Cass. Civ. Sez. V, Ord. 11 marzo 2021 (Dep. 24 giugno 2021) n. 18098. Presidente: SORRENTINO. Relatore: GIUDICEPIETRO.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SORRENTINO Federico	Presidente
Dott. GIUDICEPIETRO Andreina	rel. Consigliere
Dott. CONDELLO Pasqualina A. P.	Consigliere
Dott. ROSSI Raffaele	Consigliere
Dott. MAISANO Giulio	Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26594/2012 R.G. proposto da:

M.M., rappresentato e difeso dall'avv. Andrea Mifsud, elettivamente domiciliato in Roma, alla via della Ferratella in Laterano n. 33, presso l'avv. Aurora Spaccatrosi;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore p.t., rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici, in Roma, in via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 117/22/12 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, pronunciata in data 8 novembre 2012, depositata in data 29 novembre 2012 e non notificata.

Fallimenti e Società.it

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'11 marzo 2021 dal consigliere Andreina Giudicepietro.

Svolgimento del processo

che:

M.M. ricorre con otto motivi contro l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n. 117/22/12 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, pronunciata in data 8 novembre 2012, depositata in data 29 novembre 2012 e non notificata, che ha respinto l'appello del contribuente, in controversia avente ad oggetto l'impugnativa dell'avviso di accertamento per maggiori Irpef, Irap ed Iva relative all'anno di imposta 2007;

la vicenda trae origine dal p.v.c. del Nucleo operativo di Polizia tributaria della Guardia di Finanza di Milano del 20 ottobre 2008;

la verifica è stata intrapresa dal Nucleo Ispettivo della Guardia di Finanza di Milano, in concomitanza con l'accesso domiciliare eseguito presso l'abitazione dell'Ing. M.M., in esecuzione del Decreto di Accesso domiciliare rilasciato dal Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Varese;

nel corso delle operazioni di accesso eseguite, sia presso lo studio dell'Ing. M., sia presso l'abitazione del professionista, è stata reperita copiosa documentazione relativa alla società "Interplanning Llc", con sede a (OMISSIS) e succursale a (OMISSIS);

i militari intervenuti hanno ritenuto di poter individuare nella suddetta società un soggetto fittiziamente interposto all'attività professionale svolta in Italia dall'Ing. M.;

alla luce di detta attività istruttoria veniva emesso il sopra menzionato atto impositivo, impugnato dal contribuente;

a seguito del ricorso, l'Agenzia si costituisce e resiste con controricorso;

Fallimenti e Società.it

il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio dell'11 marzo 2021, ai sensi dell'art. 375 c.p.c., u. c., e dell'art. 380 bis 1, c.p.c., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal D.L. 31 agosto 2016, n. 168, conv. in L. 25 ottobre 2016, n. 197.

Motivi della decisione

che:

Preliminarmente deve darsi atto che il ricorrente non impugna il capo della sentenza di appello relativo alle risultanze delle indagini finanziarie, per cui la sentenza di appello è divenuta definitiva in ordine a tale statuizione.

1. Con il primo motivo, il ricorrente denunzia la nullità della sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per l'omessa pronuncia in ordine al motivo di appello riguardante l'illegittimità dell'accesso domiciliare.

Invero, secondo il ricorrente, l'accesso doveva ritenersi illegittimo per l'insussistenza di gravi indizi in ordine all'evasione d'imposta, con conseguente inutilizzabilità della documentazione acquisita tramite il suddetto accesso.

Con il secondo motivo, il ricorrente denunzia la violazione e/o errata e/o falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633633, art. 52, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33, comma 1, e dell'art. 14 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

In via subordinata al mancato accoglimento del primo motivo, il ricorrente deduce che con l'appello aveva mosso contestazioni alla legittimità dell'accesso domiciliare per l'insussistenza di gravi indizi di evasione richiesti dalla legge (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 2; D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, comma 1), con conseguente inutilizzabilità della documentazione acquisita tramite il suddetto accesso.

Secondo il ricorrente, il giudice di appello si sarebbe limitato ad affermare la legittimità dell'accesso per l'esistenza del provvedimento autorizzativo del pubblico ministero, senza

Fallimenti e Società.it

esaminare se effettivamente ricorressero i gravi indizi di evasione, che costituiscono il presupposto per la legittimità dell'autorizzazione all'accesso domiciliare.

Con il terzo motivo, il ricorrente denunzia la violazione e/o errata e/o falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633633, art. 52, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33, comma 1, e dell'art. 14 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Nonostante l'incertezza terminologica della rubrica, nell'illustrazione del motivo il ricorrente si duole dell'omesso esame di un fatto controverso e decisivo, consistente nella sussistenza dei gravi indizi di evasione fiscale legittimanti il provvedimento di autorizzazione all'accesso domiciliare.

Il ricorrente, a sostegno del motivo, riporta integralmente la richiesta di autorizzazione inoltrata al P.M. dalla Guardia di Finanza, a suo dire contenente il riferimento a fonti anonime, inidonee a costituire i gravi indizi richiesti dalla legge.

Con il quarto motivo, il ricorrente denunzia la violazione e/o errata e/o falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 9, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con l'appello, il ricorrente, tra i vari motivi di impugnazione, ha contestato la violazione del diritto di difesa, per avere la G.d.F. proceduto al back-up dei dati presenti sui computer senza che il contribuente si fosse rifiutato di farlo personalmente.

La sentenza d'appello, statuendo sul punto, ha ritenuto che l'accesso ai vari documenti conservati nei files del computer era avvenuto con la disponibilità del contribuente, che aveva fornito ai verificatori anche le password di accesso.

Secondo il ricorrente, la decisione risulterebbe illegittima e viziata in quanto fornisce una erronea applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 9 (valevole anche ai fini delle imposte sui redditi, in forza del richiamo operato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, comma 1), norma secondo la quale "In deroga alle disposizioni del comma 7, gli impiegati che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei

Fallimenti e Società.it

supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale".

Sostiene il ricorrente che il giudice d'appello ha ritenuto legittimo il ricorso della Guardia di Finanza all'elaborazione con mezzi propri dei dati presenti nei computer del M. in assenza del presupposto richiesto dalla norma citata, vale a dire in assenza del rifiuto del contribuente alla "utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale".

Con il quinto motivo, il ricorrente denunzia la violazione e/o errata e/o falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5.

Nell'atto d'appello il ricorrente ha contestato la sentenza di primo grado per aver ritenuto legittima, per la disponibilità del contribuente, l'acquisizione dei dati presenti nei computer del ricorrente in assenza di una specifica autorizzazione del Procuratore della Repubblica, resa necessaria dall'utilizzo di password di accesso.

Il ricorrente rileva l'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, rilevando che, come ha riconosciuto lo stesso Ministero dell'Economia (Circ. Min. 19 ottobre 2005, n. 45/E), se il sistema è protetto da una password è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica (essendo la fattispecie assimilabile a quella dell'apertura di pieghi sigillati, casseforti, etc...).

1.2. I motivi, da esaminare congiuntamente perché connessi, sono infondati e vanno rigettati.

In primo luogo, deve rilevarsi che il giudice di appello non è incorso in un'omissione di pronuncia, in quanto ha espressamente ritenuto legittimo l'accesso, perché eseguito sulla base di autorizzazione del pubblico ministero, rilasciata legittimamente.

Inoltre, in linea di principio, l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso, pertanto, gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salva solo l'ipotesi in cui venga in

Fallimenti e Società.it

discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio (cfr. Cass. n. 4066 del 2015).

Ciò in quanto non esiste nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite; tale principio va comunque contemperato con la violazione di specifiche disposizioni tributarie (quali il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52) che sono espressione del principio dell'inviolabilità del domicilio sancita dall'art. 14 Cost. (cfr. da ultimo Cass. n. 13711 del 2018 in tema di accesso a locali adibiti anche solo in parte ad abitazione effettuato senza autorizzazione della Procura).

Come è stato detto (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 673 del 15/01/2019, conf. Sez. 5, Sentenza n. 10275 del 12/04/2019), l'utilizzazione a fini fiscali di dati e documenti acquisiti dalla G.d.F. operante quale polizia giudiziaria è subordinata al rispetto delle disposizioni dettate dalle norme tributarie (nella specie, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 52 e 63) fatti salvi, in ogni caso, i limiti derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico, come ad esempio la necessità di preventiva autorizzazione del procuratore della Repubblica, prevista dalle citate disposizioni tributarie, per procedere a determinate attività quali l'accesso presso locali diversi da quelli di esercizio dell'attività del contribuente (cfr. Cass. n. 958 del 2018).

Nel caso di specie, l'attività di verifica si è svolta sia presso lo studio, sia presso l'abitazione del professionista, su autorizzazione del pubblico ministero, a seguito di richiesta motivata della Guardia di finanza, che aveva svolto attività di indagine sul contribuente e non si basava esclusivamente su informazioni anonime (vedi l'informativa della G.d.F., riportata in ricorso).

Sul punto, appare opportuno ribadire, come già affermato da questa Corte, che l'ispezione è rivolta a scoprire violazioni, non solo a fornire conforto dimostrativo alle inosservanze al momento conosciute o sospettate, e, una volta che sia autorizzata sulla scorta dei dati a disposizione, può investire anche circostanze diverse, influenti per la revisione delle

Fallimenti e Società.it

posizioni del contribuente (cfr. Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 334 del 13/01/2021, che richiama Cass. n. 18155 del 07/08/2009; Cass. n. 429 del 14/01/2015).

Per quanto riguarda le contestazioni relative all'acquisizione dei dati dai P.C. in uso al contribuente, questa Corte ha precisato che "in tema di accertamento delle imposte, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti e mobili in genere, prescritta in materia di IVA dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 3 (e necessaria anche in tema di imposte dirette, in virtù del richiamo contenuto nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33), è richiesta soltanto nel caso di "apertura coattiva", e non anche ove l'attività di ricerca si svolga con la collaborazione del contribuente. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto legittima, seppure in assenza dell'autorizzazione sopra indicata, l'acquisizione nel corso di una ispezione di una "pen drive" contenuta all'interno di una borsa adibita al trasporto di documentazione dell'impresa oggetto di verifica fiscale, in quanto aperta volontariamente da una dipendente a seguito di invito da parte dei verificatori)" (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 737 del 19/01/2021).

Nel caso in esame, tale acquisizione si è perfezionata a seguito di richiesta dei verificatori alla quale si è dato corso, senza cha sia stato opposto rifiuto di rimuovere ostacoli all'accesso ai documenti; pertanto, non si ricade in alcun caso di attività "coattiva", o contro la volontà del contribuente, per l'esecuzione della quale operazione è necessaria l'autorizzazione specifica del Pubblico Ministero (così Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3204 del 18/02/2015; conforme Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 24306 del 04/10/2018).

Infine, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 9, in deroga alle disposizioni del precedente comma 7, consente agli operatori dell'amministrazione, che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, di provvedere all'elaborazione dei supporti fuori dai locali del contribuente, qualora lo stesso non permetta l'utilizzo dei propri impianti e del proprio personale; inoltre,

Fallimenti e Società.it

l'acquisizione (e la conservazione) di tali dati deve rispondere a precise regole, che ne garantiscano l'attendibilità e dunque anche l'utilizzabilità ai fini processuali.

Nella fattispecie in esame il ricorrente non contesta in alcun modo l'attendibilità dei dati informatici oggetto del backup (che, peraltro, è una semplice operazione di salvataggio e riproduzione), che, quindi, sono utilizzabili ai fini dell'accertamento, poiché acquisiti nel corso di un accesso, regolarmente autorizzato e con il consenso del contribuente.

2. Con il sesto motivo, il ricorrente denunzia la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5.

Secondo il ricorrente, nel caso di specie non vi sarebbe la prova di un accordo simulatorio fra tutti e tre i soggetti contraenti (cioè l'interponente - ing. M.M. -, l'interposto - soc. Interplanning - ed i clienti terzi).

2.2. Il motivo è infondato e va rigettato.

Ai sensi del citato art. 37, comma 3, in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.

Questa Corte, nel chiarire la portata dell'art. 37 del D.P.R. n. 600 del 1973, ritenendo che non si debba distinguere tra interposizione fittizia o reale, ha affermato che " è valido l'accertamento con il quale il fisco imputa al contribuente i redditi che siano formalmente di un soggetto interposto, quando, in base a presunzioni gravi, precise e concordanti, risulti che il contribuente ne sia l'effettivo titolare " (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 27625 del 30/10/2018; conf. Cass. n. 15830/2016).

Pertanto, nel caso di specie, la sentenza impugnata non incorre nella denunziata violazione di legge, in quanto ha valutato che l'ufficio avesse prodotto sufficienti elementi di prova della circostanza che la società Interplanning fosse un soggetto interposto tra

Fallimenti e Società.it

l'ing. M. e le società, formalmente clienti della Interplanning, che, invece, interveniva solo nella fase della fatturazione delle prestazioni.

3. Con il settimo motivo, il ricorrente denunzia la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37, comma 3, dell'art. 53 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5.

Il ricorrente aveva dedotto in sede di appello l'illegittimità dell'imputazione all'ing. M. dei ricavi fatturati dalla INTERPLANNING LLC, anziché del reddito conseguito, e la decisione impugnata, statuendo sul punto, ha ritenuto che l'ufficio aveva correttamente conteggiato tutti i costi risultanti dalla contabilità del M., cui aveva attribuito i ricavi della Interplanning. Secondo il ricorrente la decisione è erronea ed illegittima, ponendosi in contrasto con i principi di ragionevolezza e capacità contributiva (art. 53 Cost.), immanenti nel sistema tributario, in quanto lo stesso Ministero delle Finanze (cfr. circolare Min. Fin. - Dir. Gen. Imp. Dirette - del 30.4.1977, n. 7/1496) specifica che "la determinazione induttiva non può in nessun caso tradursi in una libera quantificazione dell'imponibile, nè, tanto meno, scadere a mero arbitrio; il procedimento induttivo vincola pur sempre a tener conto dell'effettiva situazione economica dell'impresa o delle attività artistiche e professionali svolte dal soggetto e, quindi, va ancorato a fatti certi o ad elementi e circostanze da cui derivino ragionevoli presunzioni, pur se non qualificate ai sensi dell'art. 2729 c.c.".

Nel caso in esame, considerata l'inattendibilità complessiva della contabilità - che discende oggettivamente dalle gravi e sistematiche omissioni contestate per quanto riguarda l'annotazione dei compensi (sia quelli asseritamene conseguiti per effetto dell'interposizione di INTERPLANNING, sia quelli asseritamene risultanti dagli accertamenti bancari) - è indubbio che l'ufficio avrebbe dovuto effettuare un accertamento induttivo, per determinare una situazione economica espressiva di una reale capacità contributiva, nel rispetto dell'art. 53 Cost., a tal fine riconoscendo un'incidenza percentualizzata dei costi rispetto ai maggiori compensi ricostruiti.

Fallimenti e Società.it

3.2. Il motivo è infondato e va rigettato.

L'Ufficio ha imputato all'Ing. M. il totale dei ricavi dichiarati dalla società interposta, in quanto tutta l'attività professionale veniva svolta esclusivamente dallo studio professionale dell'ing. M., sul quale gravavano tutti i costi riconducibili al reddito poi fittizia mente dichiarato dalla Interplanning. L'amministrazione finanziaria ha accertato che l'ing. M. contrattava con i clienti, eseguiva la prestazione e riceveva il compenso, avvalendosi della società Interplanning solo per la fatturazione; pertanto, al fine di ricondurre il reddito all'effettivo possessore, l'amministrazione ha imputato all'ingegnere quei ricavi indebitamente sottratti a tassazione, riconoscendo, quali costi, quelli già interamente dedotti dallo studio professionale.

Se il ricorrente intendeva far valere ulteriori costi non dichiarati avrebbe dovuto darne adeguata prova, trattandosi di accertamento analitico induttivo, con la rideterminazione dei ricavi del contribuente.

Invero, "in tema di imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione soltanto in caso di accertamento induttivo "puro" D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 2, mentre in caso di accertamento analitico o analitico presuntivo (come in caso di indagini bancarie) è 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. Sez. 5, Ordinanza n. 22868 del 29/09/2017).

4. Con l'ottavo motivo, il ricorrente denunzia la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con l'appello l'ing. M. ha contestato la sentenza di primo grado per aver imputato al ricorrente anche l'IVA sui ricavi conseguiti dalla INTERPLANNING LLC, giacché il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, non si applica in materia di imposta sul valore aggiunto.

Fallimenti e Società.it

Secondo il ricorrente, la sentenza d'appello, rigettando il gravame, ha disatteso le istanze del contribuente, violando la normativa indicata, che non si applica in materia di imposta sul valore aggiunto.

4.2. Il motivo è infondato e va rigettato.

L'ufficio nell'atto impositivo ha individuato specificamente le prestazioni di servizi che, se fossero state fatturate dal M., avrebbero scontato l'imposta Iva e sulla base di tale ricostruzione, indipendentemente dal pagamento, ha quantificato l'Iva evasa per le prestazioni di servizio attribuibili direttamente all'Ing. M..

In conclusione, il ricorso va complessivamente rigettato ed il ricorrente va condannato al pagamento delle spese processuali in favore dell'Agenzia delle entrate.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente a pagare all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.600,00, a titolo di compenso, oltre alle 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 del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del citato art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 11 marzo 2021.

Fallimenti e Società.it