Sentenza del 14/12/2021 n. 39974 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, depositata il 12 novembre 2012, che, in accoglimento dell'appello di P.M., ha annullato gli avvisi di accertamento con cui erano state rettificate le dichiarazioni del contribuente rese per gli anni 2005, 2006 e 2007.

1.1. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che con tali atti l'Ufficio aveva contestato al contribuente, lavoratore dipendente di un negozio di articoli elettronici, l'esercizio di attività di impresa, in relazione alla commercializzazione on line di telefoni cellulari, e recuperato le maggiori imposte non versate.

2. Il giudice di appello ha accolto il gravame del contribuente evidenziando, tra le altre circostanze, che non vi era prova della riferibilità delle rilevate cessioni al contribuente medesimo e, inoltre, del fatto che le operazioni rilevate si fossero effettivamente concluse.

3. Il ricorso è affidato a sette motivi.

4. Resiste con controricorso P.M..

5. Quest'ultimo deposita memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'Agenzia denuncia, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione dell'art. 112 c.p.c. per extrapetizione, per aver la sentenza impugnato accolto l'appello sulla base di elementi fattuali non dedotti dalla parte nel suo ricorso introduttivo, quali la mancata effettuazione di controlli presso il datore di lavoro del contribuente e la mancata evidenza dell'acquisto da parte di quest'ultimo dei beni poi asseritamente venduti e dei pagamenti al gestore del mercato elettronico tramite il quale le cessioni sono avvenute.

Evidenzia, altresì, che la decisione di appello si sviluppava secondo una disamina della vicenda autonoma rispetto ai motivi di gravame interposti.

1.1. Il motivo è infondato.

Il vizio di ultra o extra petizione ricorre quando il giudice di merito, alterando gli elementi obiettivi dell'azione (petitum o causa petendi), emetta un provvedimento diverso da quello richiesto (petitum immediato) oppure attribuisca o neghi un bene della vita diverso da quello

conteso (petitum mediato), così pronunciando oltre i limiti delle pretese o delle eccezioni fatte valere dai contraddittori.

Ne consegue che tale vizio deve essere escluso qualora il giudice, contenendo la propria decisione entro i limiti delle pretese avanzate o delle eccezioni proposte dalle parti, e riferendosi ai fatti da esse dedotti, abbia fondato la decisione stessa sulla valutazione unitaria delle risultanze processuali, pur se in base ad argomentazioni o considerazioni non svolte dalle parti medesime (cfr. Cass. 11 ottobre 2006, n. 21745; Cass. 31 gennaio 2006, n. 2146).

In applicazione di tali principi, deve escludersi che nel caso in esame ricorra il vizio formulato, in quanto, come emerge dalla stessa prospettazione del ricorrente, il giudice, lungi dal pronunciarsi su motivi di impugnazione non articolati o su fatti estintivi della pretesa erariale non dedotti, si è limitato a porre a base della sua decisione argomentazioni - benchè non previamente sviluppate dal contribuente nei suoi atti difensivi - in ordine alle ragioni per cui la pretesa erariale non era stata dimostrata, evidenziando il mancato compimento di atti di indagini - o, comunque, la mancata dimostrazione del loro esito che avrebbero potuto offrire elementi utili ai fini di una diversa valutazione dei fatti.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5, la violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia, e dell'art. 2730 e ss. c.c., nonchè l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione.

Evidenzia, sul punto, che il contribuente aveva riconosciuto di aver venduto telefonini in proprio, dopo un primo periodo in cui aveva effettuato le vendite per conto dell'azienda alle cui dipendenze lavorava, per cui il giudice avrebbe dovuto rideterminare il quantum della pretesa fiscale e non annullare in toto gli atti impositivi.

Sottolinea, inoltre, l'assenza di motivazione della sentenza nella parte in cui nega che il contribuente avesse acquisito la veste di imprenditore.

2.1. Il motivo è inammissibile.

La doglianza muove dall'assunto che nel ricorso introduttivo la parte avrebbe ammesso di aver effettuato le operazioni contestate o parte di esse, desumendo tale circostanza dalla richiesta di considerare, in deduzione, i costi sostenuti, oltre che dal riconoscimento di aver effettuato cessioni tramite il gestore del mercato elettronico in questione.

Orbene, le riferite affermazioni, in primo luogo, non presentano carattere tale da costituire una confessione giudiziale, poichè non recano una esplicita dichiarazione della parte in ordine alla verità di fatti ad essa sfavorevoli o favorevoli all'altra parte (cfr. Cass. 6 giugno 2006, n. 13212, secondo cui la confessione, pur potendo desumersi da un comportamento o da fatti concludenti, non può consistere in una dichiarazione solo implicitamente o indirettamente ammissiva dei fatti in discussione; così, anche, Cass. 26 maggio 1992, n. 6301).

Le stesse, infatti, sono espresse per l'ipotesi, formulata in via subordinata dal contribuente, in cui fosse accertata la sussistenza delle contestate violazioni tributarie, al fine di ottenere una corretta rideterminazione della sua debenza.

In secondo luogo, quand'anche fosse riconosciuto e, dunque, ritenuto dimostrato, che il contribuente abbia effettuato cessioni di beni on line, ciò non sarebbe sufficiente a ritenere dimostrata la pretesa erariale, avuto riguardo alla necessità di dimostrare l'esercizio abituale dell'attività.

In ogni caso, deve rammentarsi che le ammissioni presenti negli atti difensivi, in quanto sottoscritti unicamente dal procuratore ad litem, non hanno natura confessoria, ma valore di indizi liberamente valutabili dal giudice per la formazione del suo convincimento (cfr., ex coeteris, Cass. 10 dicembre 2019, n. 32236; Cass., ord., 19 marzo 2019, n. 7702; Cass. 28 settembre 2018, n. 23634; Cass. 27 febbraio 2017, n. 4908).

2.2. Quanto, poi, alla cesura per vizio motivazionale, si osserva che, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella formulazione risultante a seguito della modifica apportata dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv., con modif., nella L. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile ratione temporis al caso in esame, il vizio di motivazione omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione non è più deducibile quale vizio di legittimità (cfr., ex multis, Cass., ord., 25 settembre 2018, n. 22598; Cass. 12 ottobre 2017, n. 23940; Cass., Sez. Un., 7 aprile 2014, n. 8053).

3. Con il terzo motivo l'Agenzia si duole della violazione degli artt. 2699 e ss. c.c., del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, commi 1 e 2, per aver la sentenza impugnata ritenuto non dimostrati i fatti emergenti da atti allegati al processo verbale di constatazione, nonchè da un'informativa dell'Agenzia delle Entrate, in quanto tali documenti non risultavano essere presenti agli atti del giudizio, benchè la loro esistenza e il loro contenuto fossero attestati dai verbalizzanti nel predetto processo verbale di constatazione, come rilevato anche dal giudice di primo grado.

Evidenzia, in particolare, che tali atti consistevano in estratti conto, lettere di reclami da parte di clienti relativi all'anno 2007, un documento elettronico contenente l'indicazione dei clienti e della merce venduta nell'ano 2007, nella nota del gestore del mercato elettronico relativa alle vendite apparentemente riconducibili al contribuente, nonchè della predetta informativa dell'Agenzia delle Entrate attestante che la Emmepiphone di G.R. s.a.s., società che, secondo la ricostruzione dei fatti offerta dal contribuente, avrebbe posto in essere le contestazione cessioni, aveva iniziato la propria attività solo in epoca successiva ai fatti controversi.

3.1. Il motivo è fondato.

E' principio consolidato quello per cui in tema di accertamenti tributari, il processo verbale di constatazione assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità: a) il verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'art. 2700 c.c., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonchè quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese; b) quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi - e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi - esso fa fede fino a

prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni; c) in mancanza della indicazione specifica dei soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, esso costituisce comunque elemento di prova, che il giudice deve in ogni caso valutare, in concorso con gli altri elementi, potendo essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore (cfr., tra le altre, Cass., ord., 5 ottobre 2018, n. 24461; Cass. 24 novembre 2017, n. 28060; Cass. 20 marzo 2007, n. 6565).

Orbene, la Commissione regionale, nella parte in cui ritiene non dimostrati i fatti allegati in conseguenza del solo fatto della mancata produzione in giudizio dei documenti che ne proverebbero la sussistenza, benchè il loro contenuto fosse stato riprodotto nel processo verbale di constatazione, non ha fatto corretta applicazione del riferito principio di diritto.

Ha, infatti, omesso di considerare che in ordine alla veridicità del contenuto di documenti formati da terzi il processo verbale di constatazione fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita dall'interessato dimostrando la incompleta o infedele riproduzione di tali documenti.

Non può, dunque, il giudice ritenere non dimostrate le circostanze rappresentate da tali documenti e riprodotti nel processo verbale di constatazione per il mero fatto della mancata produzione in giudizio dei documenti medesimi.

4. All'accoglimento del terzo motivo di ricorso segue l'assorbimento del quinto con cui si censura la sentenza impugnata per violazione degli artt. 115 e 169 c.p.c., degli artt. 74, 77 e 87, disp. att. c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, commi 1 e 2, nonchè per omessa, insufficiente e illogica motivazione, nella parte si è pronunciata senza poter esaminare un documento, la menzionata informativa dell'Agenzia delle Entrate, che risultava essere stata prodotta in giudizio e, dunque, acquisita agli atti.

5. Con il quarto motivo l'Agenzia lamenta la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, nonchè l'omessa o insufficiente motivazione, per aver la Commissione regionale omesso di esercitare i suoi poteri istruttori officiosi chiedendo informazioni e chiarimenti alla Guardia di Finanza e all'operatore del mercato elettronico in ordine al numero di cessioni riconducibili al contribuente.

5.1. Il motivo è infondato.

Nel processo tributario, retto dal principio misto acquisitivodispositivo, il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 1, attribuisce alle commissioni tributarie, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, un potere di soccorso istruttorio che, motivatamente, può essere esercitato non per supplire a carenze delle parti nell'assolvimento del rispettivo onere probatorio ma solo in funzione integrati.va degli elementi di giudizio già in atti o acquisiti in quanto non sufficienti per pronunziare una sentenza ragionevolmente motivata (cfr. Cass., ord., 11 maggio 2021, n. 12383; Cass., ord., 31 luglio 2020, n. 16476; Cass. 20 gennaio 2016, n. 955; Cass. 8 luglio 2015, n. 14244)

Pertanto, il potere del giudice di disporre d'ufficio l'acquisizione di mezzi di prova non può essere utilizzato qualora la parte su cui ricade l'onus probandi non abbia essa stessa la possibilità di integrare la prova già fornita.

Orbene, poichè nel caso in esame, non viene dedotta da parte della ricorrente l'impossibilità di acquisire la prova altrimenti, la decisione della Commissione regionale di non attivare gli invocati poteri istruttori si sottrae alla censura formulata.

6. Con il sesto motivo la ricorrente critica la decisione di appello per violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39 e dell'art. 1705, 2697 e 2727 e ss. c.c., nella parte in cui ha ritenuto che gravasse sull'Ufficio dimostrare che il contribuente avesse effettuato le cessioni in proprio e non per conto della società alle cui dipendenze lavorava e che tra le operazioni di vendita contestate vi erano duplicazioni.

6.1. Il motivo è infondato.

La Commissione regionale ha escluso che fosse dimostrato il compimento da parte del contribuente delle cessioni contestate, evidenziando che "non è di fondamentale importanza" accertare se la società datrice di lavoro abbia posto in essere tali cessioni, pur potendo offrire utili riscontri.

Ha, poi, aggiunto, con riferimento all'accertamento della ascritta qualità di esercente un'impresa commerciale, che, in ogni caso, assumeva rilevanza il numero delle operazioni riconducibili al contribuente e, dunque, era inattendibile il dato offerto dall'Ufficio per le duplicazioni di possibili vendite ivi risultanti.

Così argomentando, la sentenza si sottrae alla prospettata censura in quanto ha correttamente posto a carico dell'Ufficio l'onere di dimostrare sia la riferibilità delle operazioni contestate - e, dunque, i maggiori imponibili conseguenti - al contribuente, sia, eventualmente, gli elementi da cui desumere la abitualità nello svolgimento dell'attività di impresa, necessaria ai fini dell'imputazione della qualità di esercente un'impresa commerciale (cfr., sul punto, Cass. 9 aprile 2008, n. 9206).

Inammissibile, per le ragioni esposte in precedenza, è il vizio motivazionale articolato con la doglianza in esame.

7. Con l'ultimo motivo la ricorrente deduce, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5, la violazione dell'art. 36 c.p.c., comma 2, n. 4 e dell'art. 111 Cost., nonchè l'omessa, insufficiente e illogica motivazione, allegando l'apparente motivazione.

7.1. Il motivo è infondato.

Come già riferito, la Commissione regionale ha accolto l'appello del contribuente ritenendo che l'Ufficio non avesse offerto idonei elementi a sostegno dell'assunto consistente nella riferibilità delle operazioni controverse alla persona del contribuente, aggiungendo che neanche sotto il profilo oggettivo della loro esistenza e del loro importo, tali operazioni avevano ricevuto adeguata prova.

Una siffatta motivazione consente di individuare l'iter logico argomentativo seguito dal giudice e, per tale ragione, si sottrae alla censura formulata.

8. La sentenza impugnata va, dunque, cassata, in relazione al motivo accolto, e rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, dichiara assorbito il quinto e inammissibile il secondo e rigetta i restanti; cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 26 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 14 dicembre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza