Sentenza del 14/06/2019 n. 16003 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Il Dott. F.L. insorge dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Rieti contro l'avviso di accertamento n. (OMISSIS) che - sulla base del questionario (OMISSIS) con cui l'Agenzia delle Entrate di Rieti aveva chiesto i documenti riferiti all'anno d'imposta 2005 - aveva accertato, ai fini delle imposte dirette, un maggior reddito di lavoro autonomo ed aveva chiesto il pagamento delle maggiori imposte accertate, e delle sanzioni pecuniarie, per complessivi Euro 149.810,00. Lamentava il contribuente la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 38 e 30, per l'utilizzo di presunzioni prive dei requisiti della gravità, precisione e concordanza.

La Commissione Tributaria di Rieti con sentenza n. 293/01/09 pronunciata il 14 novembre 2009, accoglieva il ricorso, annullava l'atto impugnato e compensava le spese di giudizio.

2. L'Ufficio difendeva il proprio operato e interponeva appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale di Roma illustrando il metodo seguito. La CTR pronunciava sentenza n. 209/04/12 del 14.02.2012, depositata in data 07.06.2012, con cui accoglieva l'impugnazione.

6. Ricorre il contribuente affidandosi a cinque motivi di ricorso.

7. L'Avvocatura generale si è costituita ai soli fini della discussione.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si lamenta la violazione dell'art. 111 Cost., comma 6, dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 1, n. 3, in parametro all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Il Collegio avrebbe omesso di motivare compiutamente le ragioni della sua decisione, senza esaminare le questioni di fatto e di diritto sollevate e senza esporre dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti nella causa.

2. Con il secondo motivo di ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione di norme di diritto, omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, nonchè omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, in parametro con l'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5. Il collegio non avrebbe esaminato e non avrebbe motivato sulla totale infondatezza delle pretesa tributaria per la mancanza di prove idonee a sostenere l'asserita evasione. In particolare, i giudici non avrebbero in alcun modo dato conto del presunto collegamento tra il numero delle prestazioni conteggiate e le risultanze fiscali del contribuente.

3. Con il terzo motivo di ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38 e 39, nonchè omesso esame circa un fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti e l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5. I giudici, avrebbero errato nel non disattendere la tesi per cui l'esclusione del materiale monouso dalla stima del reddito varrebbe solo per la valutazione derivante dagli studi di settore e non anche per la determinazione induttiva del reddito ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39.

4. Collegio ritiene di procedere con l'esame congiunto di primi tre motivi per sostanziale identità delle censura con essi mosse.

4.1 I motivi sono fondati.

Sebbene l'orientamento di questa Corte sia nel senso di ritenere consentita la valorizzazione da parte del giudice degli elementi di consumo monouso (in tal senso si veda Cass. Civ. Sez. V, n. 14879 del 2008) e nonostante sia pacifico che il giudice non sia obbligato a seguire le Circolari dell'Agenzia (che non costituiscono fonte normativa), ma possa al massimo attribuire ad esse rilevanza probatoria nel contesto di un più complesso quadro induttivo, nondimento in sede di legittimità è anche stato tracciato il procedimento logico che il giudice di merito deve seguire nella valutazione degli indizi. Esso deve essere fondato su deduzioni logiche di ragionevole probabilità, non necessariamente certe, ma sufficienti a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, salvo il diritto del contribuente a fornire la prova contraria (Cass. 04.05.2018 n. 10692 e n. 12002/2017).

Tuttavia, nella sentenza impugnata, al fine di ricondurre l'accertamento "verso una maggiore rispondenza alla realtà", il Collegio ha operato un abbattimento del 50% (in luogo di quello del 25% precedentemente effettuato) delle prestazioni presuntivamente accertate, senza fornirne alcuna motivazione in dispositivo.

In questo modo ha banalizzato il sistema dell'accertamento analitico induttivo e induttivo puro, contrapponendosi al rigore delle presunzioni, degli studi di settore e di tutto lo strumentario previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 38 e 39.

5. Con il quarto motivo di ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23 e dell'art. 167 c.p.c., in parametro con l'art. 360, comma 1, nn. 3 e 5. La sentenza sarebbe stata fondata su nuovi elementi indicati solo in appello e, dunque, preclusi non deducibili e non esaminabili.

Il motivo è inammissibile.

E' principio consolidato di questa Corte quello per cui il ricorso per Cassazione, in ragione del principio di autosufficienza deducibile dall'art. 366 c.p.c., deve contenere, a pena d'inammissibilità, tutti gli elementi atti a rappresentare le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito e, altresì, a permettere alla Corte di Cassazione la valutazione della fondatezza di tali ragioni, senza la necessità di far rinvio o di accedere a fonti esterne allo stesso

ricorso e, quindi, a elementi o atti attinenti al pregresso giudizio di merito (Cass. Civ. 06.07.2018 n. 17843 e 14.01.2011 n. 767).

Nel ricorso introduttivo manca, invece, la trascrizione integrale dell'atto, del verbale di causa, del documento o dello stralcio di motivazione cui il motivo si riferisce. Il che è necessario al giudice per comprendere, attraverso la semplice lettura del ricorso e senza esaminare gli atti pregressi, non solo la portata della censura, ma anche di decidere (Cass. 23 marzo 2005, n. 6225). La stessa Cassazione deve astenersi dal ricercare il testo completo degli atti processuali riferenti al vizio oggetto di doglianza per evitare il "rischio di un soggettivismo interpretativo nella individuazione degli atti che siano rilevanti in relazione alla formulazione della censura", che comporterebbe una lesione del contraddittorio.

Sotto il secondo profilo, poi, emerge dagli atti che l'Ufficio in sede di appello, lungi dall'introdurre nuovi elementi e censure, abbia solo valorizzato elementi che la CTP non aveva considerato, ossia che i dati "secchi" sul materiale di consumo e sul numero delle sedute svolte erano stati elaborati in modo statistico con la riduzione del 25%.

6. Con il quinto motivo si lamenta violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, in parametro con l'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5; l'irragionevolezza della norma sulla pretesa legittimazione delle presunzioni che non siano "gravi precise e concordanti"; la prevenzione e difformità di giudicati in riferimento alla funzione nomofilattica di cui all'art. 65 Ord. Giud.; la disparità di trattamento con riferimento all'art. 3 Cost. ed all'art. 12 c.c.; la incostituzionalità sulla presunzione del reddito per non ammissibilità della prova contraria. Nell sostanza si rileva l'incostituzionalità del presso normativo sull'uso delle presunzioni nel sistema tributario.

La censura è infondata.

E' pacifico che competa alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione nomofilattica, il controllo della corretta applicazione dei principi contenuti nell'art. 2729 c.c. alla fattispecie concreta, poichè se è devoluto al giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili dagli artt. 2727 e 2729 c.c., per valorizzare gli elementi di fatto quale fonte di presunzione, tale giudizio è soggetto al controllo di legittimità se risulti che, violando i criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, il giudice non abbia fatto buon uso del materiale indiziario disponibile, negando o attribuendo valore a singoli elementi, senza una valutazione di sintesi (cfr. Cass. ord. 04.04.2018 n. 106892; Cass. ord. n. 10973/2017, Cass. n. 1715/2007)".

Quanto all'utilizzo di indizi, questa Corte ha chiarito a più riprese che "mentre la gravità, precisione e concordanza degli stessi permette di acquisire una prova presuntiva che, anche sola, è sufficiente nel processo tributario a sostenere i fatti fiscalmente rilevanti, accertarti dalla amministrazione" (Cass. n. 1575/2007), quando non vi sia tale convergenza qualificante, è necessario disporre di ulteriori elementi per la costituzione della prova. La stessa Corte, poi, ha tracciato il corretto procedimento logico del giudice di merito nella valutazione degli indizi, affermando che "la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno ricavati dal loro complessivo esame, in un giudizio globale e non atomistico di essi (ciascuno dei quali può essere insufficiente), ancorchè preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli

significativi, perchè è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza e ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento" (tra le più recenti cfr. Cass., sent. n. 12002/2017; Cass., ord. n. 5374/2017). "Ciò che dunque rileva, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità, non necessariamente certe, è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi, o anche di un solo significativo indizio, a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, salvo l'ampio diritto del contribuente a fornire la prova contraria" (Cass.04.04.2018 n. 10692) e compete al giudice di legittimità verificare nella sentenza gravata sia stato fatto buon governo di tali principi. "Ne consegue che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento" (Sez. 6-5, Ordinanza n. 5374 del 02/03/2017).

Nel sistema così delineato, è escluso che l'applicazione dei criteri di valutazione delle prove presuntive determini l'emersione di questioni di legittimità costituzionale dell'art. 39 cit..

La sentenza impugnata va dunque cassata in relazione al primo, al secondo e terzo motivo, nei limiti di cui in motivazione, con rinvio al giudice a quo per nuovo esame.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, la Corte dà atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente principale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo, il secondo ed il terzo motivo di ricorso, dichiara inammissibile il quarto motivo e rigetta il quinto motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR di Roma in diversa composizione, cui demanda anche la definizione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 14 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 14 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza