Sentenza del 09/03/2018 n. 5758 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

M.M. propone ricorso, affidandosi a sei motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza con cui la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in controversia concernente l'impugnazione di avviso di accertamento, relativo ad iva, irpef e irap degli anni di imposta 2001 e 2003, ne aveva rigettato l'appello proposto avverso la decisione di primo grado, anch'essa sfavorevole.

In particolare, il Giudice di appello, richiamata la giurisprudenza di questa Corte in materia di accertamento basato su verifica bancaria e premesso che alla presunzione di legge stabilita dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 doveva essere contrapposta non un'altra presunzione semplice ma una prova, rilevava che il contribuente, il quale aveva omesso di presentare le dichiarazioni dei redditi per le annualità oggetto di accertamento, non aveva fornito alcuna prova dei movimenti bancari esaminati.

Aggiungeva, in ordine "alle argomentazioni inerenti la violazione del Trattato U.E., all'omessa considerazione dei costi di cui all'art. 75, stabiliti in base agli studi di settore, nonchè la richiesta dell'esenzione dall'irap, che erano tutte domande proposte in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce l'errore in cui sarebbe incorso il Giudice di appello nel ritenere precluso l'esame della sollevata eccezione di pregiudizialità per violazione del Trattato UE, perchè proposta per la prima volta in quel grado di giudizio, e si ribadisce la suddetta violazione per limitazione del diritto di stabilimento (art. 43) e della libera concorrenza (art. 31) derivante dalla tassazione per due volte dello stesso reddito e dalla stessa imposizione D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 32 in violazione del principio di non discriminazione e del diritto di difesa (art. 6 Trattato).

1.1. La censura - fondata, sotto il profilo dell'error in procedendo perpetrato dal Giudice di appello, non potendosi ritenere l'istanza di rinvio su questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia europea domanda nuova, e come tale inammissibile quando formulata per la prima volta in grado di appello, quanto piuttosto quale sollecitazione all'esercizio di poteri ufficiosi da parte del Giudice di merito - va, peraltro, dichiarata inammissibile sotto diverso profilo.

Secondo la prospettazione difensiva, l'acritica applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51 violerebbe gli art. 43 del Trattato UE per limitazione del diritto di stabilimento e l'art. 81 stesso Trattato in materia di libera concorrenza perchè autorizza, nei confronti di chi non presenta la dichiarazione dei redditi, una doppia tassazione sull'unico reddito percepito che deve essere soggetto solo di sanzioni sui redditi incassati e non dichiarati.

In sintesi, secondo la prospettazione difensiva, lo stesso identico fatto viene colpito, ai sensi dell'art. 32 citato, con due sanzioni: la prima il raddoppio del reddito e la seconda l'applicazione delle sanzioni vere e proprie. Inoltre, sempre secondo il ricorrente, il sistema di presunzioni sancito dalla norma comprometterebbe il diritto di difesa con violazione anche dell'art. 6 del Trattato UE. Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea presuppone il dubbio interpretativo su una norma comunitaria, che non ricorre allorchè l'interpretazione sia autoevidente oppure il senso della norma sia già stato chiarito da precedenti pronunce della Corte, non rilevando, peraltro, il profilo applicativo di fatto, che è rimesso al giudice nazionale a meno che non involga un'interpretazione generale ed astratta (cfr. Cass. Ordinanza n. 15041 del 16/06/2017).

Nella specie, l'istanza (con la quale si chiede e la disapplicazione delle norme nazionali e il rinvio pregiudiziale alla Corte europea), appare oltremodo generica soprattutto in ordine alla rilevanza rispetto alla fattispecie concreta, oggetto di giudizio. Inoltre la stessa si fonda su un presupposto errato (la duplice tassazione) e non sussistente, laddove su un piano si pone il recupero a tassazione delle somme non dichiarate (attraverso i meccanismi di cui al citato art. 32) e da un altro diverso si pone l'irrogazione delle sanzioni (previste per la violazione della normativa tributaria), onde non si ravvisa la sussistenza di alcun dubbio interpretativo.

Va, peraltro, rilevato che i dubbi di legittimità costituzionale della norma sono stati già fugati dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 225 di giorno 8 giugno 2005 e, in ordine all'insussistenza violazione del diritto di difesa, basta richiamare la pronuncia di questa Corte a Sezioni Unite n. 24823/2015.

2. Con il secondo motivo - rubricato: violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51 in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3 per avere eseguito l'ispezione senza allegazione dell'autorizzazione del Direttore generale dell'Agenzia.. Nullità degli accertamenti. Difetto assoluto di motivazione- il ricorrente lamenta come, malgrado sin dal ricorso introduttivo, si fosse eccepito che gli accertamenti impugnati fossero privi della necessaria autorizzazione, il Giudice di appello non si fosse espresso su tale questione.

2.1. La censura appare, innanzitutto, inammissibile in ordine al dedotto vizio di motivazione. Ed invero, nel silenzio sul punto della sentenza impugnata, il ricorrente non riproduce, neppure per stralci, gli atti difensivi con i quali avrebbe ritualmente introdotto in giudizio la questione che, pertanto, appare essere nuova.

Peraltro, anche qualora si volesse ritenere la sussistenza di una pronuncia implicita di rigetto su detta questione, non sussiste neppure la dedotta violazione di legge laddove per giurisprudenza consolidata di questa Corte (cfr. tra le altre Cass. n. 3628 del 10/02/2017; n. 16874 del 2009; n. 14026 del 2012) in tema di accertamento dell'Iva, l'autorizzazione prescritta dal D.P.R. n. 633 del

1972, art. 51, comma 2, n. 7, (nel testo applicabile "ratione temporis"), ai fini dell'espletamento delle indagini bancarie, esplica una funzione organizzativa, incidente nei rapporti tra uffici, e non richiede alcuna motivazione, sicchè la sua mancata allegazione ed esibizione all'interessato non comporta l'illegittimità dell'avviso di accertamento fondato sulle risultanze delle movimentazioni bancarie acquisite, che può derivare solo dalla sua materiale assenza e sempre che ne sia derivato un concreto pregiudizio per il contribuente.

3. Con il terzo motivo si deduce il difetto assoluto di motivazione e la violazione di legge laddove, a fronte dell'eccepita estraneità rispetto ad alcuni dei conto correnti bancari oggetto di accertamento, nell'avviso impugnato si era affermato genericamente che i conti bancari erano "nella disponibilità della ditta accertata".

3.1. La censura è infondata riguardo alla dedotta violazione di legge e inammissibile riguardo al dedotto vizio di motivazione.

3.2. in materia di accertamenti bancari, la giurisprudenza di questa Corte, (Sez. 5, Sentenza n. 711/2017, id. n. 15857 del 29/07/2016; 4829/2015) correttamente richiamata dal Giudice di merito, è ferma nel ritenere che qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare, con una prova non generica ma analitica per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili; ciò vale anche in tema di IVA, al fine di superare la presunzione di imponibilità delle operazioni confluite nelle movimentazioni bancarie poste a carico del contribuente dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2 (Cass. n. 21303/2013).

Si è, inoltre, condivisibilmente statuito che la presunzione D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 32 consente all'Amministrazione finanziaria di riferire de plano ad operazioni imponibili i dati raccolti in sede di accesso ai conti correnti bancari del contribuente, salva la prova contraria da parte di costui, e la legittimità della utilizzazione degli elementi risultanti dalle movimentazioni bancarie non è condizionata alla previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente sin dalla fase dell'accertamento, posto che il citato art. 32 prevede quel contraddittorio alla stregua di mera facoltà, non di obbligo, dell'amministrazione tributaria.

Ne consegue l'insussistenza della violazione di legge avendo il Giudice di merito correttamente applicato la normativa di riferimento, come costantemente interpretata da questa Corte, rilevando che, a fronte delle accertate movimentazioni bancarie, nessuna prova di segno contrario era stata fornita dal contribuente.

3.3. La censura relativa al difetto di motivazione, come anticipato, è inammissibile. Con il mezzo, infatti, si deducono tutta una serie di circostanze che, oltre a non risultare essere state prospettate al Giudice di merito, tendono inammissibilmente ad una diversa valutazione delle risultanze istruttorie e non concretano "fatti" rilevanti ai sensi dell'invocato art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Questa Corte è, infatti, ferma nel ritenere che l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella formulazione risultante dalle modifiche introdotte dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, prevede l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione", come riferita ad "un fatto controverso e decisivo per il giudizio" ossia ad un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico - naturalistico, non assimilabile in alcun modo a "questioni" o "argomentazioni" che, pertanto, risultano irrilevanti, con conseguente inammissibilità delle censure irritualmente formulate (cfr. Cass. n. 21152 del 08/10/2014 e, in termini, Cass. n. 17761 del 08/09/2016).

4. Con il quarto motivo - rubricato: insufficiente motivazione per violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 5 in ordine al mancato riconoscimento dei costi per difetto di istruttoria-violazione del buon andamento del'Amministrazione e correttezza L. n. 212 del 2000, ex art. 10 - Violazione del diritto di difesa - il ricorrente lamenta, in primo luogo, come il Giudice di appello non abbia esaminato il motivo della richiesta di riconoscimento dei costi e della loro valutazione ed attribuzione a compensazione di versamenti e ricavi, per poi aggiungere che la motivazione resa sul punto è inidonea a giustificare la decisione di rigetto. Con lo stesso mezzo di impugnazione, poi, il ricorrente contesta l'operato dell'Amministrazione erariale, laddove non erano stati riconosciuti i costi direttamente afferenti ai ricavi, come accertati, sulla base dei prelevamenti e, laddove, con difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, non erano state riportate le causali di addebito e di accredito e gli ulteriori elementi (quale l'individuazione dei soggetti beneficiari dei prelevamenti).

4.1. Il mezzo appare inammissibile con riguardo ad entrambi i profili sollevati. E' inammissibile la censura attinente ad un dedotto vizio motivazionale laddove, come già ricordato sopra, il motivo di ricorso con cui, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, come modificato dal D.Lgs. n. 40 del 2006, art. 2 si denuncia omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, deve specificamente indicare il "fatto" controverso o decisivo in relazione al quale la motivazione si assume carente, dovendosi intendere per "fatto" non una "questione" o un "punto" della sentenza, ma un fatto vero e proprio e, quindi, un fatto principale, ex art. 2697 c.c., (cioè un fatto costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo) od anche un fatto secondario (cioè un fatto dedotto in funzione di prova di un fatto principale), purchè controverso e decisivo.

4.2. E' inammissibile la dedotta violazione di legge che si risolve in una critica all'operato degli accertatori ed al difetto di motivazione dell'avviso impugnato laddove, secondo la giurisprudenza di questa Corte (cfr. Cass. n. 24298/2016) il vizio della sentenza previsto dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, dev'essere dedotto, a pena d'inammissibilità del motivo giusta la disposizione dell'art. 366 c.p.c., n. 4, non solo con l'indicazione delle norme che si assumono violate ma anche, e soprattutto, mediante specifiche argomentazioni intellegibili ed esaurienti, intese a motivatamente dimostrare in qual modo determinate affermazioni in diritto contenute nella sentenza impugnata debbano ritenersi in contrasto con le indicate norme regolatrici della fattispecie o con l'interpretazione delle stesse fornite dalla giurisprudenza di legittimità, diversamente impedendo alla corte regolatrice di adempiere al suo compito istituzionale di verificare il fondamento della lamentata violazione. Risulta, quindi, inidoneamente formulata la deduzione di errori di diritto individuati per mezzo della sola preliminare indicazione delle singole norme pretesamente violate, ma non dimostrati per mezzo di una critica delle soluzioni adottate dal giudice del merito nel risolvere le questioni giuridiche poste dalla controversia,

operata mediante specifiche e puntuali contestazioni nell'ambito di una valutazione comparativa con le diverse soluzioni prospettate nel motivo e non attraverso la mera contrapposizione di queste ultime a quelle desumibili dalla motivazione della sentenza impugnata.

5. Con il quinto motivo il ricorrente censura, ai sensi del n. 5; comma 1 c.p.c. il Giudice di appello per non avere motivato sulla non debenza dell'Irap malgrado il contribuente svolgesse l'attività di consulente per l'attività edilizia.

5.1. La censura è inammissibile perchè inconducente rispetto al decisum.

La C.T.R. ha, difatti, ritenuto precluso l'esame di tale questione perchè sollevata inammissibilmente solo in appello in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57. E tale declaratoria non ha formato oggetto di censura.

6. Infine, con il sesto motivo si deduce, ai sensi dei n.ri 3 e 5 c.p.c., la falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 6, 7 e 12 ed D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 1 laddove la Commissione tributaria regionale non aveva pronunciato sul motivo di appello concernente l'incertezza delle norme sanzionatorie e l'assenza di colpevolezza.

6.1. La sentenza impugnata, sul punto, pur dando atto nella parte relativa al fatto, che il contribuente aveva formulato motivo di appello sull'erronea applicazione delle sanzioni ed omessa statuizione sulle stesse, ha poi rigettato integralmente l'appello senza pronuncia sulle sanzioni.

6.2. A fronte di ciò, però il mezzo è inammissibile laddove da un canto l'omessa pronuncia su un motivo di appello, sostanziando un error in procedendo è denunciabile ai sensi del n. 4, comma 1 c.p.c. e non articolato, come invece nella specie, ai sensi del n. 5 stessa norma (cfr. tra le altre, Cass. Sez. 3, Ordinanza n. 6835 del 16/03/2017) e dall'altro pecca in autosufficienza laddove, a fronte delle contestazioni mosse in controricorso, neppure indica specificamente (non riportando neanche stralci significativi degli atti difensivi) sotto quale profilo fosse stata contestata l'irrogazione delle sanzioni.

7. Conclusivamente il ricorso va rigettato con condanna del ricorrente, soccombente, alle spese liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente alla refusione in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese di questo giudizio che liquida in complessivi Euro 6.800, oltre eventuali spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 31 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 9 marzo 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza