# Sentenza del 25/07/2023 n. 22322 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Con la sentenza n. 320/2014, la CTP di Treviso accoglieva parzialmente il ricorso proposto da A.A., esercente l'attività di commercialista, avverso l'avviso di accertamento, con il quale era stato rideterminato il reddito del contribuente, in relazione all'anno 2008, a seguito di verifiche sui movimenti dei conti correnti bancari, annullando l'atto impositivo limitatamente agli importi corrispondenti ai prelievi ritenuti ingiustificati.

Con la sentenza n. 311/2015, la CTR di Treviso rigettava il ricorso proposto dal medesimo A.A. avverso l'avviso di accertamento, con il quale era stato rideterminato il reddito del contribuente, in relazione all'anno 2009, sostenendo che l'Ufficio aveva già provveduto a stralciare i movimenti in uscita, rilevati sui conti bancari del contribuente, in ossequio al dettato della sentenza della Corte costituzionale n. 228/2014.

Con la sentenza in epigrafe indicata, la CTR del Veneto rigettava, previa riunione dei relativi giudizi, sia gli appelli proposti dal contribuente avverso le sentenze suindicate, sia l'appello incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 320/2014 della CTP di Treviso, evidenziando che:

- le censure formulate dal contribuente erano generiche, gli avvisi di accertamento erano sufficientemente motivati ed era stato regolarmente instaurato il contraddittorio endoprocedimentale;

Numero registro generale 23678/2016 Numero sezionale 344/2023 Numero di raccolta generale 22322/2023 Data pubblicazione 25/07/2023 - non era sufficiente il mero riferimento, pur documentato, del contribuente al vizio del gioco e l'Ufficio aveva riconosciuto, tramite ricostruzione statistica, la quota dei corrispondenti costi;

- la sentenza n. 320/2014 ha correttamente ordinato che dalla ricostruzione del reddito accertato per l'anno 2008 fossero espunti i prelievi, in conformità a quanto stabilito dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 338 del 2014, mentre per l'anno 2009 i prelievi non erano stati considerati dall'Ufficio.

Contro la suddetta decisione proponeva ricorso per cassazione il contribuente, affidato a due motivi.

Anche l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, per il capo della sentenza in ordine al quale era rimasta soccombente, e resisteva al ricorso del

contribuente con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con posto, con il primo motivo, il A.A. deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 3, 24 e 53 Cost. , D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 , D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51 , art. 2727 c.c. e ss. 116 c.p.c., per omessa motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, e/o omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, per avere la CTR erroneamente applicato le regole sull'onere della prova, omettendo di esaminare i movimenti finanziari unitamente agli elementi allegati dal contribuente (fra cui la perizia medica che attestava la dipendenza da gioco del contribuente), idonei a superare la presunzione legale posta in materia di accertamenti bancari, tenuto conto anche del fatto che l'elevato importo di detti movimenti rendeva improbabile la loro riconducibilità a reddito imponibile non dichiarato, essendo più verosimile che si trattasse di vincite da gioco, e comunque omettendo di disporre d'ufficio ulteriori accertamenti che erano stati preclusi al contribuente.

1.1 Il motivo è inammissibile, nella parte in cui richiama l'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, operando il limite della c.d. "doppia conforme" di cui all'art. 348-ter c.p.c. , comma 5, introdotto dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 1, lett. a) , convertito, con modificazioni, nella L. 7 agosto 2012, n. 134 , ed applicabile ratione temporis nel presente giudizio, atteso che gli appelli avverso le sentenze di primo grado risultano depositati, rispettivamente, in data 27.11.2014 e 13.05.2015.

1.2 Per il resto, laddove la censura richiama la mancanza di motivazione, è infondato.

1.3 Come hanno sottolineato le Sezioni Unite di questa Corte (con la sentenza n. 8053 del 7.04.2014), infatti, l'anomalia motivazionale denunciabile in Cassazione è solo quella 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.

1.4 Deve trattarsi, dunque, di un'anomalia che si esaurisce nella mancanza assoluta di motivazione sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili o nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile.

1.5 Solo in tali casi la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", in quanto, benchè graficamente esistente, non rende percepibile il fondamento della decisione, perchè reca argomentazioni obbiettivamente 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. S.U. 3.11.2016, n. 22232).

1.6 A seguito della modifica dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, come sostituito dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 1, lett. b) , convertito, con modificazioni, nella L. 7 agosto 2012, n. 134 (ratione temporis applicabile, essendo stata la sentenza impugnata depositata in data

7.03.2016), invece, non assume più alcun rilievo il semplice difetto di motivazione o la motivazione insufficiente.

1.7 La sentenza impugnata ha indicato in maniera esaustiva gli elementi dai quali la CTR ha tratto il proprio convincimento, in quanto ha argomentato con autonomo processo deliberativo sulle ragioni del mancato accoglimento dell'appello proposto dal contribuente, precisando che le contestazioni dallo stesso dedotte (vizio del gioco) non erano sufficienti per superare le presunzioni previste in materia di accertamento bancario, per cui si deve ritenere che il giudice tributario di appello abbia assolto, per detta parte, il proprio obbligo motivazionale al di sopra del "minimo costituzionale".

1.8 Dalla sostanza del motivo, peraltro, si evince che il ricorrente tenta di rimettere in discussione il giudizio di fatto operato dal giudice di appello, in particolare quello relativo alla valutazione delle prove; il motivo, pertanto, risulta anche inammissibile, laddove, sotto l'apparente deduzione del vizio di mancanza assoluta di motivazione o di omesso esame di un fatto decisivo, mira, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito (Cass. Sez. U. 27.12.2019, n. 34476).

1.9 Anche l'ulteriore doglianza sulla mancata attivazione dei poteri istruttori del giudice di merito è inammissibile, in quanto priva di specificità, non avendo il contribuente riportato gli atti processuali dai quali si possa evincere la sottoposizione della questione nei giudizi di merito e l'obiettiva situazione di incertezza, che avrebbe dovuto determinare l'esigenza di integrazione del quadro probatorio; occorre rammentare, invero, che, in tema di contenzioso tributario, il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7 che attribuisce al giudice il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova, dev'essere interpretato alla luce del principio di terzietà sancito dall'art. 111 Cost. , il quale non consente al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori: tale potere, pertanto, può essere esercitato soltanto ove sussista un'obiettiva situazione di incertezza, al fine d'integrare gli elementi di prova già forniti dalle parti, e non anche nel caso in cui il materiale probatorio acquisito agli atti imponga una determinata soluzione della controversia (Cass. n. 4762 del 24.02.2020).

2. Con il secondo motivo, deduce la nullità della sentenza impugnata per omessa motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, e/o omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, nonchè per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 53 Cost. , D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 , 38 e ss. , D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 51 e 54 , art. 2727 c.c. e ss. per avere la CTR motivato in modo apparente in ordine all'eccepito difetto di motivazione degli avvisi di accertamento impugnati, posto che l'accertamento bancario non era sufficiente da solo a fondare le riprese, non costituendo una autonoma modalità di accertamento.

2.1 Il motivo è inammissibile per quanto riguarda il richiamo all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, per le medesime ragioni già indicate con riferimento al primo motivo, e infondato in ordine alla asserita mancanza di motivazione della sentenza impugnata con riferimento alla censura relativa al difetto di motivazione degli atti impositivi, avendo i giudici di appello rilevato che "l'accertamento dell'Ufficio appare correttamente e sufficientemente motivato in relazione ai

presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato, con specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi sintetici...".

2.2 Del resto, la doglianza appare pretestuosa, laddove esige una specifica spiegazione sulla tipologia di accertamento adottata, posto che l'accertamento si era svolto mediante le indagini bancarie, previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 che costituiscono una autonoma modalità di accertamento, fondata su un meccanismo presuntivo che ribalta sul contribuente l'onere di giustificare i movimenti riscontrati sui conti correnti bancari.

2.3 In particolare, anche all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, resta invariata la presunzione legale posta dall'art. 32 cit. con riferimento ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, sicchè questi è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili, essendo venuta meno solo l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale limitatamente ai prelevamenti su detti conti (ex plurimis, Cass. n. 22931 del 26/09/2018).

3. Passando ad esaminare il ricorso incidentale, con il primo motivo, l'Agenzia deduce la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 , n. 4 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, per mancanza di motivazione in ordine al rigetto del motivo dell'appello incidentale, con il quale l'Ufficio aveva chiesto di rideterminare, in riduzione, i costi deducibili riconosciuti al contribuente (calcolati sulla base di una lista di soggetti che operavano nel medesimo settore con ricavi comparabili), in proporzione alla quota di maggior reddito esclusa dall'accertamento induttivo, relativo all'anno 2008 (sentenza della CTP n. 320/2014), corrispondente ai prelevamenti ingiustificati.

4. Con il secondo, subordinato motivo, lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 , 112, artt. 115, 116 e 277 c.p.c., D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 18 e 19 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, riproponendo sotto altro profilo la medesima censura indicata con il primo motivo.

5. Con il terzo motivo, deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, commi 2 e 3 e art. 55 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, avendo la CTR violato le norme sull'accertamento induttivo, in relazione all'anno 2008, omettendo di ridurre i costi e gli acquisti con IVA detraibile ad Euro 3.466.004,85, pari al 31,48% dei ricavi e corrispettivi confermati.

6. I primi due motivi del ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate sono fondati.

6.1. La CTR ha confermato la sentenza di primo grado n. 320/2014, che aveva escluso dal maggior reddito accertato per l'anno 2008 gli importi corrispondenti ai prelievi, senza motivare in alcun modo sul rigetto dell'appello incidentale proposto dall'Ufficio, con il quale veniva eccepita l'omessa rideterminazione dei corrispondenti costi che erano stati calcolati sulla base di una percentuale dei maggiori ricavi comprensivi anche dei prelievi e, dunque, in misura maggiore rispetto a quella spettante a seguito della riduzione dei ricavi.

6.2 A seguito dell'accoglimento dei predetti motivi rimane assorbito l'esame del terzo motivo del ricorso incidentale.

7. In conclusione, vanno accolti il primo e il secondo motivo del ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate, assorbito il terzo, e va rigettato il ricorso principale proposto da A.A.; la sentenza va, dunque, cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e il secondo motivo del ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate, assorbito il terzo e rigettato il ricorso principale proposto da A.A.; cassa l'impugnata sentenza in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte di A.A., di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza