Sentenza del 23/09/2022 n. 27918 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 3740/10/17 depositata il 21 giugno 2017 veniva parzialmente accolto l'appello proposto da D.C., esercente la professione di commercialista, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Rieti n. 309/2/2015, la quale in prime cure respingeva il ricorso proposto dal contribuente avverso l'avviso di accertamento per IRPEF, IRAP, IVA e accessori relativo anno d'imposta 2009, notificato dall'Agenzia delle entrate.

2. In particolare, del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 32, art. 39, comma 1, lett. d), art. 40, venivano accertati maggiori compensi derivanti da versamenti non giustificati, costi indebitamenti dedotti, differenze a credito per l'Erario derivanti dal reddito dichiarato rispetto a quello ricostruito sulla base delle scritture contabili. Il giudice d'appello riformava in parte la decisione resa dal giudice di prime cure e riduceva ad Euro 86.178,22 il maggior reddito accertato a titolo di maggiori compensi derivanti da versamenti non giustificati.

3. Il contribuente ricorre per 17 motivi, cui replica l'Agenzia delle entrate depositando mero atto di costituzione in giudizio per l'eventuale partecipazione all'udienza di discussione. Da ultimo il ricorrente ha deposita nota di costituzione di nuovi difensori in aggiunta al precedente e memoria illustrativa ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

4. Preliminarmente, va dato atto della trattazione del ricorso all'odierna udienza unitamente ad altri ricorsi tra le parti pure pendenti avanti alla Corte, ma involgenti altre imposte erariali e non periodiche per le quali non sussistono i presupposti per la riunione in ragione non solo delle differenti riprese, ma anche della parziale differenza delle difese in ciascun ricorso.

5. Con il primo motivo - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - il ricorrente lamenta la nullità della sentenza impugnata, per violazione dell'art. 112 c.p.c., essendo apparente la motivazione che ha respinto l'eccezione di difetto di motivazione dell'avviso di accertamento impugnato.

Con il secondo motivo - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in via subordinata al precedente, il ricorrente deduce anche la violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, avendo il giudice di merito erroneamente respinto l'eccezione di difetto di motivazione dell'avviso di accertamento impugnato.

6. I due motivi, da trattarsi congiuntamente in quanto connessi, sono affetti da concorrenti profili di inammissibilità e di infondatezza.

Innanzitutto, si rammenta che "La riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione" (Cass. Sez. Un., 7 aprile 2014 n. 8053).

Ciò premesso, a differenza di quanto affermato dal ricorrente, sulla doglianza suddetta, formulata in seno all'atto di appello, riportata estensivamente a pag. 2 della sentenza impugnata, e decisa a pag. 3 della stessa, la sentenza impugnata ha motivato in maniera tutt'altro che apparente e rispettosa del minimo costituzionale. Infatti, la CTR fa riferimento specifico al contenuto dell'avviso impugnato, a sua volta motivato estensivamente per tredici pagine, nè il contribuente riproduce il contenuto dell'avviso impugnato e neppure sostanzia in modo specifico la propria censura, molto generica, evidenziando quali elementi fattuali non sarebbero stati idonei per approntare un'efficace difesa, la quale al contrario è stata molto esaustiva.

7. Con il terzo motivo - agli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si contesta la nullità della sentenza impugnata, per violazione dell'art. 112 c.p.c., essendo nulla o apparente la motivazione che ha respinto l'eccezione, con la quale si è affermata l'impossibilità di presumere l'inattendibilità della contabilità del contribuente sulla base degli elementi indiziari in atti.

Il quarto motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - deduce la nullità della sentenza impugnata, per violazione dell'art. 112 c.p.c., essendo nulla o apparente la motivazione che ha respinto la doglianza circa la prova della natura solo contabile dei c.d. "saldi di cassa negativi", in realtà inesistenti.

Con il quinto motivo si prospetta il vizio di motivazione, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in ordine alla prova della natura solo contabile dei c.d. "saldi di cassa negativi" per omissione del fatto costituito dall'assenza del saldo di apertura.

Con la sesta censura - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - si lamenta la nullità della sentenza impugnata, per violazione dell'art. 112 c.p.c., essendo nulla o apparente la motivazione che ha respinto la doglianza circa l'inidoneità dei c.d. "saldi dei clienti in avere" a dimostrare una contabilità inattendibile, sia per il solo fatto di presentare il saldo negativo sia perchè incontestati nell'an e nel quantum.

Il settimo motivo - in rapporto all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - afferma la nullità della sentenza impugnata, per violazione dell'art. 112 c.p.c., essendo nulla o apparente la motivazione che ha respinto la doglianza circa l'inidoneità delle fatture a saldo zero, senza alcun imponibile, non sufficienti a dimostrare una contabilità inattendibile.

8. I suddetti motivi, meritevoli di trattazione congiunta per l'analoga tecnica di formulazione, sono tutti inammissibili.

Va rammentato che l'omessa pronuncia continua a sostanziarsi nella totale carenza di considerazione della domanda e dell'eccezione sottoposta all'esame del giudicante, il quale manchi completamente perfino di adottare un qualsiasi provvedimento, quand'anche solo implicito, di accoglimento o di rigetto, invece indispensabile alla soluzione del caso concreto (Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 21257 del 08/10/2014, Rv. 632914 - 01; conforme, Cass. Sez. 6 - 3, Sentenza n. 23828 del 20/11/2015, Rv. 637781 - 01). Dunque ove, come afferma lo stesso ricorrente in dipendenza di ciascuno dei motivi sopra riportati, sussista una qualche pronuncia, anche solo implicita, è sol per questo esclusa l'omessa pronuncia e sotto il profilo le censure sono contraddittoriamente formulate.

9. Inoltre, "La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (Cass. Sez. Un. 3 novembre 2016 n. 22232).

Al contrario, il ricorso per cassazione il quale, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio miri, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito (Cass. S.U. 27/12/2019, n. 34476) è inammissibile.

10. Orbene, nella vicenda all'esame, all'evidenza, il ricorrente sollecita la S.C. ad una nuova valutazione dei fatti storici posti a fondamento della decisione impugnata, ulteriore e concorrente profilo di inammissibilità. Infatti, la CTR ha ritenuto - con valutazione in fatto non censurabile in questa sede - che la contabilità tenuta dal contribuente fosse completamente inattendibile, alla luce dei plurimi elementi indiziari forniti dall'Amministrazione e, in particolare, avuto riguardo: a) ai c.d. "saldi negativi di cassa" registrati nella contabilità in diverse date; b) all'emissione di diverse fatture con imponibile pari a zero; c) alla registrazione di pagamenti superiori rispetto all'importo totale delle relative fatture emesse.

11. Con l'ottavo motivo - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - si assume la nullità della sentenza impugnata, per violazione dell'art. 112 c.p.c., non essendovi corrispondenza tra chiesto e pronunciato in relazione al maggior reddito da lavoro autonomo accertato nell'ambito della contestazione della compensazione di partite, nonchè la violazione del D.P.R. 27 dicembre 1986, n. 917, art. 54, sempre con riferimento al detto maggior reddito.

Con il decimo mezzo - ai fini all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - si prospetta la nullità della sentenza impugnata, per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 e dell'art. 112 c.p.c., avendo la CTR omesso di pronunciare sulla questione concernente la ripresa a tassazione di somme costituenti imposte da versare in nome e per conto dei clienti, nonchè, ulteriore profilo, per motivazione apparente.

L'undicesima censura verte - in ragione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - sulla nullità della sentenza impugnata, per violazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia sulla questione della deducibilità dei costi rappresentati dalle fatture emesse dalla Mercati 51 s.c.ar.l..

Con il dodicesimo motivo - agli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5 - si afferma la nullità della sentenza impugnata, per violazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia sull'eccezione concernente la ripresa a tassazione di somme incassate per conto della Cogea Services s.r.l., ovvero per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 36 e 53 e dell'art. 116 c.p.c., nonchè vizio di motivazione per omesso esame in relazione alla ripresa a tassazione di somme incassate per conto della suddetta società.

Il tredicesimo motivo assume - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la nullità della sentenza impugnata, per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 e dell'art. 112 c.p.c., principio di corrispondenza chiesto-pronunciato, e per omessa pronuncia in relazione alla natura delle somme incassate per conto della Cogea Services s.r.l., nonchè in alternativa per motivazione apparente.

Con il quattordicesimo motivo il ricorrente denuncia - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la nullità della sentenza impugnata, per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 e dell'art. 112 c.p.c., principio di corrispondenza chiesto-pronunciato, per omessa pronuncia sulla questione concernente la natura di talune operazioni bancarie, nonchè, in alternativa, per motivazione apparente.

La quindicesima censura - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - prospetta la nullità della sentenza impugnata, per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 e dell'art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia sulla natura di altre operazioni bancarie, che non costituirebbero compensi non dichiarati, nonchè per motivazione apparente.

12. Tutti i suddetti motivi, analoghi per tecnica di formulazione e da trattarsi congiuntamente, sono inammissibili. Infatti, va in primo luogo ribadito che la Corte di cassazione non è mai giudice del fatto in senso sostanziale ed esercita un controllo sulla legalità e logicità della decisione che non consente di riesaminare e di valutare autonomamente il merito della causa. Ne consegue che la parte non può limitarsi a censurare la complessiva valutazione delle risultanze processuali contenuta nella sentenza impugnata, contrapponendovi la propria diversa interpretazione, al fine di ottenere la revisione degli accertamenti di fatto compiuti (Cass. 28 novembre 2014 n. 25332). Attraverso i mezzi di impugnazione in disamina si tenta di sottoporre al giudice di legittimità una mera rivalutazione del medesimo accertamento posto in essere dal giudice di merito.

13. Inoltre, va rammentato il corretto procedimento logico che il giudice di merito deve seguire nella valutazione degli indizi ai fini della disamina della fondatezza delle riprese: la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno desunti dal loro esame complessivo, in un giudizio non atomistico di essi (ben potendo ciascuno di essi essere insufficiente da solo), sebbene preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perchè è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza ed ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento (Cass. n. 12002 del 2017; Cass. n. 5374 del 2017). Ciò che rileva è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, fermo restando il diritto del contribuente a fornire la prova contraria.

Quanto poi alla valutazione della prova contraria, il Collegio osserva come, per consolidata interpretazione giurisprudenziale (Cass. Sez. U., Sentenza n. 8053 del 07/04/2014), l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sè il vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione, benchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie offerte dalle parti.

Nella fattispecie il fatto storico è indubbiamente stato considerato: ad es. a p. 6 della sentenza impugnata si legge: "appare corretta la ritenuta indeducibilità dei costi riferibili ai servizi ricevuti dalla Mercati 51 Scarl posto che le relative quattro fatture recano una descrizione delle prestazioni (due, "In conto servizi (...)")".

Ancora, quanto alla Cogea, esistono plurimi accertamenti fattuali operati dal giudice del merito, ad es. a p. 7 della sentenza si legge: "la determinazione del maggior reddito da lavoro autonomo non è stata influenza dalla compensazione (...) effettuata dal contribuente tra le fatture dei costi della società Mercati 51 e le fatture attive emesse dalla Cogea".

14. Pertanto, in ultima analisi, l'istante sollecita la S.C. ad un nuovo esame di quanto accertato dal giudice di merito, in ordine all'esatta entità delle somme riprese a tassazione, sulla scorta delle rilevanti movimentazioni bancarie in atti - comprese quelle riferite ai rilevanti pagamenti ricevuti dalla Cogea Services s.r.l. -, tenendo conto, altresì, di tutti i costi, derivanti dalle fatture spiccate da Mercati 51 s.c.ar.l., motivatamente ritenuti non inerenti all'attività d'impresa, argomentazioni che portano ad escludere anche la più volte dedotta apparenza della motivazione la quale, al contrario, rispetta pienamente il minimo costituzionale.

15. Il nono motivo deduce - ai fini all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la nullità della sentenza impugnata per due ragioni, in primo luogo per violazione dell'art. 112 c.p.c., avendo omesso di pronunciare sulla questione concernente la ripresa a tassazione di somme utilizzate per formare i ricavi imponibili negli anni precedenti anche a fronte di fatture emesse in anni precedenti e, in secondo luogo, per motivazione apparente.

16. Il motivo è fondato in quanto nella motivazione della CTR non si evince una pronuncia riguardo alla questione, ritualmente introdotta, posta all'attenzione del giudice d'appello e oggetto di censura autosufficiente in sede di legittimità.

17. Con il sedicesimo motivo - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - si deduce la nullità della sentenza impugnata, per violazione dell'art. 112 c.p.c., palesandosi secondo il ricorrente difforme la motivazione resa rispetto alle pronunce in tema di assoggettamento ad IRAP dei lavoratori autonomi.

18. Il motivo è inammissibile, perchè il ricorrente non coglie la ratio decidendi del provvedimento impugnato, che ha ritenuto la doglianza in esame "inammissibile per aspecificità ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53", come si legge a pag. 8 della sentenza impugnata e, dunque, non è pertinente l'invocata giurisprudenza sul merito della ripresa, dal momento che non è impugnata la sopra riportata ragione della decisione.

19. Con la diciassettesima censura si assume ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la violazione della L. n. 146 del 1998, art. 10, della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, dell'art. 97 Cost., della L. n. 4 del 1929, art. 24, degli artt. 24, 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali UE, nonchè del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, in relazione all'obbligo di contraddittorio preventivo, a dire del ricorrente, generalizzato.

20. Il motivo è infondato. In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione ex ante in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso ante tempus e ciò all'evidenza per tutti i tributi (compresi quelli c.d. "armonizzati" quale è l'IVA), senza che debba essere effettuata la c.d. "prova di resistenza"; detta prova è invece necessaria, per i soli tributi "armonizzati", ove la normativa interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (è il caso degli accertamenti c.d. "a tavolino"), ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione ex post sul rispetto del contraddittorio (Cass. 15/01/2019, n. 701; Cass. 11/09/2019, n. 22644).

21. E noto infatti che, secondo l'orientamento avallato dalle Sezioni Unite di questa Corte, nell'ipotesi di accertamenti come nel caso di specie c.d. "a tavolino" che riguardino l'IVA e gli altri tributi c.d. "armonizzati", il contribuente che faccia valere il mancato rispetto del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2020, art. 12, comma 7, deve superare la c.d. "prova di resistenza", è cioè in ogni caso onerato di indicare, in concreto, le questioni che avrebbe potuto dedurre in sede di contraddittorio preventivo (Cass. Sez. U., 09/12/2015, n. 24823).

Orbene, nella vicenda all'esame, non solo non trova applicazione l'art. 12 comma 7 dello Statuto, e ciò rende tra l'altro manifestamente infondata ai fini del presente giudizio la questione di costituzionalità adombrata nella memoria illustrativa, ma il ricorrente non ha neppure allegato in ricorso quali questioni avrebbe inteso dedurre in sede di contraddittorio preventivo. Tardiva è poi l'introduzione del fatto nella memoria illustrativa e, in ogni caso, la commissione tributaria regionale ha accertato che il contraddittorio endoprocedimentale ha avuto luogo nel caso di specie e tale ratio decidendi non è utilmente impugnata in modo specifico con dimostrazione del fatto decisivo e contrario, ritualmente introdotto nel processo e non debitamente valutato dalla CTR. 22. All'accoglimento del nono motivo, disattesi tutti i restanti, segue la sentenza impugnata dev'essere cassata con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, in relazione al profilo, oltre che per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il nono motivo, disattesi i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR del Lazio, in diversa composizione, in relazione ai profili oltre che per la liquidazione delle spese di lite.

Si dà atto che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, che non sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 22 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 23 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza