Sentenza del 27/09/2022 n. 28074 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 3062/3/2019 depositata il 17 maggio 2019 veniva rigettato l'appello proposto da D.C., esercente la professione di commercialista, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Rieti n. 245/2/2017, 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 2011, notificato dall'Agenzia delle entrate.

2. In particolare, sulla base di accertamenti bancari del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 32, 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 dell'accertamento. Il giudice d'appello confermava integralmente la decisione di primo grado.

3. Il contribuente ricorre per 16 motivi, cui replica l'Agenzia delle entrate depositando controricorso. 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.

5. Con il primo motivo il ricorrente - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - denuncia la nullità della sentenza, per motivazione apparente, nella parte in cui ha affermato che era intervenuto il contraddittorio endoprocedimentale.

Con il secondo motivo si deduce - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, dell'art. 97 Cost., della L. n. 4 del 1929, art. 24, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 39 e 70, nonchè del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, avendo il giudice di merito erroneamente affermato che non vi era un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo, anche nel caso di specie.

6. I motivi, connessi, sono infondati. 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 endopro-cedimentale, 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).

7. 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 ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in modo specifico con dimostrazione del fatto decisivo e contrario, ritualmente introdotto nel processo e non debitamente valutato dalla CTR.

8. 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.

9. La censura è inammissibile. Va rammentato che l'omessa pronuncia si sostanzia 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 del motivo sopra riportato, sussista una qualche pronuncia, anche solo implicita, è sol per questo esclusa l'omessa pronuncia e sotto il profilo le censure sono contraddittoriamente formulate.

10. 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.

11. 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 (cfr. p. 4 sentenza): a) alla non corrispondenza tra gli incassi e gli importi delle fatture; b) alla mancata produzione di talune fatture; c) alle anomale operazioni di compensazione con società di cui il contribuente risultava essere rappresentante legale.

12. Il quarto motivo deduce - ai fini all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la nullità della sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e dell'art. 112 c.p.c., nonchè del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, 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.

Con il quinto 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 e non già di compensi imponibili non dichiarati.

La sesta 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 settimo motivo - agli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - si afferma la nullità della sentenza impugnata, per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 e art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia sulla questione concernente la ripresa a tassazione di movimentazioni relative alla Cogea Services s.r.l., che in nessun caso configurerebbero compensi imponibili non dichiarati.

Con l'ottavo motivo si denuncia - 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., nonchè per omessa pronuncia sulla questione concernente la natura di talune operazioni contabili relative all'anno precedente.

La nona doglianza prospetta - agli effetti dell'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., per omessa pronuncia sulla questione concernente la ripresa a tassazione contabilizzata come partecipazione allo studio C..

Con il decimo motivo - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - si denuncia 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 questione concernente la ripresa a tassazione relativa alla somma incassata e contabilizzata nell'anno 2010 identificata come progressivo n. 1.

L'undicesima censura - in ragione dell'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 questione concernente talune movimentazioni bancarie relative alla Cogea Services s.r.l..

Con il dodicesimo motivo - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - si lamenta 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 questione concernente altre movimentazioni bancarie, identificate come progressivi nn. 10 e 21.

Con il tredicesimo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - viene affermata 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 questione concernente altre ancora movimentazioni bancarie con riferimento alla somma incassata per CTU per R.F.C..

La quattordicesima censura denuncia - in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la nullità della sentenza impugnata, per violazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia sulla questione concernente le movimentazioni bancarie registrate sul conto corrente del coniuge del contribuente.

Con il quindicesimo motivo - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - si prospetta la nullità della sentenza impugnata, per violazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia sulla questione concernente la non assoggettabilità ad IRAP del reddito di lavoro autonomo del ricorrente.

13. Tutti i detti motivi suddetti, con cui si deduce la nullità della sentenza sono fondati, sotto l'angolo della motivazione apparente. Richiamati i principi giurisprudenziali già sopra esposti, il Collegio osserva che dalla lettura della sentenza impugnata emerge come la Commissione tributaria regionale non abbia preso in esame partitamente le censure sopra evidenziate dall'appellante, limitandosi ad affermare a pag. 4 della sentenza con formula stereotipata che "le doglianze della parte, invece, si sono risolte in generiche e poco pertinenti contestazioni a dispetto dei rilievi oggettivi, incontrovertibili di cui si è detto".

Il mancato scrutinio analitico dei singoli motivi del ricorso in appello, riprodotti per autosufficienza nel ricorso per Cassazione in disamina e l'omessa segnalazione di quali fossero, in concreto, gli elementi di fatto idonei a smentire tutte le giustificazioni allegate dal

contribuente, rispetto alla ricostruzione di maggiori redditi operata dall'Amministrazione, pone la richiamata motivazione al di sotto del minimo costituzionale.

14. Con il sedicesimo motivo - agli effetti dell'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 apparente la motivazione che ha respinto l'eccezione di difetto di motivazione dell'avviso di accertamento impugnato.

15. Il motivo è fondato, quantomeno con riferimento alla prospettata apparenza della motivazione. L'unico passaggio della motivazione in diritto adottata dalla Commissione tributaria in cui può essere stata presa in esame e decisa la doglianza sollevata dal contribuente concernente la motivazione dell'atto impositivo è il seguente, a pag. 3 della stessa: "l'atto di accertamento impugnato contiene una chiara ed esaustiva rappresentazione delle ragioni di fatto e di diritto a fondamento del medesimo". Sussiste un dubbio a riguardo, dal momento che il periodo argomentativo immediatamente successivo, il quale comincia con "In particolare (...)", è tutto incentrato sul rigetto della "censura circa l'assenza di preventivo contraddittorio".

Anche a dare per acquisito il fatto che con la prima locuzione citata la CTR abbia voluto esaminare e disattendere la questione della motivazione dell'avviso di accertamento (cfr. punto primo del ricorso introduttivo, sintetizzato a p. 2 della sentenza), distinta da quella del contraddittorio preventivo (cfr. punto secondo del ricorso introduttivo, ibidem), si tratta certamente di una formula apodittica, di stile ("chiara ed esaustiva rappresentazione delle ragioni di fatto e di diritto", cit.), priva di un ancoramento alla fattispecie concreta e suscettibile di riferirsi ad una serie indefinita di casi, come tale non rispettosa del minimo costituzionale.

16. Alla luce di quanto precede i motivi 4-16 del ricorso vanno accolti, rigettati i restanti, e la sentenza impugnata dev'essere cassata con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, in relazione ai profili, oltre che per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie i motivi 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 del ricorso, rigettati 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.

Così deciso in Roma, il 22 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 27 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza