Sentenza del 23/12/2019 n. 34281 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 83/18/2012, depositata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia il 12.07.2012, con la quale, accogliendo l'appello dell'Agenzia delle entrate avverso la decisione del giudice di primo grado di Milano, era stato rideterminato l'imponibile relativo agli anni 2001 e 2002, ai fini Irpef, Irap e Iva del contribuente.

Il contenzioso aveva tratto origine da un accertamento condotto ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, n. 7, da cui erano emerse operazioni bancarie di versamento e prelievo dai vari conti correnti, intestati o cointestati al contribuente, esercente attività libero professionale di architetto, ritenuti dall'ufficio non giustificati, con conseguente rideterminazione del reddito di lavoro autonomo nella misura di vecchie 1.243.105.000 per il 2001 e di Euro 460.068,49 per il 2002. Era seguita la notifica di due atti impositivi e, a seguito dell'introduzione del primo ricorso, la notifica di cartella esattoriale con iscrizione a ruolo degli importi a titolo provvisorio.

La Commissione tributaria di Milano, riuniti i ricorsi, aveva accolto integralmente le doglianze del contribuente, annullando gli atti impositivi. La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la decisione ora al vaglio della Corte, aveva accolto l'appello, nella misura delle operazioni bancarie ritenute non giustificate.

Il ricorrente censura la sentenza con nove motivi:

con il primo per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 51, 52 e 53, nonchè dell'art. 112 c.p.c. e dell'art. 2909 c.c., per essersi pronunciata su questioni risolte in primo grado e non impugnate dall'Ufficio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4;

con il secondo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 32 e 42, 51, e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 25, L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver rilevato che gli atti impositivi erano carenti di motivazione relativamente alle giustificazioni addotte dal contribuente sulle movimentazioni bancarie contestate, e perchè neppure la pronuncia aveva motivato rispetto ai rilievi sollevati dal L.;

con il terzo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 25, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver tenuto conto che la qualificazione reddituale attribuita ai movimenti di conto corrente deve rispecchiare la destinazione d'uso dei conti bancari e la situazione reddituale complessiva del contribuente, comproprietario e amministratore di cespiti immobiliari;

con il quarto la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, del D.Lgs. 15 luglio 1997, n. 446, art. 25, per aver erroneamente recuperato ad imponibile redditi desunti da movimenti in uscita dell'importo minimo uguale o inferiore ad Euro 500,00 destinati a soddisfare ordinarie necessità di spesa del nucleo familiare;

con il quinto per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 25, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver recuperato a reddito prelevamenti dai conti bancari per i quali erano stati indicati i destinatari;

con il sesto per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 25, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente recuperato ad imposizione prelevamenti eseguiti da altri cointestatari dei conti correnti;

con il settimo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 25, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver recuperato ad imponibile operazioni di versamento e prelevamento erroneamente ritenute non giustificate;

con l'ottavo per insufficiente motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in relazione alle movimentazioni bancarie ritenute ingiustificate;

con il nono per violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver violato i principi sulla disponibilità delle prove.

Ha dunque chiesto la cassazione della sentenza, con ogni conseguente statuizione. Si è costituita l'Agenzia, che ha contestato le ragioni avverse del ricorso, chiedendone il rigetto.

All'Udienza pubblica del 5 novembre 2019, dopo la discussione, il P.G. e le parti hanno concluso. La causa è stata trattenuta in decisione.

E' stata depositata memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c., dal ricorrente.

Motivi della decisione

Esaminando il primo motivo di ricorso, con cui il contribuente si duole dell'errore processuale in cui è incorso il giudice regionale pronunciando anche su questioni ormai passate in giudicato

per non essere state oggetto di impugnazione da parte dell'Ufficio soccombente in primo grado, esso è infondato.

La difesa sostiene la nullità della sentenza d'appello nelle parti in cui si è espressa su questioni non riproposte con l'impugnazione della pronuncia di primo grado. A tal fine fa riferimento ad alcuni passaggi della sentenza della Commissione provinciale, in particolare: 1) a quello in cui in essa si criticano gli atti impositivi per non aver tenuto conto, a fronte delle contestazioni del contribuente, della circostanza che alcune movimentazioni bancarie fossero afferenti alla gestione del patrimonio immobiliare familiare, coinvolgendo pertanto nelle operazioni bancarie gli altri soggetti comproprietari e cointestatari dei conti correnti; 2) a quello in cui critica gli atti impositivi per aver ignorato le allegazioni giustificative prodotte dal contribuente, affermando che l'Ufficio non abbia correttamente adeguato i propri provvedimenti; 3) a quello in cui la pronuncia di primo grado afferma che il contribuente abbia prodotto idonea documentazione a giustificazione delle movimentazioni bancarie; 4) a quello in cui ha ritenuto di escludere dalla rideterminazione dell'imponibile i prelievi di scarsa entità (sino ad Euro 500,00). Tali fatti non sarebbero stati oggetto di specifica impugnazione da parte dell'Ufficio, sicchè sui medesimi il ricorrente afferma essersi formato il giudicato e comunque il giudice regionale avrebbe deciso ultra petita.

Le argomentazioni della difesa del ricorrente vanno disattese in considerazione del tenore dell'atto d'appello dell'Agenzia, come evidenziano gli stessi passaggi dell'atto riprodotti in ricorso, dai quali emerge che le ragioni impugnatorie hanno investito la pronuncia di primo grado nella sua totalità.

Deve innanzitutto premettersi che in relazione al contenzioso tributario la giurisprudenza di legittimità, mutuando peraltro anche quanto elaborato sull'art. 342 c.p.c., ha sostenuto che l'ipotesi di mancanza o di assoluta incertezza dei motivi specifici di impugnazione, che ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 1, determinano l'inammissibilità del ricorso in appello, non sono ravvisabili qualora il gravame, benchè formulato sinteticamente, contenga una motivazione interpretabile in modo inequivoco.

Si sostiene a tal fine che gli elementi di specificità dei motivi possono essere ricavati anche per implicito dall'atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni (Cass., ord. n. 20379/2017); e ancora più nettamente si sostiene che nel processo tributario il requisito della specificità dei motivi di appello è soddisfatto ove le argomentazioni svolte, correlate con la motivazione della sentenza impugnata, contestino il fondamento logico-giuridico di quest'ultima, mentre non è richiesta una rigorosa enunciazione delle ragioni invocate, quando siano evincibili, anche implicitamente, dall'atto di impugnazione considerato nel suo complesso (Cass., sent. n. 32954/2018; 9083/2017), con l'unico concreto limite dell'atto di appello che riproduca le argomentazioni a sostegno della domanda disattesa dal giudice di primo grado, senza neppure il minimo riferimento alle statuizioni di cui è chiesta la riforma e senza alcuna parte argomentativa che miri a contestare il percorso logico-giuridico della sentenza impugnata (Cass., ord. n. 1461/2017).

In conclusione la riproposizione, a supporto dell'appello proposto dal contribuente, delle ragioni di impugnazione del provvedimento impositivo, in contrapposizione alle argomentazioni

adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, atteso il carattere devolutivo pieno, in tale giudizio, dell'appello, quale mezzo di gravame non limitato al controllo di vizi specifici, ma volto ad ottenere il riesame della causa nel merito (ord. n. 30525/2018; 1200/2016; 3064/2012).

Ciò chiarito, l'atto di appello, a differenza di quanto assume l'odierno ricorrente, criticava l'impianto motivazionale di tutta le sentenza della Commissione provinciale meneghina, dolendosi della genericità delle argomentazioni con cui era sostenuto che le operazioni bancarie sarebbero state giustificate dal contribuente, senza però chiarire quali giustificazioni fossero state allegate, quale documentazione fosse stata versata in atti e di quale tipo, sino a denunciarne l'apparente motivazione. L'appello specificamente censurava le argomentazioni addotte sui conti correnti cointestati, evidenziando l'assenza di prove documentali che consentissero di distinguere le operazioni riferibili al contribuente da quelle riconducibili agli altri cointestatari, esaminando partitamente anche singole voci.

Non può allora condividersi l'assunto difensivo del contribuente, secondo cui i fatti accertati nella pronuncia di primo grado non fossero stati oggetto di impugnazione facendo definitivamente stato tra le parti.

Esaminando ora gli altri motivi di ricorso, deve preliminarmente premettersi che con sentenza n. 228/2014 la Corte Cost. ha riconosciuto l'illegittimità costituzionale del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, come modificato dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 402, lett. a), limitatamente alle parole "o compensi", per violazione degli artt. 3 e 53 Cost..

In particolare ha ritenuto che l'ambito operativo della presunzione di riconducibilità al reddito d'impresa dei versamenti e dei prelievi dai conti correnti, non giustificati, estesa dalla L. n. 311 del 2004, anche ai lavoratori autonomi, fosse lesiva del principio di ragionevolezza e di capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito.

Alla luce dell'intervento della Corte costituzionale si è dunque affermato che resta invariata la presunzione legale posta dall'art. 32 cit., solo con riferimento ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, sicchè questi è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili. E' invece venuta meno l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale quanto ai prelevamenti sui conti correnti (Cass., sent. n. 22931/2018; 7951/2018; 16697/2016).

Ne discende che tutti i motivi di doglianza afferenti operazioni di prelievo possono trovare accoglimento per la sopraggiunta parziale declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 32 cit., con la consequenziale esclusione dall'imponibile di tutti gli importi derivanti da operazioni di prelievo dai conti correnti bancari intestati o cointestati al L..

Devono pertanto accogliersi i motivi 4, 5, 6, 7 - limitatamente quest'ultimo alle operazioni bancarie di prelevamento dai conti correnti -.

Esaminando ora il secondo motivo, con il quale il contribuente si duole perchè il giudice regionale non avrebbe rilevato che gli atti impositivi non avevano motivato sulla inadeguatezza delle spiegazioni addotte dal contribuente sulle movimentazioni bancarie contestate, nè la pronuncia aveva motivato sui rilievi sollevati dal L., esso è infondato quando non inammissibile per difetto di autosufficienza.

Premesso che il giudizio di legittimità è un giudizio sulla sentenza impugnata, la motivazione della decisione del giudice regionale evidenzia che la pretesa fiscale parte dall'esame della documentazione bancaria del professionista, intestatario e cointestatario di più conti correnti, e dalle presunzioni legali relative, correlate alle suddette movimentazioni bancarie, con conseguente inversione dell'onere della prova. "Dopo un capillare esame della documentazione depositata", individua i movimenti bancari (all'epoca sia i versamenti che i prelievi) che ha ritenuto ingiustificati. A tal fine produce in sentenza uno specchietto, che riporta a margine le carenze giustificative per ogni singola operazione.

Le movimentazioni bancarie ricondotte al reddito imponibile, per stessa ammissione della difesa del ricorrente (pag. 33, rigo 11 ove si afferma "sia pure in parte") sono state inferiori a quelle originariamente contenute negli atti impositivi, il che conferma, sul piano logico-deduttivo, la capillarità dell'esame della documentazione, che ha consentito di escludere movimenti bancari ritenuti evidentemente giustificati.

Ebbene, non si evidenziano vizi della sentenza per non aver valutato, nei termini auspicati dal contribuente, la carenza di motivazione degli atti impositivi relativamente alle giustificazioni allegate dal professionista, essendosi il giudice regionale attenuto al principio secondo cui la presunzione ex art. 32 cit., 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. Peraltro 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 (Cass., 10242/2017; 4601/2002).

Ma soprattutto è principio consolidato quello secondo cui in tema di accertamenti bancari, poichè il contribuente ha l'onere di superare la presunzione posta dall'art. 32 cit., e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, dimostrando in modo analitico l'estraneità di ciascuna delle operazioni a fatti imponibili, il giudice di merito è tenuto ad effettuare una verifica rigorosa in ordine all'efficacia dimostrativa delle prove fornite dallo stesso, rispetto ad ogni singola movimentazione, dandone compiutamente conto in motivazione (Cass., 10480/2018).

Ebbene, nella pur lunga difesa non è dato comprendere quali fossero le giustificazioni analitiche atte a dimostrare l'estraneità delle operazioni bancarie a fatti imponibili, il che, se non implica una inammissibilità del motivo per difetto di autosufficienza, ne implica quanto meno un rigetto perchè la difesa insiste su concetti generali, ma senza chiarire, per ciascuna o anche per talune delle poste bancarie in versamento (per quanto ormai interessa), quali fossero gli elementi da cui desumere la estraneità della operazioni ai fatti imponibili.

In conclusione il giudice d'appello ha fatto corretta applicazione della disciplina normativa.

Le ragioni ora esposte giustificano il rigetto del terzo motivo, con il quale ci si duole che nella sentenza impugnata non si sia tenuto conto che la qualificazione reddituale attribuita ai movimenti di conto corrente deve rispecchiare la destinazione d'uso dei conti bancari e la situazione reddituale complessiva del contribuente, nel caso specifico comproprietario e amministratore di cespiti immobiliari, anche per conto di familiari.

Anche in questo caso il motivo, nel quale il contribuente individua dettagliatamente la destinazione dei conti cointestati, è del tutto infondato quando non inammissibile.

Il contribuente pretende che con l'identificazione dei comproprietari degli immobili gestiti con operazioni bancarie, riconducibili a specifici conti correnti, avesse fornito la prova della estraneità delle operazioni di versamento alla attività libero professionale. Sennonchè la difesa così articolata, pur suggestiva, resta generica, perchè occorreva analiticamente provare l'estraneità di ciascuna operazione all'attività professionale del L., ciò che invece non emerge affatto dalle difese.

Il settimo motivo, per quanto non accolto, e dunque riguardo ai soli versamenti, con il quale ci si duole dell'erroneo recupero ad imponibile di operazioni di versamento ritenute non giustificate, e l'ottavo, con il quale si denuncia l'insufficiente motivazione in relazione alle movimentazioni bancarie ritenute ingiustificate, sono infondati per le ragioni già rappresentate.

Peraltro, per mera completezza, la sentenza, sia pur con la riproduzione schematica delle operazioni ricondotte a reddito, ha riprodotto analiticamente le ragioni che escludono l'estraneità degli importi recuperati a tassazione dal reddito di lavoro autonomo del ricorrente.

Ne discende sia la coerenza della pronuncia alle regole giuridiche, sia la sua sufficienza.

Il nono motivo è assorbito dal rigetto dei precedenti.

In conclusione il ricorso è parzialmente accolto e la sentenza, entro tali limiti, va cassata, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che in diversa composizione, oltre che sulle spese, provvederà a rideterminare l'imponibile del ricorrente per gli anni d'imposta 2001 e 2002, escludendo le poste corrispondenti ai prelevamenti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto, quinto, sesto e settimo motivo di ricorso, quest'ultimo nei limiti specificati in motivazione. Rigetta tutti gli altri. Cassa la sentenza e rinvia il giudizio alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che in diversa composizione provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 5 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 23 dicembre 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza