



I principi della corte di cassazione in tema di accertamenti fiscali

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

Secondo principi consolidati della giurisprudenza della Corte di Cassazione, l'art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'Amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non trova applicazione per gli atti di cui il contribuente abbia già avuto integrale e legale conoscenza per effetto di precedente comunicazione, sicché è sufficiente che il processo verbale di constatazione sia stato precedentemente consegnato in copia previa sottoscrizione al legale rappresentante della società contribuente (cfr. Cass. nn. 407/2015, 15327/2014), poiché un'interpretazione puramente formalistica si porrebbe in contrasto con il criterio ermeneutico che impone di dare alle norme procedurali una lettura che, nell'interesse generale, faccia salva la funzione di garanzia loro propria, limitando al massimo le cause di invalidità o d'invalidità chiaramente irragionevoli (cfr. Cass. n. 18073/2008). L'eventuale irrogazione di sanzioni, se contestuale all'accertamento dell'imposta, si deve ritenere motivata quando la pretesa fiscale sia definita nei suoi elementi essenziali e sia precisata la sanzione (cfr. Cass. nn. 16484/2016, 9774/2010). In tema di accertamenti fondati sulle risultanze delle indagini sui conti correnti bancari, ai sensi degli artt. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del D.P.R. n. 633 del 1972, l'onere del contribuente di giustificare la provenienza e la destinazione degli importi movimentati sui conti correnti intestati a soggetti per i quali è fondatamente ipotizzabile che abbiano messo il loro conto a sua disposizione non viola il principio *praesumptum de praesumpto non admittitur* (o divieto di doppie presunzioni o divieto di presunzioni di secondo grado o a catena) sia perché tale principio è, in realtà, inesistente, non essendo riconducibile agli artt. 2729 e 2697 c.c. né a qualsiasi altra norma dell'ordinamento, sia perché, anche qualora lo si volesse considerare esistente, esso atterrebbe esclusivamente alla correlazione di una presunzione semplice con un'altra presunzione sempli-

ce, ma non con una presunzione legale, sicché non ricorrerebbe nel caso di specie (cfr. Cass. n. 15003/2017, 1898/2016). In sede di rettifica e di accertamento d'ufficio delle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, l'utilizzazione dei dati risultanti dalle copie dei conti correnti bancari acquisiti dagli istituti di credito non può ritenersi, infatti, limitata, in caso di società di capitali, ai conti formalmente intestati all'ente, ma riguarda anche quelli intestati ai soci, agli amministratori o ai procuratori generali, allorché risulti provata dall'Amministrazione finanziaria, anche tramite presunzioni, la natura fittizia dell'intestazione o, comunque, la sostanziale riferibilità all'ente dei conti medesimi o di alcuni loro singoli dati, senza necessità di provare altresì che tutte le movimentazioni di tali rapporti rispecchino operazioni aziendali, atteso che, ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 600 cit., **incombe sulla società contribuente dimostrarne l'estraneità alla propria attività di impresa (cfr. Cass. n. 8112/2016). In tema di accertamento, la mancanza di autorizzazione alle indagini bancarie rende le stesse illegittime ove si sia tradotta in un concreto pregiudizio per il contribuente, in conformità alla concezione sostanzialistica dell'interesse del privato alla legittimità del provvedimento amministrativo, espressa, in via generale, dall'art. 21 octies della L. n. 241 del 1990 (cfr. Cass. n. 9480/2018, 3628/2017).** Infine, sul concetto di fatto notorio, la Corte di Cassazione ha costantemente statuito che «il fatto notorio, derogando al principio dispositivo delle prove e al principio del contraddittorio, va inteso in senso rigoroso, e cioè come fatto acquisito alle conoscenze della collettività con tale grado di certezza da apparire incontestabile» (cfr. Cass. n. 5232/2008), ovvero che il ricorso alle nozioni di comune esperienza (fatto notorio), comportando una deroga al principio dispositivo ed al contraddittorio, in quanto introduce nel processo civile prove non fornite dalle parti e relative a fatti dalle stesse non vagliati né controllati, va inteso in sen-



so rigoroso, e cioè come fatto acquisito alle conoscenze della collettività con tale grado di certezza da apparire indubitabile ed incontestabile.

Al che consegue che restano estranei a tale nozione le acquisizioni specifiche di natura tecnica, gli elementi valutativi che implicano cognizioni particolari o richiedono il preventivo accertamento di particolari dati, nonché quelle nozioni che rientrano nella scienza privata del

giudice, poiché questa, in quanto non universale, non rientra nella categoria del notorio, neppure quando derivi al giudice medesimo dalla pregressa trattazione d'analoghe controversie (cfr. Cass. n. 6299/2014; da ultimo, Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile – ordinanza n. 23546 depositata il 20 settembre 2019).

Avv. Maurizio Villani - Patrocinante in Cassazione

Annulata cartella esattoriale di 4 mila euro perché non notificata con Poste Italiane

In tema di riscossione dei tributi, l'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento divengono illegittime a seguito della sentenza che, accogliendo il ricorso proposto dal contribuente, annulla l'atto impositivo da esse presupposto, poiché tale pronuncia fa venir meno, indipendentemente dal suo passaggio in giudicato, il titolo sul quale si fonda la pretesa tributaria, privandola del supporto dell'atto amministrativo che la legittima ed escludendo quindi che essa possa formare ulteriormente oggetto di alcuna forma di riscossione provvisoria. Secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale (Cass. Civ. n. 19750/2014), il processo tributario è annoverabile non tra quelli di "impugnazione-annullamento" bensì tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto è diretto non alla mera eliminazione dell'atto impugnato ma, estendendosi al rapporto d'imposta, si conclude con una pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione del contribuente sia dell'accertamento dell'amministrazione. Da ciò deriva che, se il Giudice tributario annulla, totalmente o parzialmente, l'atto impositivo (pur se in via non definitiva in attesa dell'eventuale giudizio di impugnazione), quest'ultimo, rispettivamente in toto o nei limiti della parte annullata, non può che perdere efficacia quale titolo idoneo a legittimare, in radice, l'inizio o la prosecuzione di un'azione di riscossione provvisoria, anche avente natura cautelare. Riconoscere all'istituto in esame una capacità di resistenza all'annullamento, ancorché non ancora irretrattabile, dell'avviso di accertamento che ne costituisce il presupposto di base, cioè, in definitiva, al venir meno anche della mera probabilità di fondatezza della pretesa tributaria in ragione della quale la misura è adottata, non ha fondamento normativo e non risponde ad un equo bilanciamento degli interessi contrapposti. In particolare l'iscrizione a ruoli straordinari, disciplinati dall'articolo 15 bis D.P.R. 602/1973, non si sottrae alle conseguenze della pronuncia giudiziale non definitiva incidente sulla legittimità dell'atto impositivo che ne costituisce il titolo: il pieno adeguamento dello strumento cautelare alla statuizione del giudice. Conseguentemente, il ruolo (il cui importo corrisponde a quello dell'atto impositivo), deve essere sgravato

dall'ente impositivo, in tutto o in parte, in conformità al decisum, o la relativa cartella annullata, nella stessa misura, dal giudice adito. La Corte di Cassazione si è occupata più volte di problematiche inerenti la validità e l'efficacia del titolo esecutivo e conseguentemente della cartella di pagamento; sul punto, si segnala l'interessante principio espresso nella sentenza delle Sezioni Unite, che hanno cercato, con la sentenza n. 758/2017 di fare chiarezza su una tematica diffusa e di rilevante interesse, secondo cui "l'iscrizione nei ruoli straordinari dell'intero importo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni, risultante dall'avviso di accertamento non definitivo, prevista, in caso di fondato pericolo per la riscossione, del DPR n. 602 del 1973, articoli 11 e 15 bis, costituisce misura cautelare posta a garanzia del credito erariale, la cui legittimità dipende pur sempre da quella dell'atto impositivo presupposto, che ne è il titolo fondante, sicché, qualora intervenga una sentenza del giudice tributario, l'ente impositore, così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento, ha l'obbligo di agire in conformità della statuizione giudiziale, sia ove l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia se già effettuata, adottando i consequenziali provvedimenti di sgravio, o eventualmente di rimborso dell'eccedenza versata". Con l'ordinanza n. 33318 del 17.12.2019, la Suprema Corte ha specificato che i principi summenzionati, essendo applicabili in caso di ruoli straordinari, a maggior ragione non possono che applicarsi al ruolo ordinario, alla luce anche del disposto dell'articolo 68 D.Lgs. 546/1992 che prevede quanto segue: "se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza". Le cartelle di pagamento che hanno perso definitivamente il presupposto legittimante sono quindi divenute illegittime, non potendo certo configurarsi una sorta di connotazione "elastica", tale da farle riprendere validità in seguito ad una eventuale riforma della sentenza di annullamento dell'atto impositivo. (Fonte: <https://www.ecnews.it> di Luigi Ferrajoli)