accertamento, senza che il contribuente avesse fornito la prova contraria dei propri assunti, atteso che la prova presuntiva spostava l'onere della prova contraria proprio sul medesimo;
-) appariva opportuno premettere che l'atto amministrativo finale di imposizione tributaria, il quale era il risultato dell'esercizio di un potere frazionato anche in poteri istruttori attribuiti, in proprio o per delega, ad altri uffici amministrativi, era legittimamente adottato quando, munendosi di un'adeguata motivazione, faceva propri i risultati conseguiti nelle precedenti fasi procedimentali;
-) tale principio era desumibile sia dalle norme generali sull'attività amministrativa poste dalla legge 7 agosto 1990, n. 241 (applicabili, salva la specialità, anche per il procedimento amministrativo tributario), alla stregua delle quali il titolare dei poteri di decisione non era tenuto a reiterare l'esercizio dei poteri, d'iniziativa e, soprattutto, istruttori, che avevano preparato la sua attività; sia dalle norme tributarie generali di cui agli artt. 7 e 12 della legge 27 luglio 2000/212; sia, infine, per quanto concerneva in particolare l'IVA, dalle disposizioni degli artt. 51 e 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che, nel regolare minuziosamente la fase istruttoria del procedimento di accertamento, prevedevano che gli uffici IVA si avvalevano delle prestazioni cognitive di altri organi, di altre amministrazioni dello Stato e della Guardia di finanza;
-) in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la c.d. «contabilità in nero», costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, rappresentava un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 cod. civ. e ss., tutti i documenti che registravano, in termini quantitativi o monetari, i singoli

atti d'impresa, ovvero rappresentavano la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta ed incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria;

-) il ritrovamento, da parte della Guardia di finanza, nei locali dell'impresa che aveva stretti rapporti commerciali con il soggetto sottoposto a verifica, di una «contabilità parallela» a quella ufficialmente tenuta dalla stessa, sottoposta pure a verifica fiscale, legittimava, di per sé, il ricorso al c.d. accertamento induttivo di cui all'art. 39, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 600/1973, a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento.

4. La Commissione tributaria regionale della Campania, in sede di rinvio, ha ritenuto fondato il gravame dell'Ufficio alla luce degli elementi probatori forniti dal Comando della Guardia di Finanza di San Minato e della consulenza tecnica disposta dalla Procura della Repubblica del Tribunale di Pisa nei confronti della società fornitrice della merce (SIPA s.p.a.) e ha evidenziato che la ditta contribuente non aveva fornito gli elementi per vincere la presunzione su cui si fondava la contestazione e che, piuttosto, all'esito dell'esibizione della documentazione fiscale relativa al periodo 1 gennaio 1994 - 31 dicembre 1997, aveva dato la prova della inesistenza degli acquisti e dei ricavi contestati.

5. D'Angelo Raffaele ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a sei motivi.

6. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

7. Con ordinanza interlocutoria n. 9534 del 24 marzo 2022, questa Corte ha rinviato a nuovo ruolo la causa, dando termine alle parti di giorni sessanta per il deposito di memorie, avendo rilevato che, in data 27 dicembre 2021, era stata depositata da parte del ricorrente documentazione riguardante l'assenza di debiti tributari e che detta produzione era relativa a due cartelle di pagamento puntualmente

individuate con il proprio numero, ma non all'avviso di accertamento impugnato.

8. Con successiva ordinanza interlocutoria n. 2703 del 30 gennaio 2023, questa Corte ha rinviato la causa a nuovo ruolo per consentire al contribuente di interloquire con l'Ufficio, sull'avvenuto pagamento del debito tributario di cui alla cartella di pagamento n. 028201200130009506339000 per l'importo di euro 1.821.578,98, relativa alla iscrizione a ruolo dell'avviso di accertamento n. 801249/2000, notificato il 21 dicembre 2000.

9. Entrambe le parti hanno depositato memoria.

CONSIDERATO CHE

1. Il primo motivo deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 cod. civ. Eccezione di formazione del giudicato esterno e/o diretto. Rilevabilità d'ufficio. Nullità dell'avviso di accertamento impugnato. Nullità della sentenza gravata ex art. 156 cod. proc. civ.; omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, il tutto in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3, 4 e 5, cod. proc. civ.: la Commissione tributaria regionale aveva omesso di considerare il giudicato esterno rappresentato dalle pronunce, divenute definitive, della Commissione provinciale di Caserta n. 117/9/2002 del 26 marzo 2002, confermata dalla Commissione tributaria regionale della Campania con sentenza n. 2/34/2005 del 17 gennaio 2005, relativa all'avviso di accertamento per IVA, anno 1996, e della Commissione tributaria provinciale di Caserta n. 987/01/01, confermata dalla Commissione tributaria regionale della Campania con sentenza n. 102/46/2003 del 22 gennaio 2004, relativa all'avviso di accertamento per Irpeg ed Ilor 1995, tutte fondate sul medesimo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza.

2. Il secondo motivo deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 51, 53, 54, 55 e 56 del d.P.R. n. 6333/72; dell'art. 39 del d.P.R. n.

600/1973 e degli artt. 2697, 2727, 2729 e 2700 cod. civ.; violazione dell'art. 7, comma 1, legge 27 luglio 2000, n. 212, nonché degli artt. 112, 116 e 132 cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ.; omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, il tutto in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3, 4 e 5, cod. proc. civ.; in particolare, la Commissione tributaria regionale non si era pronunciata sul motivo di gravame proposto con l'appello con il quale, denunciando l'omesso esame da parte del primo giudice, era stata dedotta la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di prova, avendo l'Ufficio posto a fondamento dello stesso *per relationem* il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza.

3. Il terzo motivo deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nonché degli artt. 112 e 132 cod. proc. civ.; omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, il tutto in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3, 4 e 5, cod. proc. civ.. Prima ipotesi: applicabilità al processo tributario dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. attualmente vigente; in particolare, il giudice di merito di rinvio non aveva valutato la evidente inadeguatezza della motivazione *per relationem* dell'avviso di accertamento impugnato, in quanto il richiamo agli atti ad esso strumentali per le ragioni indicate (dati acquisiti *aliunde*, mancanza di contraddittorio con l'impresa D'Angelo Raffaele, perizia effettuata in sede di indagini preliminari con conseguente non definitività delle risultanze, mancata allegazione o notifica di tali atti al contribuente, mancanza di riscontri nella documentazione contabile di quest'ultimo, omessa analisi delle dimensioni dell'azienda, verifica delle rimanenze di magazzino, prova dell'avvenuto pagamento e trasposto, assenza di prove circa l'avvenuta commercializzazione dei beni a terzi da parte dell'impresa, mancanza di riscontri) comportavano l'insufficiente motivazione dell'atto finale

emesso dall'Ufficio; i giudici di merito avrebbero dovuto specificare le ragioni che rendevano le presunzioni poste a fondamento dell'avviso di accertamento dell'Ufficio dirimenti rispetto alle ulteriori emergenze, di segno contrario, prospettate dal contribuente ed invece tralasciate.

4. Il quarto motivo deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nonché degli artt. 112 e 132 cod. proc. civ.; omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, il tutto in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3, 4 e 5, cod. proc. civ.. Seconda ipotesi: non applicabilità al processo tributario dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. attualmente vigente, così come disposto dall'art. 54, comma 3 *bis*, della legge 7 agosto 2012, n. 134; in particolare, la ditta ricorrente ribadisce le considerazioni già svolte con il terzo motivo, sottoponendo alla Corte l'esame della sentenza impugnata anche sotto il profilo della omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione.

5. Il quinto motivo deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 132 cod. proc. civ., in relazione all'art. 111 Cost.; in particolare, la Commissione tributaria regionale non aveva assunto alcuna posizione autonoma in ordine ai presunti elementi indizianti adottati dall'Ufficio e circa l'effettiva esistenza delle operazioni da cui l'Ufficio aveva desunto il maggiore reddito o la correttezza circa l'assunzione di tali elementi, la loro idoneità a costituire elementi gravi, precisi e concordanti, anche in rapporto a quanto assunto dal ricorrente e circa la sussistenza o meno dei rapporti commerciali contestati con la società S.I.P.A. s.p.a..

6. Il sesto motivo deduce la violazione del diritto di difesa, art. 24 Cost. Violazione del principio del contraddittorio. Violazione del principio del giusto processo in relazione all'art. 111 Cost.. Abuso di diritto da parte dell'Agenzia delle Entrate in relazione all'art. 97 Cost.; in particolare, la sussistenza di un giudicato esterno e/o diretto concernente gli atti

posti a fondamento della emissione dell'avviso di accertamento impugnato, oltre che le modalità e le circostanze con cui erano stati acquisiti e valutati gli elementi indiziari acquisiti *aliunde* e le altre considerazioni espresse, portavano a ritenere che l'operato dell'Ufficio fosse frutto di un abuso del diritto di esercizio dell'azione da parte dell'Erario in forma eccedenti, o devianti, rispetto alla tutela della *potestas agendi*.

7. In via preliminare va rilevato che il ricorrente aveva depositato, in data 21 dicembre 2021, domanda di cessazione della materia del contendere, con compensazione delle spese di lite e, in subordine, di dichiarazione di estinzione del procedimento, con allegata nota dell'Agenzia delle Entrate, Sportello di Aversa, prot. 4237197, del 15 dicembre 2021, che aveva comunicato che «*le cartelle 02820120017431471 e 028201200095063339 erano state tutte regolarmente saldate, con pagamenti dilazionati*».

7.1 Il ricorrente, a seguito dell'ordinanza interlocutoria di questa Corte n. 9534 del 24 marzo 2022, con successiva nota del 28 marzo 2022, depositata telematicamente, aveva precisato che la cartella di pagamento n. 028201200130009506339000 per l'importo di euro 1.821.578,98 atteneva alla iscrizione a ruolo dell'avviso di accertamento n. 801249/2000, notificato il 21 dicembre 2000 e riferito all'IVA 1995 (la cartella in esame è stata allegata), sicché la dichiarazione di «assenza di debito», depositata in allegato all'istanza del 21 dicembre 2021, era relativa a tale cartella di pagamento, che riportava l'avviso di accertamento impugnato (IVA 1995) oggetto del ricorso originario.

7.2 L'Agenzia delle Entrate aveva depositato, nella causa n. 6146/2014 R.G., memoria del 29 marzo 2022, con allegata nota dell'Agenzia delle Entrate, che si opponeva alla dichiarazione di estinzione del processo, dando atto che la controversia pendente aveva ad oggetto gli avvisi di accertamento n. 883-801249/2000 e n. 833-801251/2002 e non anche

le cartelle di pagamento n. 02820120017431471 e n. 028028201300095063339, che afferivano ad iscrizioni a ruolo a titolo provvisorio, ex art. 68 del decreto legislativo n. 546/1992, a seguito delle sentenze della Commissione tributaria regionale della Campania n. 561/01/2012 e n. 103/01/2012, entrambe favorevoli all'Ufficio e relative agli avvisi di accertamento sopra indicati.

7.3 All'esito dell'ulteriore ordinanza interlocutoria n. 2703 del 30 gennaio 2023, entrambe le parti hanno depositato memoria con la quale hanno chiesto dichiararsi l'estinzione del giudizio, stante l'intervenuta definizione agevolata riguardante l'avviso di accertamento n. 801249/2000, relativo alla cartella di pagamento n. 02820130009506339 per l'importo di euro 1.821.578,98, con l'integrale pagamento degli importi contestati a titolo di imposte e sanzioni.

8. Deve, pertanto, dichiararsi estinto il giudizio per cessazione della materia del contendere.

8.1 Le spese dell'intero giudizio vanno poste a carico della parte che le ha anticipate, come disposto dall'art. 46, comma 3, del decreto legislativo n. 546/1992 (Cass., 31 marzo 2023, n. 9088).

8.2 L'adesione alla definizione agevolata comporta l'assenza dei presupposti per la condanna al doppio contributo unificato di cui all'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002 (cfr. Cass., 7 dicembre 2018, n. 31732).

P.Q.M.

La Corte dichiara estinto il giudizio.

Spese a carico della parte che le ha anticipate

Così deciso in Roma, il 20 giugno 2023.