Sentenza del 23/11/2022 n. 34537 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A.A. ricorre, con sei motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, avverso la sentenza in epigrafe che, in parziale accoglimento degli appelli proposti da entrambe le parti avverso la sentenza di primo grado, ha dichiarato parzialmente legittimi gli atti di accertamento impugnati.

1.1. L'Ufficio, a seguito di indagini bancarie, recuperava a tassazione nei confronti del contribuente, ricercatore a tempo pieno presso l'Università di Palermo, maggiori redditi, per l'anno di imposta, 2007, ai fini, irpef, irap ed iva, derivanti dall'esercizio della professione di avvocato.

1.2. La C.t.p. di Palermo accoglieva parzialmente il ricorso ritenendo giustificate alcune delle operazioni oggetto di indagine. Per l'effetto, rideterminava in Euro 100.045,21 (a fronte di Euro 109.745,21) i versamenti non giustificati ed in Euro 16.650,21 (a fronte di Euro 64.429,25) i prelevamenti non giustificati.

1.3. La C.t.r., ritenute infondati gli ulteriori motivi, preso atto della dichiarazione di incostituzionalità del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, n. 1, dichiarava legittimi gli accertamenti limitatamente al recupero a tassazione dei versamenti ritenuti non giustificati dalla C.t.p..

2. Il contribuente ha depositato domanda di definizione agevolata ai sensi del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 6, convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136 e copia del modello F24 attestane il pagamento della prima rata.

4. L'Avvocatura erariale ha depositato provvedimento di diniego del 23 giugno 2020 n. 65181 e note dell'Agenzia delle Entrate con cui si evidenzia l'interesse alla trattazione della causa.

5. Il difensore del ricorrente, successivamente, ha depositato istanza di rinvio, stante la rinuncia al mandato.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, artt. 1, art. 12, comma 7 per violazione del principio del contraddittorio preventivo.

2. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 la violazione e falsa applicazione della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 7, del D.P.R. 29 settembre 1973,

n. 600, art. 32, comma 1, n. 7, dell'art. 24 Cost. e, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione dell'art. 112 c.p.c..

Censura la sentenza impugnata per omessa pronuncia in ordine al motivo dedotto in appello con il quale era stata contestata la mancanza del provvedimento di autorizzazione alle indagini bancarie e, nel merito, per l'illegittimità dell'accertamento in mancanza di quest'ultimo.

3. Con il terzo motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 1, comma 1, art. 7, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, dell'art. 15 preleggi.

Censura la sentenza impugnata per aver ritenuto valida la motivazione per relationem dell'avviso di accertamento attraverso il richiamo al processo verbale di constatazione.

4. Con il quarto motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 error in procedendo, stante il difetto assoluto di motivazione in ordine ai rilievi formulati in appello sulla sussistenza di prove idonee a fondare l'accertamento.

5. Con il quinto motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 error in procedendo, stante il difetto assoluto di motivazione e la conseguente violazione dell'art. 113 c.p.c. e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 36 e 61 e art. 118 disp. att. c.p.c..

In particolare, censura la sentenza impugnata quanto all'omessa motivazione in ordine ai rilievi formulati in appello con riguardo a specifiche operazioni oggetto del recupero a tassazione.

6. Con il sesto motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 error in procedendo, stante il difetto assoluto di motivazione sui rilievi formulati quanto alle sanzioni.

7. In via preliminare va rilevato che il diniego di condono non risulta impugnato.

Sempre in via preliminare, va disattesa l'istanza di rinvio.

Secondo un consolidato indirizzo di questa Corte, per effetto del principio della cosiddetta perpetuatio dell'ufficio di difensore, di cui è espressione l'art. 85 c.p.c., nessuna efficacia può dispiegare, nell'ambito del giudizio di cassazione (oltretutto caratterizzato da uno svolgimento per impulso d'ufficio), la sopravvenuta rinuncia al mandato che il difensore di parte ricorrente abbia comunicato alla Corte prima della (già fissata) udienza di discussione (Cass. 09/07/2009, n. 16121 di recente confermata da Cass. 29/09/2022, n. 28365).

8. Il primo motivo è infondato.

8.1. Le Sezioni Unite di questa Corte, cui si è costantemente uniformata la giurisprudenza successiva, hanno chiarito, che l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto, purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i

tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicchè esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito.

Si è, altresì, chiarito che non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale in ambito di indagini cd. a "tavolino" (Cass., Sez. U., 09/12/2015, n. 24823, Cass. 27/07/2018, n. 20036, Cass. 14/03/2018 n. 6219).

Quanto all'Iva, sebbene sussista un obbligo generale di contraddittorio, trovando applicazione diretta il diritto dell'Unione, con la conseguenza che, in tal caso, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, ciò vale alla specifica condizione che "in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto" (Cass. Sez. U., n. 24823 del 2015 cit.; sulla cd. prova di resistenza, ex multis, cfr. Cass., 25/01/2017, n. 1969).

8.2. Il ricorrente non ha dedotto quanto ai tributi non armonizzati che l'accertamento sia stato svolto mediante accesso, e tanto non risulta dagli atti, e non ha enunciato in concreto quanto ai tributi armonizzati le ragioni che avrebbe potuto far valere.

La sentenza impugnata, pertanto, nella parte in cui ha comunque ritenuto - se pure con argomentazioni diverse, ma emendabili ex art. 384 c.p.c., u.c., - che non vi fosse stata alcuna lesione del diritto del contribuente, è conforme ai principi sopra riportati.

9. Il secondo motivo è infondato.

9.1. Va escluso il vizio di omessa pronuncia in quanto la C.t.r., se pure sinteticamente, ha espressamente risposto alla censura relativa alla mancanza dell'autorizzazione alle indagini bancarie, rilevando che la previa conoscenza del provvedimento di autorizzazione non è presupposto di legittimità dell'avviso di accertamento e non necessita di motivazione.

9.2. Nel merito, con orientamento ormai consolidato, tanto con riguardo al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 7, in materia di imposte dirette, quanto con riferimento al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, comma 2, n. 7, in materia di IVA, questa Corte ha affermato che la mancanza dell'autorizzazione ai fini della richiesta di acquisizione, dagli istituti di credito, di copia delle movimentazioni dei conti bancari, non implica, in assenza di previsioni specifiche, l'inutilizzabilità dei dati acquisiti, salvo che ne sia derivato un concreto pregiudizio al contribuente ovvero venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale dello stesso, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio, in quanto detta autorizzazione attiene solo ai rapporti interni ed in materia tributaria non vige il principio, invece

sancito dal codice di procedura penale, dell'inutilizzabilità della prova irritualmente acquisita (Cass. 13/10/2022, nn. 30000 e 30001; Cass. 12/04/2022, n. 11744; Cass. 28/05/ 2018, n. 13353, Cass. 14/04/2018, n. 9480).

La giurisprudenza di legittimità ha anche chiarito che non vi è neppure obbligo di allegazione dell'autorizzazione. Si è infatti affermato che l'autorizzazione prescritta ai fini dell'espletamento delle indagini bancarie esplica una funzione organizzativa, incidente nei rapporti tra uffici, e non richiede alcuna motivazione, sicchè la sua mancata allegazione ed esibizione all'interessato non comporta l'illegittimità dell'avviso di accertamento fondato sulle risultanze delle movimentazioni bancarie acquisite, che può derivare solo dalla sua materiale assenza e sempre che ne sia derivato un concreto pregiudizio per il contribuente (Cass., 10/02/2017, n. 3628; Cass. 26/09/ 2014, n. 20420).

10. Il terzo motivo è infondato.

10.1. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, in tema di atto amministrativo finale di imposizione tributaria, la motivazione per relationem con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare un'economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (Cass. 20/12/2018, n. 32957, Cass. n. 30560 del 20/12/2017; Cass. n. 29002 del 5/12/2017).

Tale motivazione è sufficiente ad individuare la causa giustificativa del recupero a tassazione in relazione al contenuto dell'atto richiamato ed a porre il contribuente in grado di adeguatamente spiegare le proprie difese, sia negando i fatti costitutivi della pretesa fiscale, sia contrastando le risultanze dell'atto impositivo mediante acquisizione di ulteriore documentazione e di altri elementi probatori idonei a dimostrare la insussistenza della pretesa fiscale.

Si è, altresì, precisato che si deve distinguere nettamente la questione relativa all'esistenza della motivazione dell'atto impositivo, quale requisito formale di validità dell'avviso di accertamento, L. n. 212 del 2000, ex art. 7, dalla questione attinente, invece, all'indicazione ed effettiva sussistenza di elementi dimostrativi dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, che non è richiesta quale elemento costitutivo della validità dell'atto impositivo, e che rimane disciplinata dalle regole processuali proprie della istruzione probatoria che trovano applicazione nello svolgimento del giudizio introdotto dal contribuente con il ricorso di opposizione all'atto impositivo (Cass. 5/4/2013, n. 8399).

Nell'ambito degli oneri di deduzione probatoria, e non dei requisiti di validità della motivazione dell'atto impositivo, assumono, quindi, rilevanza i processi verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza a carico del contribuente e dal medesimo conosciuti.

11. Il quarto motivo è infondato.

11.1. La mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell'art. 132 c.p.c., n. 4, (e nel caso di specie del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si configura quando questa manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero quando essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decisum. 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, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053; successivamente tra le tante Cass. 01/03/2022, n. 6626; Cass. 25/09/2018, n. 22598).

11.2. Inoltre, la sentenza d'appello può essere motivata per relationem, purchè il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero dell'identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicchè dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente, mentre va cassata la decisione con cui la corte territoriale si sia limitata ad aderire alla pronunzia di primo grado in modo acritico senza alcuna valutazione di infondatezza dei motivi di gravame"(Cass. 05/11/2018, n. 28139, la quale ha stabilito che.

11.3. La sentenza impugnata non incorre nel vizio di omessa motivazione sotto nessuno dei due aspetti denunciati.

Quanto alla violazione del divieto della così detta doppia presunzione, la C.t.r., ha rigettato il motivo richiamando quanto già motivato nella sentenza di primo grado, che a propria volta aveva affermato, con congrua motivazione, che le indagini finanziarie introducono delle presunzioni legali, così facendo applicazione di quanto ritenuto da questa Corte secondo cui in tema di accertamenti fondati sulle risultanze delle indagini sui conti correnti bancari, l'onere del contribuente di giustificare la provenienza e la destinazione degli importi movimentati non viola il divieto di doppie presunzioni o divieto di presunzioni di secondo grado o a catena, sia perchè tale principio è, in realtà, inesistente, non essendo riconducibile agli artt. 2729 e 2697 c.c., nè a qualsiasi altra norma dell'ordinamento, sia perchè, anche qualora lo si volesse considerare esistente, esso atterrebbe esclusivamente alla correlazione di una presunzione semplice con un'altra presunzione semplice, ma non con una presunzione legale, sicchè non ricorrerebbe nel caso di specie (Cass. 16/06/2017, n. 15003).

Per il resto la C.t.r. ha congruamente motivato evidenziando tutti gli elementi dai quali poteva trarsi che il contribuente, per l'anno d'imposta 2007, avesse esercitato l'attività di avvocato e rilevando, quanto ai versamenti sul conto corrente, che il contribuente non aveva fornito idonea prova contraria.

Detta motivazione è conforme a quanto ritenuto da questa Corte secondo cui, il contribuente che voglia superare la presunzione di cui all'art. 32 cit. - che, avendo fonte legale, non necessita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 c.c., per le presunzioni semplici - ha l'onere di fornire, non una prova generica, bensì una prova analitica idonea a dimostrare che i proventi desumibili dalla movimentazione bancaria non debbono essere recuperati a tassazione. Tale prova può essere data in due modi: o dimostrando che il contribuente ne ha già tenuto conto nelle dichiarazioni; oppure dimostrando che si sia trattato di movimenti non fiscalmente rilevanti, in quanto non riferiti a operazioni imponibili (Cass. 30/06/2020, n. 13112, Cass. 18/09/2013, n. 21303).

Quanto alle modalità tramite le quali assolvere all'onere probatorio, si è precisato che è onere del contribuente indicare e dimostrare la provenienza e la destinazione dei singoli pagamenti con riferimento tanto ai termini soggettivi dei singoli rapporti attivi e passivi, quanto alle diverse cause giustificative degli accrediti. (Cass. 30/12/2015, n. 26111).

12. Il quinto motivo è parzialmente fondato.

Il ricorrente assume il difetto di motivazione della sentenza impugnata quanto 1) al recupero a tassazione del movimento di contanti dal conto Unicredit al conto BNL per i quali aveva allegato che si trattava di mere operazioni di giro da un conto all'altro; 2) al recupero a tassazione dei versamenti per i quali aveva allegato che provenissero dal padre (ulteriori rispetto a quelli già riconosciuti in primo grado); 3) alle operazioni registrate sul conto corrente intestato alla moglie.

12.1. Quanto alle prime due censure questa Corte ha chiarito che in tema di accertamenti bancari, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51 prevedono una presunzione legale in favore dell'erario che, in quanto tale, non necessita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 c.c., per le presunzioni semplici, e che può essere superata dal contribuente attraverso una prova analitica, con specifica indicazione della riferibilità di ogni versamento bancario, idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non attengono ad operazioni imponibili. Si è tuttavia, aggiunto che a tale prova consegue l'obbligo del giudice di merito di verificare con rigore l'efficacia dimostrativa delle prove offerte dal contribuente per ciascuna operazione e di dar conto espressamente in sentenza delle relative risultanze (Cass. 30/06/2020, n. 13112).

Sulla necessità di una valutazione analitica delle movimentazioni bancarie da parte del giudice di merito, questa Corte si è più volte espressa ritenendo che se debbono essere indicati e dimostrati dal contribuente la provenienza e la destinazione dei singoli pagamenti, con riferimento tanto ai termini soggettivi dei singoli rapporti attivi e passivi quanto alle diverse cause giustificative degli accrediti e dei prelievi, è pur vero che, a fronte dell'analiticità della deduzione del mezzo di prova o comunque delle allegazioni difensive da parte del contribuente, deve corrispondere speculare analiticità da parte del giudice nell'esaminare quanto dedotto e documentato (cfr. 28/11/2018, n. 30786).

La C.t.r. sul punto non si è uniformata a questi principi in quanto non ha reso alcuna motivazione specifica quanto ai movimenti sub 1) e sub 2) in ordine ai quali il ricorrente con l'atto di appello aveva reso puntuali giustificazioni.

12.2. Il motivo, invece, va disatteso quanto ai movimenti sub 3), ovvero ai versamenti registrati sul conto corrente della moglie del contribuente.

Costituisce, infatti, orientamento consolidato della giurisprudenza di questa Corte quello secondo cui il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51 stabiliscono una presunzione relativa a carico del contribuente assoggettato a verifica in relazione ai conti correnti intestati sia al contribuente stesso sia a soggetti per i quali è fondatamente ipotizzabile che abbiano messo il loro conto a disposizione - come amministratori, soci, congiunti o terzi in genere e con i quali il primo abbia particolari rapporti di cointeressenza, rappresentanza organica, procura generale, mandato e simili (così, ex plurimis, Cass. 16/06/2017, n. 15003); da ciò deriva l'inversione dell'onere della prova, nel senso che è il contribuente, che voglia superare detta presunzione legale, a dover fornire la prova contraria che dei movimenti bancari ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che gli stessi sono irrilevanti ai fini di una maggiore pretesa fiscale (ex plurimis, Cass., 03/05/2018, n. 10480; Cass. 05/05/2017, n. 11102).

13. Il sesto motivo è fondato.

Il ricorrente aveva espressamente censurato in appello l'illegittimità delle sanzioni sotto un duplice profilo, ovvero che erano stata integralmente confermate nonostante il parziale accoglimento del ricorso e che la loro irrogazione era illegittima per violazione delle norme sul concorso in quanto erano state inflitte per violazioni in concorso con l'atto di contestazione per omessa presentazione della dichiarazione di inizio attività.

La C.t.r. pur riducendo le sanzioni, non ha pronunciato sulla dedotta illegittimità, così incorrendo nel vizio di omessa pronuncia denunciato.

14. In conclusione, accolti i motivi quinto e sesto, per quanto in motivazione, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, affinchè proceda ad un nuovo esame della controversia alla luce dei principi su esposti e provveda anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso per quanto in motivazione; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia in diversa composizione, anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 8 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 23 novembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza