

Civile Sent. Sez. 5 Num. 20436 Anno 2021

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE

Data pubblicazione: 19/07/2021

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 22960/2014 R.G. proposto da

Caseificio Molise Srl e Boriati Giovanni, rappresentati e difesi
dall'Avv. Raffaello Lupi, con domicilio eletto presso lo stesso in Roma
via Fregene n. 67, giusta procura speciale in calce al ricorso;

– ricorrenti –

contro

Agenzia delle entrate

– intimata –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del
Molise n. 40/4/14, depositata in data 19 febbraio 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio della pubblica
udienza del 14 aprile 2021, fissata ai sensi dell'art. 23, comma 8 bis,
l. n. 176 del 2020, dal Cons. Giuseppe Fuochi Tinarelli.

Lette le conclusioni formulate dal Pubblico Ministero, in persona del
Sostituto Procuratore Generale Umberto De Augustinis, che ha
concluso per il rigetto del ricorso.

Letta la memoria dell'Avv. Raffaello Lupi per i contribuenti, con cui
ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

FATTI DI CAUSA



L'Agenzia delle entrate, a seguito di indagine bancaria, emetteva nei confronti della società Caseificio Molise Srl, nonché di Boriati Giovanni, socio unico della Srl, avvisi di accertamento per l'anno 2006 per Iva, Ires e Iva (e per Irpef quanto al socio).

L'Ufficio, in particolare, rilevava che dal conto corrente intestato a Crudele Raffaele, nipote di Boriati Giovanni, emergevano consistenti movimentazioni; queste, peraltro, dalle dichiarazioni rese dall'interessato, erano interamente ascrivibili allo zio; le dichiarazioni venivano confermate dal Boriati, che riconosceva la titolarità delle somme come riferibili all'attività di compravendita di prodotti caseari svolta con ditta individuale. L'Agenzia, attesa la sostanziale inattività della ditta individuale, carente di mezzi e strutture organizzative, riteneva la movimentazione bancaria, e le relative operazioni, riferite alla società Caseificio Molise Srl, di cui il Boriati era socio totalitario.

L'impugnazione proposta dai contribuenti era rigettata dalla CTP di Isernia. La sentenza era confermata dal giudice d'appello.

Caseificio Molise Srl e Boriati Giovanni propongono ricorso per cassazione con tre motivi, poi illustrato con memoria.

L'Agenzia delle entrate è rimasta intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Deve essere, in via preliminare, esaminata la questione degli effetti derivanti dalla circostanza che le conclusioni del Procuratore generale sono state formulate e spedite alla cancelleria della Corte in data 31 marzo 2021, dunque tardivamente (di un giorno) rispetto al termine prescritto dall'art. 23, comma 8-bis, del d.l. n. 137 del 2020 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 176 del 2020), che lo individua nel "*quindicesimo giorno precedente l'udienza*" (nella specie corrispondente al 30 marzo), prevedendo poi – in conformità alla regola generale – che i difensori delle parti possono depositare memorie ai sensi dell'art. 378 cod. proc. civ. "*entro il quinto giorno antecedente l'udienza*".



Il Collegio ritiene che la tardività sia fonte di nullità processuale di carattere relativo, la quale, pertanto, resta sanata a seguito dell'acquiescenza delle parti ai sensi dell'art. 157 cod. proc. civ.

Premesso, infatti, che l'intervento del Procuratore generale nelle udienze pubbliche dinanzi alle Sezioni unite civili e alle sezioni semplici della Corte di cassazione è obbligatorio - a pena di nullità assoluta rilevabile d'ufficio (artt. 70 cod. proc. civ. e 76 ord. giud.) - in ragione del ruolo svolto dal Procuratore generale a tutela dell'interesse pubblico, la tempestività dell'intervento, in relazione al disposto del citato art. 23, comma 8-bis del d.l. n. 137/20, opera invece esclusivamente a tutela del diritto di difesa delle parti, con la conseguenza che deve ritenersi rimessa a queste ultime la facoltà - e l'onere - di eccepirne la tardività, in base alla disciplina prevista per le nullità relative.

2. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 d.P.R. n. 633 del 1972 attesa la mancata instaurazione del contraddittorio preventivo con il soggetto destinatario dell'avviso di accertamento e l'improprio utilizzo di una verifica svolta su un soggetto autonomo e distinto rispetto a quest'ultimo.

2.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 e 55 d.P.R. n. 633 del 1972 per aver la CTR ritenuto legittimo l'accertamento induttivo operato dall'Ufficio pur in assenza di attività ispettiva, né controllo sulla contabilità.

2.2. Il terzo motivo denuncia nuovamente, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 e 55 d.P.R. n. 633 del 1972 per aver la CTR omesso di considerare i costi ai fini della rideterminazione induttiva del reddito d'impresa.

3. Il primo motivo non è fondato.



4. Occorre premettere, invero, che, nella vicenda in giudizio, l'accertamento – con riferimento alla società Caseificio Molise Srl (e al sig. Boriati Giovanni nella sua veste di socio unico totalitario della suddetta società, ancorché egli, in qualità di persona fisica, abbia partecipato ad un pieno contraddittorio) – non è stato preceduto da un accesso, ispezione o verifica, ma si è tradotto in un accertamento cd. a tavolino, fondato sulle indagini bancarie e sugli atti di diretta acquisizione da parte dell'Ufficio.

5. Ne deriva, quanto alle imposte dirette, l'infondatezza della denunciata violazione trattandosi di ambito in cui non è previsto un obbligo generalizzato di preventivo contraddittorio, ossia al di fuori dalle ipotesi specificamente previste, non essendo annoverabile tra esse il disposto di cui all'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 (v. da ultimo Cass. n. 34209 del 20/12/2019, secondo la quale *«in tema di accertamento delle imposte, la legittimità della ricostruzione della base imponibile mediante l'utilizzo delle movimentazioni bancarie acquisite non è subordinata al contraddittorio con il contribuente, anticipato alla fase amministrativa, in quanto l'invito a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari costituisce per l'Ufficio una mera facoltà, da esercitarsi in piena discrezionalità, e non un obbligo, sicché dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti»*).

6. Parimenti infondata è la doglianza quanto all'Iva

6.1. È ben vero, infatti, che, con riguardo ai tributi armonizzati, in particolare, nella vicenda in giudizio, all'Iva, l'obbligo del contraddittorio preventivo discende direttamente dalla disciplina unionale alla luce dell'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia, sicché l'Amministrazione, ove adottati provvedimenti destinati ad incidere sulle posizioni soggettive dei destinatari, è tenuta a mettere costoro in condizione di esporre utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi posti a fondamento dell'atto medesimo (già



Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008, in C-349/07, *Sopropé*, punto 37; *ex multis* sentenza 22 ottobre 2013, in C-276/12, *Sabou*, punto 38; sentenza 17 dicembre 2015, in C-419/14, *WebMindLicenses*, punto 84).

La giurisprudenza unionale, peraltro, ha chiarito che qualora l'Amministrazione non sia stata rispettosa dell'obbligo di contraddittorio, la violazione - in assenza di una norma specifica che ne definisca in termini puntuali le conseguenze (come pure precisato, per il nostro ordinamento, da Cass. n. 701 del 15/01/2019) - 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 (cd. prova di resistenza), ossia se, in mancanza del suddetto vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa (Corte di Giustizia, sentenze 1° ottobre 2009, *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware*, in C-141/08, punto 94; 10 settembre 2013, *M.G. e N.R.*, in C-383/13, punto 38; 26 settembre 2013, *Texdata Software*, in C-418/11, punto 84; 3 luglio 2014, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, in C-129/13 e C-130/13, punti 79 e 79).

Il parametro di riferimento a tal fine è, dunque, costituito dal principio di effettività - per il quale le modalità procedurali interne «non devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione» - che, tuttavia, come anche recentemente ribadito dalla Corte di Giustizia, «non esige che una decisione contestata, in quanto adottata in violazione dei diritti della difesa, sia annullata in tutti i casi. Infatti, una violazione dei diritti della difesa determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di detta irregolarità, il procedimento sarebbe potuto giungere a un risultato diverso» (sentenza 4 giugno 2020, *SC C.F. SRL*, in C-



430/19, punti 35 e 37). Non ha invece incidenza, quantomeno nel nostro ordinamento, il principio di equivalenza attesa l'inesistenza di regole procedurali specificamente dettate per l'imposizione in materia di Iva.

Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 24823 del 09/12/2015, hanno poi utilmente precisato che il requisito in questione va inteso *«nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali»* ossia che *«non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso 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»* (recentemente v. anche Cass. n. 20036 del 27/07/2018; Cass. n. 218 del 08/01/2019).

6.2. Ciò vale, invero, anche nell'ipotesi in cui la lesione si sia realizzata rispetto ad accertamenti compiuti nei confronti di terzi per non essere stato il contribuente ascoltato riguardo ad essi.

Va sottolineato, sul punto, che le modalità di realizzazione del contraddittorio non sono a forma vincolata, essendo sufficiente (e necessario) che si realizzi in modo effettivo quali siano gli strumenti in concreto adottati, siano essi il ricorso a procedure partecipative o l'impiego di altri meccanismi finalizzati all'interlocuzione preventiva,



come, ad esempio, l'inoltro di questionari, il riconoscimento dell'accesso agli atti ovvero l'espletamento di altre attività che risultino funzionali a detto obbiettivo.

Le forme in concreto adottate - in assenza, come su osservato, di una disciplina che ne declini in modo specifico le conseguenze per l'inosservanza - assolvono ad una funzione solo strumentale rispetto all'obbiettivo di assicurare il contraddittorio, sicché esse, quale sia lo specifico ambito sostanziale su cui è lamentata l'intervenuta lesione del diritto di difesa, sono tutte ancorate al principio di effettività e, quindi, alla cd. prova di resistenza.

Significativa sul punto è la giurisprudenza della Corte di Giustizia con riguardo all'esercizio del diritto di accesso, che, con riguardo ai procedimenti tributari, è consentito nel nostro ordinamento nei limiti e alle condizioni previste dall'art. 24, comma 1, lett. b) e comma 2, della legge n. 241 del 1990, ferma la generale previsione di cui al successivo comma 7, secondo il quale *«Deve comunque essere garantito ai richiedenti l'accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi giuridici»*.

Sulla questione la Corte di Giustizia ha rilevato che *«Benché le autorità tributarie nazionali non siano soggette ad un obbligo generale di fornire un accesso integrale al fascicolo di cui dispongono né di comunicare d'ufficio i documenti e le informazioni a sostegno della decisione prevista, ciò non toglie che, nei procedimenti amministrativi relativi alla verifica e alla determinazione della base imponibile dell'IVA, un soggetto dell'ordinamento deve avere la possibilità di ricevere in comunicazione, su sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione dalla pubblica autorità al fine di adottare la sua decisione, a meno che non vi siano obiettivi di interesse generale che giustifichino la restrizione dell'accesso a dette informazioni e a detti documenti»* (v. sentenza 4 giugno 2020, SC C.F. SRL, in C-



430/19, punto 31; in precedenza v. già sentenza del 9 novembre 2017, *Ispas*, C-298/16, punti 32 e 39).

Ha, tuttavia, posto in risalto che una eventuale violazione non è idonea, di per sé sola, a determinare l'ineludibile annullamento della decisione adottata poiché «*il principio di effettività ... non esige che una decisione contestata, in quanto adottata in violazione dei diritti della difesa, sia annullata in tutti i casi*» potendo ciò derivare «*soltanto se, in mancanza di detta irregolarità, il procedimento sarebbe potuto giungere a un risultato diverso*» (sentenza SC C.F. SRL cit., punti 35 e 37).

6.3. È opportuno precisare – da ultimo – che non è significativa, in senso contrario a fondare una più circoscritta nozione di effettività, la decisione della Corte di Giustizia 16 ottobre 2019, *Glencore Agriculture Hungary Kft*, in C-189/18, che si basa su presupposti in fatto e diritto affatto diversi da quelli qui in rilievo.

L'affermazione della Corte, difatti, si inseriva in un contesto in cui lo stesso diritto di difesa era negato dalla disciplina nazionale in discussione, intesa a tutelare, ma con una latitudine estrema, le esigenze di certezza del diritto.

La normativa ivi in giudizio (e la relativa prassi amministrativa), infatti, da un lato, vincolava l'Amministrazione finanziaria alle constatazioni di fatto e alle qualificazioni giuridiche già effettuate nell'ambito di procedimenti amministrativi connessi avviati nei confronti dei fornitori del soggetto passivo; dall'altro, esonerava la stessa dal far conoscere al soggetto passivo gli elementi di prova a suo carico, inclusi quelli tratti dai procedimenti connessi a causa del carattere definitivo delle decisioni così adottate; escludeva, infine, la possibilità per il giudice di riesaminare e mettere in discussione le prove e gli accertamenti già eseguiti.

Da ciò, dunque, la necessità per la Corte di Giustizia di stabilire con nettezza, senza accennare al temperamento della prova di resistenza (in realtà neppure pertinente alla problematica in esame),



che l'Amministrazione finanziaria non può essere esonerata dall'obbligo di far conoscere al soggetto passivo gli elementi di prova, compresi quelli provenienti dai procedimenti connessi avviati nei confronti dei suoi fornitori, nonché che il soggetto passivo non può essere privato del diritto di rimettere in discussione utilmente le constatazioni di fatto e le qualificazioni giuridiche compiute dall'Amministrazione nell'ambito dei procedimenti collegati.

La vicenda, quindi, involgeva profili e connotazioni attinenti alla stessa esistenza del diritto di difesa e non alle conseguenze della sua violazione, da cui l'estraneità delle relative questioni.

6.4. Venendo alla vicenda in giudizio, seppure debba essere dato atto che è mancato un diretto contraddittorio nella fase procedimentale con la società, appare decisivo - anche a voler prescindere dal rilievo che, invece, il contraddittorio si è sviluppato con effettività e pienezza nei confronti del sig. Boriati Giovanni (e, attesa la sua qualità di socio unico, non sembra neppure astrattamente ipotizzabile una mancata conoscenza dei fatti anche rispetto alla società) - che la doglianza, come pure le complessive deduzioni nei gradi precedenti per come riprodotte dai ricorrenti, è del tutto carente quanto alla richiesta prova di resistenza.

Parte ricorrente lamenta la violazione del contraddittorio rispetto ad atti acquisiti da indagini presso terzi ma in alcun modo deduce o articola come, in mancanza di tale vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa e quali ragioni avrebbe potuto in concreto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato.

In altri termini, la lamentata violazione è dedotta solo in sé e per sé, neppure deducendo ulteriori elementi suscettibili di una diversa, anche solo potenziale, considerazione del merito dell'accertamento, da ciò, dunque, il rigetto della censura.

7. Il secondo motivo non è fondato.

f



7.1. Occorre sottolineare che l'accertamento induttivo cd. puro ai sensi dell'art. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 può legittimamente fondarsi sulle indagini bancarie dalle quali emerga, anche per l'entità del reddito evaso (nella specie l'ammontare delle movimentazioni rilevate era di € 197.246,39 a titolo di versamenti e di € 311.144,77 a titolo di prelevamenti), una situazione di totale inattendibilità della contabilità dell'impresa, senza che ne derivi l'ineludibile svolgimento di una attività ispettiva presso il contribuente.

L'art. 39, primo comma, lett. c), d.P.R. n. 600 del 1973, infatti, prevede che può essere operata rettifica (accertamento induttivo-analitico) *«se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari di cui ai numeri 2) e 4) del primo comma dell'articolo 32, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai sensi del numero 3) dello stesso comma, dalle dichiarazioni di altri soggetti previste negli articoli 6 e 7, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio»*.

L'art. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, inoltre, dopo aver disposto che *«in deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma»*, così fondando la possibilità dell'accertamento induttivo extra-contabile, individua poi, nelle lettere successive le ipotesi in cui tale attività è consentita e in particolare, alla lettera d), *«quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose*



e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica».

Orbene, secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, *«il discrimine tra l'accertamento con metodo analitico induttivo e quello con metodo induttivo puro sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili»* (Cass. n. 33604 del 18/12/2019; Cass. n. 6861 del 08/03/2019) atteso che, nel primo caso, l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza non sono tali da consentire di prescindere dalle stesse, mentre nel secondo caso le omissioni o le false e inattendibili indicazioni sono così gravi da inficiare anche gli altri dati contabili.

Il dettato delle disposizioni sopra richiamate, tuttavia, non esige che il riscontro di un tale presupposto debba necessariamente derivare da una ispezione o verifica presso il contribuente, ben potendo emergere anche da altri elementi, tra cui possono rientrare, come esplicitamente richiamato, anche le ispezioni presso altri soggetti, dichiarazioni di terzi, indagini bancarie.

7.2. Sotta tale versante, poi, si deve rilevare che, nella vicenda in esame, la ricorrenza del suddetto presupposto fondante la procedura induttiva non è neppure stata posta in dubbio dai ricorrenti, che si sono limitati a sostenere la necessità di una ispezione presso la società contribuente e di una verifica della contabilità.

Una tale verifica, peraltro, è stata espressamente ritenuta, con specifica valutazione in fatto, priva di rilievo da parte della CTR *«tenuto conto delle dichiarazioni del Boriati, il quale confermava che tutte le movimentazioni bancarie in oggetto non venivano regolarmente riportate nel bilancio stesso»*, da cui la conclusione della totale inattendibilità delle contabilità e della legittimità della ripresa per il *«totale dei movimenti bancari mai dichiarati dal contribuente»*.



Il motivo, pertanto, va respinto.

8. Il terzo motivo è invece fondato limitatamente alle imposte dirette.

La natura induttiva dell'accertamento impone il riconoscimento, in ossequio al principio di capacità contributiva, non solo dei maggiori ricavi ma anche della incidenza percentuale dei costi, che vanno comunque detratti, eventualmente in via presuntiva e forfettaria, dall'ammontare dei prelievi non giustificati, non assumendo rilievo a tal fine il ricorso, strumentale, delle indagini bancarie per la ripresa (v. anche Corte cost. n. 225 del 2005 e n. 228 del 2014), trattandosi di situazione differente da quella conseguente ad un accertamento presuntivo fondato su indagini bancarie, per il quale è, invece, il contribuente ad avere l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'Ufficio possa, o debba, procedere al loro riconoscimento forfettario (Cass. n. 22868 del 29/09/2017; Cass. n. 24422 del 05/10/2018; Cass. n. 21828 del 07/09/2018).

8.2. Il motivo va invece rigettato quanto all'Iva, trovando applicazione il principio secondo il quale *«ove l'Amministrazione finanziaria, nell'ipotesi di omessa fatturazione, abbia proceduto ad accertamento induttivo "puro" ex art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, la base imponibile deve essere determinata ai sensi dell'art. 13 del d.P.R. n. 633 del 1972, con la conseguenza che non assumono alcuna incidenza i costi di produzione dei beni o servizi ceduti»* (Cass. n. 21828 del 07/09/2018).

9. In accoglimento del terzo motivo, limitatamente alle imposte dirette, rigettati il primo e il secondo, nonché il terzo quanto all'Iva, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo e il secondo motivo di ricorso; accoglie il terzo nei limiti di cui in motivazione; cassa negli stessi limiti la



sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR del Molise
in diversa composizione.

Deciso in Roma, il 14 aprile 2021

Il Presidente