

Sentenza del 22/05/2023 n. 14087 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Sul fondamento di verifiche svolte dalla Guardia di Finanza, e conclusesi con la consegna al contribuente di Processo Verbale di Costatazione il 7.6.2012, l'Agenzia delle Entrate notificava a A.A., titolare di una ditta individuale esercente l'affitto di aziende, l'avviso di accertamento n. (---), avente ad oggetto maggiori Irpef (Euro 17.244,00), Iva (Euro 9.480,00), ed Irap (Euro 2.040,00), oltre accessori, con riferimento all'anno (---) (ric., p. 2 s.), affermando la ricorrenza di "violazioni in ambito dichiarativo e di adempimenti contabili, di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997" (sent. Comm. II grado, p. 2), anche in relazione a contributi previdenziali. In particolare al A.A. era contestato che, a fronte della cifra di 24.000,00 Euro annui, pattuiti nel contratto registrato di affitto di azienda stipulato con B.B. dal padre, cui l'odierno ricorrente era succeduto quale locatore, utilizzando i beni per lo svolgimento dell'attività della "Pizzeria Garden" in (---), il cittadino serbo gli aveva corrisposto somme molto superiori, ed il A.A. non aveva dichiarato queste eccedenze, con la conseguenza di aver evaso l'imposizione che su di lui gravava in relazione ai diversi tributi.

2. Il contribuente impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria di primo grado di Bolzano contestando, in particolare, che la pretesa prova principale dell'evasione addotta dall'Amministrazione finanziaria, la trascrizione di una comunicazione telefonica effettuata dall'affittuario B.B., non poteva affatto qualificarsi come un'intercettazione, perciò non poteva utilizzarsi ai fini del decidere, e comunque il dialogo raccolto aveva significato non univoco. La Commissione di primo grado, ritenuto effettivamente che l'Ente impositore non fosse riuscito a raccogliere indizi di evasione fiscale: gravi, precisi e concordanti, annullava l'avviso di accertamento, deliberando inoltre che, in relazione a quanto richiesto a titolo di contributi previdenziali, doveva riscontrarsi il difetto di giurisdizione del giudice tributario.

3. L'Agenzia delle Entrate spiegava appello, avverso la decisione sfavorevole conseguita nel primo grado del giudizio, innanzi alla Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano la quale, invece, riteneva che la pluralità di elementi indiziari raccolti dall'Ente impositore, valutati nel loro complesso, risultasse idonea ad assicurare la prova presuntiva dell'evasione fiscale commessa dal A.A., e conseguente alla dichiarazione di aver percepito un reddito molto inferiore a quello effettivamente realizzato. Pertanto riformava la decisione di primo grado e riaffermava la piena validità ed efficacia dell'avviso di accertamento impugnato in relazione alle violazioni appartenenti alla giurisdizione del giudice tributario.

4. Avverso la decisione assunta dal giudice dell'appello ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, affidandosi ad otto strumenti di impugnazione, resiste mediante controricorso l'Agenzia delle Entrate. A.A. ha quindi anche depositato memoria.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il Pubblico Ministero, nella persona del s.Procuratore Generale Alessandro Pepe, ed ha domandato il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il contribuente contesta la nullità della sentenza pronunciata dalla Commissione Tributaria di secondo grado, in conseguenza della violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62, e dell'art. 115 c.p.c., per avere il giudice dell'appello deciso fondando la pronuncia sulla propria scienza privata, avendo deciso richiamandosi ad altra decisione dello stesso organo giudicante, n. 102 del 2016, mai allegata al fascicolo processuale.

2. Mediante il secondo mezzo d'impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il ricorrente censura la nullità della sentenza in conseguenza della violazione del principio del contraddittorio di cui all'art. 101 c.p.c., comma 2, per avere il giudice della Commissione di secondo grado deciso sul fondamento di un documento, la sentenza n. 102/2016 pronunciata tra le stesse parti, senza sollecitare il loro confronto sul punto, adottando una decisione c.d. della terza via.

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il contribuente critica la nullità della decisione impugnata, perchè adottata dal giudice dell'appello in violazione dell'art. 101 Cost., degli artt. 295 e 337 c.p.c., e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 49, per avere il giudice dell'appello pronunciato in violazione sia delle condizioni di rilevanza del giudicato esterno, perchè la richiamata decisione n. 102 del 2016 non era divenuta definitiva, sia del principio di autonomia dei periodi d'imposta.

4. Mediante il quarto mezzo di impugnazione, dichiaratamente introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il ricorrente lamenta il vizio della decisione adottata dalla Commissione di secondo grado per aver "copia-incollato" la motivazione di altra sentenza, la n. 102/2016, adottando una motivazione puramente apparente.

5. Con il quinto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il contribuente contesta la nullità della sentenza in conseguenza della violazione del giudicato interno, in conseguenza della violazione dell'art. 329 c.p.c., e dell'art. 2909 c.c., per avere la Commissione Tributaria di secondo grado deciso sul fondamento di pretese registrazioni telefoniche di cui i giudici di primo grado avevano espressamente escluso ogni rilevanza, senza incontrare sul punto alcuna contestazione nell'atto di appello proposto dall'Amministrazione finanziaria.

6. Mediante il sesto strumento di impugnazione, introdotto ancora ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il ricorrente censura la nullità della sentenza emessa dal giudice dell'appello per essere incorso nella violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., del D.Lgs. n. 547 del 1992, art. 7, comma 4, degli artt. 268 e 270 c.p.p. e dell'art. 15 Cost., per avere fondato la propria decisione su un documento inutilizzabile, la affermata trascrizione di una conversazione telefonica effettuata da B.B..

7. Con il settimo motivo di ricorso, proposto sempre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il contribuente critica ancora la nullità della sentenza adottata dalla Commissione di secondo grado, in conseguenza della violazione dell'art. 118 disp. att. c.p.c., dell'art. 111 Cost. e dell'art. 132 c.p.c., per avere il giudice dell'appello adottato una motivazione soltanto apparente.

8. Mediante l'ottavo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente lamenta la violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., comma 1, per avere il giudice dell'appello "dato ingresso a una prova presuntiva, priva dei requisiti di gravità, precisione e concordanza" (ric., p. 15).

9. Sembra opportuno premettere che nei confronti di A.A., sul fondamento dei medesimi elementi indiziari, sono stati emessi più avvisi di accertamento, relativi a diversi anni d'imposta. Quello relativo all'anno (---) è oggetto di questo giudizio. In relazione all'analogo avviso di accertamento concernente l'anno (---), la Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano ha pronunciato la sentenza n. 102 del 2016, che ha richiamato nella decisione n. 46 del 2017, che è impugnata in questo giudizio. La sentenza n. 102/2016 è stata separatamente impugnata per cassazione, proc. R.G.N. 6642/2017, ed è stata esaminata contestualmente nella odierna udienza.

10. Tanto premesso, con i primi quattro motivi di ricorso il contribuente contesta al giudice dell'appello di avere deciso il presente giudizio operando esclusivo riferimento alla sentenza n. 102 del 2016, che ha acriticamente copia-incollato. In conseguenza, non essendo mai stata allegata detta sentenza al fascicolo processuale, la Commissione di secondo grado ha indebitamente utilizzato la propria scienza privata ai fini del decidere, ed ha impedito alle parti il contraddittorio su un elemento decisivo della pronuncia. Inoltre, il giudice dell'appello ha illegittimamente attribuito gli effetti di una decisione passata in giudicato ad una pronuncia non divenuta definitiva.

10.1. Invero questa Corte regolatrice ha recentemente confermato che "nel processo civile, la validità della sentenza la cui motivazione sia redatta "per relationem" ad un provvedimento giudiziario reso in un altro processo, presuppone che essa resti "autosufficiente", riproducendo i contenuti mutuati e rendendoli oggetto di autonoma valutazione critica nel contesto della diversa causa, in modo da consentire la verifica della sua compatibilità logico-giuridica, mentre deve ritenersi nulla, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la sentenza che si limiti alla mera indicazione dell'esistenza del provvedimento richiamato, senza esporne il contenuto e senza compiere alcun apprezzamento delle argomentazioni assunte nell'altro giudizio e della loro pertinenza e decisività rispetto ai temi dibattuti dalle parti, così rendendo impossibile l'individuazione delle ragioni poste a fondamento del dispositivo" Cass. sez. VI- II, 10.1.2022, n. 459. Pertanto operare riferimento ad altra decisione al fine di motivare le proprie valutazioni non è inibito al giudice.

Non si è mancato del resto di precisare che "la sentenza di merito può essere motivata mediante rinvio ad altro precedente dello stesso ufficio (nella specie, reso tra le stesse parti), in quanto il riferimento ai "precedenti conformi" contenuto nell'art. 118 disp. att. c.p.c. non deve intendersi limitato ai precedenti di legittimità, ma si estende anche a quelli di merito, ricercandosi per tale via il beneficio di schemi decisionali già compiuti per casi identici o per la risoluzione di identiche

questioni, nell'ambito di un più ampio disegno di riduzione dei tempi del processo civile; in tal caso, la motivazione del precedente costituisce parte integrante della decisione, sicchè la parte che intenda impugnarla ha l'onere di compiere una precisa analisi anche delle argomentazioni che vi sono inserite mediante l'operazione inclusiva del precedente, alla stregua dei requisiti di specificità propri di ciascun modello di gravame, previo esame preliminare della sovrapponibilità del caso richiamato alla fattispecie in discussione", Cass. sez. II, 21.10.2021, n. 29017. Il rinvio per relationem non è pertanto limitato alle pronunce di legittimità, ed occorre evidenziare che, nel caso di specie, il giudice dell'appello ha richiamato un precedente tra le stesse parti. Pertanto non ha fatto ricorso alla propria scienza privata, operando riferimento ad un atto ufficiale, peraltro conosciuto dalle parti.

10.2. Problema diverso consiste nel valutare se il giudice dell'appello, oltre a rinviare a quanto statuito in diversa pronuncia, non abbia provveduto ad esprimere la sua valutazione sullo specifico oggetto del giudizio sottopostogli, ma si tratta di un problema diverso, su cui occorrerà tornare nel prosieguo.

I primi quattro motivi di impugnazione risultano pertanto infondati, e devono perciò essere respinti.

11. Mediante i suoi strumenti di impugnazione dal quinto all'ottavo, che presentano elementi di connessione e possono essere trattati congiuntamente per ragioni di chiarezza e sintesi espositiva, il ricorrente contesta la impugnata decisione adottata dalla Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano, in relazione ai profili della nullità della sentenza e della violazione di legge, innanzitutto per avere posto a fondamento della propria decisione una pretesa prova, costituita dalla trascrizione di una affermata conversazione telefonica consegnata alla Guardia di Finanza da B.B., di cui era stata però esclusa ogni rilevanza dalla Commissione Tributaria di primo grado, e non vi era stata impugnazione sul punto da parte dell'Amministrazione finanziaria (motivi quinto e sesto). Inoltre, il ricorrente censura la mera apparenza della motivazione adottata dal giudice dell'appello (motivo settimo), e comunque lamenta che la Commissione Tributaria di secondo grado ha ritenuto di poter fondare la propria decisione su una prova presuntiva priva dei requisiti di gravità, precisione e concordanza (motivo ottavo).

11.1. Il contribuente osserva che, in relazione alla pretesa prova consistente nella trascrizione, da lui effettuata, di una conversazione telefonica che B.B., l'affittuario dell'azienda Pizzeria di A.A., aveva consegnato alla Guardia di Finanza, la Commissione Tributaria di primo grado aveva escluso ogni rilevanza del documento. Quindi, nel suo unico motivo di impugnazione, l'Agenzia delle Entrate aveva contestato solo che il giudice di primo grado "non ha in alcun modo tenuto conto degli ulteriori elementi indiziari portati dall'Ufficio a sostegno della propria pretesa. In definitiva, nel ragionamento del Collegio, l'assunto accertativo non avendo trovato prova certa nelle registrazioni telefoniche e non essendo supportato da ulteriori elementi non può ritenersi fondato (così a p. 3 dell'appello dell'Ufficio. Doc. 6)" (ric., p. 11). La contestazione appare ritualmente proposta ed è pertanto ammissibile.

11.2. Occorre quindi riscontrare che nel suo controricorso, invero assai sintetico, l'Agenzia delle Entrate non contrasta in alcun modo la prospettazione fornita dal ricorrente.

11.3. Deve allora rilevarsi che, effettivamente, la decisione sfavorevole al contribuente adottata dal giudice di appello opera ripetuti riferimenti, ed afferma il proprio fondamento, anche sulla trascrizione in questione. In tal senso la critica del contribuente risulta pertanto fondata.

Occorre però verificare quale sia la conseguenza di quanto osservato. Non la nullità della sentenza pronunciata dal giudice dell'appello, invero, perchè una simile conseguenza si verificherebbe soltanto se la trascrizione fosse l'unico elemento richiamato dalla Commissione Tributaria di secondo grado a fondamento delle proprie valutazioni. Diversamente il giudice dell'appello richiama a fondamento della propria pronuncia una pluralità di elementi indiziari, e scrive che "valutati nel complesso i singoli accertamenti e le dichiarazioni da terzi,... è attendibile e convincente il fatto contestato al contribuente riguardante la mancata dichiarazione, ai fini del calcolo delle imposte dovute, dell'importo effettivo corrisposto dall'affittuario della struttura, considerando, appunto, il processo verbale di costatazione redatto dalla Guardia di Finanza, le dichiarazioni rese da terzi... il rinvenimento di denaro in contanti nella cassaforte del contribuente; circostanze meglio specificate nell'epigrafe di questa sentenza" (sent. Comm. II grado, p. 8). Merita al proposito ancora di essere ricordato che, pacificamente, B.B. non ha solo consegnato alla Guardia di Finanza una pretesa trascrizione di conversazioni con il A.A., ma ha pure sporto denuncia nei suoi confronti, lamentando di aver dovuto pagare somme maggiori di quanto indicato nel contratto di affitto d'azienda.

Nella parte precedente della decisione invero, il giudice dell'appello illustra con maggiore ampiezza alcune delle proprie valutazioni, condividendo le affermazioni contenute nel PVC, secondo cui "a seguito dell'attività di verifica è emerso, in base alla documentazione contabile rinvenuta, agli atti di indagine penale acquisiti dalla Guardia di Finanza, nonchè in base alle mancate giustificazioni di parte, che il sig. A.A. non ha sottoposto a tassazione parte dei canoni effettivamente incassati (Euro 5.000 e non solo 2.000 al mese come da contratto) derivanti dall'affitto di azienda costituita da bar, pizzeria e ristorante sita in (---)... già negli anni in cui il titolare dell'azienda era stato C.C., padre dell'odierno appellato, era stata contestata da parte della Guardia di Finanza l'omessa fatturazione di parte dei canoni di locazione" (sent. Comm. II grado, p. 3 ss.). Circa le somme in contanti rinvenute nella sua cassaforte, il giudice dell'appello rileva che il C.C. non ha fornito argomentazioni convincenti.

11.4. Non si confronta con la decisione adottata dal giudice dell'appello il contribuente, non ne confuta il fondamento. Insiste nel riproporre le proprie tesi e lamenta pure che "i Giudice di appello... avrebbero dovuto quanto meno appuntare il loro vaglio sulle prove contrarie offerte dal contribuente" (ric. p. 16), ma non ha cura di indicare quando abbia proposto queste prove contrarie, con quali formule e documenti, e la contestazione risulta pertanto inammissibile.

11.5. In definitiva la Commissione Tributaria di secondo grado, nel compiere il giudizio di fatto che le competeva, ha motivato sul fondamento di una pluralità di elementi presuntivi, ed ha ritenuto che il complesso degli stessi risulti sufficiente ad assicurare fondamento all'accertamento tributario. Il ricorrente sottopone a critica soltanto limitati e specifici elementi presi in considerazione dal giudice dell'appello, e la sua censura, per quanto fondata in relazione alla trascrizione di conversazioni, non è in grado di intaccare la complessiva valutazione operata dal giudice di secondo grado, fondata su una pluralità di elementi presuntivi.

Anche i motivi di ricorso dal quinto all'ottavo risultano perciò infondati, e devono perciò essere respinti.

12. In definitiva, il ricorso proposto da A.A. deve essere respinto.

13. Le spese di lite seguono l'ordinario criterio della soccombenza e sono liquidate in dispositivo, in considerazione della natura delle questioni affrontate e del valore della causa.

13.1. Risultano integrati i presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, del c.d. doppio contributo. La Corte:

P.Q.M.

rigetta il ricorso introdotto da A.A..

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore della costituita Agenzia delle Entrate, e le liquida in complessivi Euro 4.100,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 28 aprile 2023.

Depositato in Cancelleria il 22 maggio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza