

Sentenza del 22/08/2023 n. 25012 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 1345/02/14 del 02/07/2014, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna (di seguito CTR) ha rigettato, in sede di rinvio, il ricorso per riassunzione proposto da A.A. a seguito della

sentenza della Corte di cassazione n. 394 del 21/09/2012 . Invero, con tale sentenza veniva cassata la sentenza della CTR n. 48/05/09, che aveva accolto gli appelli riuniti del contribuente avverso le sentenze nn. 97, 99, 100 e 101/01/06 della Commissione tributaria provinciale di Forlì (di seguito CTP), con la quale erano stati rigettati i ricorsi avverso tre avvisi di accertamento per IRPEF, IRAP e IVA relativi agli anni d'imposta (Omissis).

1.1. Come si evince dalla sentenza della CTR e dalle difese delle parti, gli avvisi di accertamento venivano notificati al contribuente a seguito di una verifica fiscale avvenuta nei suoi confronti e nonostante quest'ultimo ritenesse di avere diritto a beneficiare della definizione agevolata prevista dalla L. 27 dicembre 2002, n. 289 , art. 9.

1.2. La CTR dapprima accoglieva l'appello del contribuente e, quindi, lo rigettava in sede di rinvio, evidenziando, per quanto interessa, che: a) i termini di decadenza per l'accertamento erano prorogati dalla

L. n. 289 del 2002 , art. 10 , comma 1, sicchè l'Ufficio non era incorso in decadenza; b) gli avvisi di accertamento erano ampiamente motivati ed erano state concesse le autorizzazioni di legge all'espletamento delle indagini bancarie; c) l'Ufficio aveva proceduto nel pieno rispetto della previsione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 32 e l'onere della prova, non assolto, gravava sul contribuente, che non poteva lamentarsi del sequestro della eventuale documentazione giustificativa; d) il mancato ricorso ai poteri officiosi da parte del giudice di merito non era censurabile e detti poteri non potevano esentare il contribuente dall'assolvimento del proprio onus probandi.

2. Avverso la menzionata sentenza, A.A. proponeva ricorso per cassazione, affidato a nove motivi.

3. L'Agenzia delle entrate (di seguito AE) resisteva con controricorso.

4. Con ordinanza interlocutoria resa all'esito dell'udienza del 27/09/2022 la causa veniva rinviata a nuovo ruolo affinché le parti deducessero in relazione al passaggio in giudicato della sentenza della CTR n. 124/05/14 del 21/01/2014.

5. Entrambe le parti depositavano memoria.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso A.A. denuncia la violazione della L. n. 289 del 2002 , art. 10 , comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 43 , del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 57 , nonché della L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 3 , comma 3, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere il giudice del rinvio erroneamente ritenuto che l'Amministrazione finanziaria non sia decaduta dall'esercizio del potere impositivo.

1.1. Il motivo, ammissibile, è, peraltro, infondato.

1.2. La CTR - diversamente da quanto osservato dalla difesa erariale - non ha rilevato la novità della questione posta dal contribuente e ha ritenuto di doverla decidere nel merito, sicchè legittimamente la medesima questione può essere riproposta in sede di legittimità, in assenza di una specifica impugnazione sul punto da parte di AE. 1.3. Peraltro, come rilevato dal giudice di appello, "la proroga biennale dei termini di accertamento, accordata all'Ufficio dalla L. n. 289 del 2002 , art. 10 opera sia nel caso in cui il contribuente non abbia inteso avvalersi delle disposizioni di favore, pur avendovi astrattamente diritto, sia nel caso in cui non abbia potuto farlo, non avendone diritto, essendo il meccanismo finalizzato a tutelare il preminente interesse dell'Amministrazione finanziaria all'accertamento ed alla riscossione delle imposte" (così Cass. n. 14630 del 29/05/2019 ; conf. Cass. n. 3816 del 16/02/2018 ; Cass. n. 16964 del 11/08/2016).

1.4. Ne consegue che la predetta proroga si applica anche nel caso di specie, laddove il contribuente, pur avendo ritenuto di potersi avvalere della definizione agevolata, non ne aveva diritto e, dunque, non ne ha in concreto beneficiato.

2. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia la violazione dell'art. 295 c.p.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non avere il giudice del rinvio sospeso il giudizio, in attesa della definizione di altra lite avente per oggetto la domanda di rimborso dell'IRAP, indebitamente versata dal contribuente in relazione alle medesime annualità, lite conclusasi favorevolmente per il ricorrente con sentenza della CTR n. 124/05/14 del 21/01/2014.

2.1. Il motivo è inammissibile per difetto di interesse, dovendo accogliersi i ricorsi originari del contribuente per quanto riguarda le riprese IRAP. 2.2. Invero, con riferimento ai medesimi anni d'imposta, la sopra menzionata sentenza della CTR ha ritenuto ingiustificato il diniego di rimborso dell'IRAP opposto dall'Amministrazione finanziaria al contribuente proprio sul presupposto della non debenza di tale imposta.

2.3. Orbene, detta sentenza è passata in giudicato, come comprovato dal contribuente e riconosciuto anche da AE, ed il giudicato esterno è rilevabile d'ufficio da questa Corte (

Cass. n. 12754 del 21/04/2022 ; Cass. n. 1534 del 22/01/2018 ; Cass. n. 8607 del 03/04/2017 ; Cass. S.U. n. 13916 del 16/06/2006).

2.4. Il rilievo officioso del giudicato comporta, pertanto, l'accoglimento dell'originario ricorso di A.A. con riferimento all'IRAP, con conseguente venir meno dell'interesse del contribuente alla sospensione del processo.

3. Con il terzo motivo di ricorso ci si duole della violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 42 , della L. 27 luglio 2000, n. 212 , artt. 7 e 10 nonchè del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 36 , in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e n. 4, per avere la CTR reso motivazione apparente, poichè non avrebbe valutato compiutamente l'insufficienza motivazionale degli atti impositivi, tenuto conto che il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza non sarebbe stato consegnato personalmente al contribuente, nè risulterebbe ad esso allegata la documentazione bancaria acquisita, con conseguente lesione dei principi di leale collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

3.1. Il motivo è inammissibile e, comunque, infondato.

3.2. Il motivo è inammissibile perchè, per espressa ammissione di parte ricorrente, la censura concernente la motivazione degli atti impositivi è stata formulata per la prima volta in sede di rinvio ed è, quindi, nuova. Inoltre, il contribuente denuncia incompletezze di alcuni atti istruttori (il processo verbale di constatazione, privo di tutti gli allegati e, segnatamente, della documentazione bancaria) senza trascriverli nelle parti rilevanti ed allegarli.

3.3. In ogni caso, il motivo è infondato, in quanto dalla lettura della sentenza impugnata si evince chiaramente che il contribuente è venuto a conoscenza del processo verbale di constatazione, in grande misura riprodotto negli avvisi impugnati. Inoltre, la mancata allegazione, in seno al detto processo verbale, degli estratti conto relativi ai rapporti bancari intrattenuti dall'istante (circostanza, peraltro, contestata da AE) è del tutto irrilevante, trattandosi di documentazione comunque nella disponibilità di A.A..

3.4. Infine, secondo la giurisprudenza di questa Corte, "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 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" (così Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016 ; conf. Cass. n. 13977 del 23/05/2019).

3.5. Nel caso di specie, non può affatto parlarsi di motivazione apparente perchè la CTR ha preso ampiamente posizione sulla questione sollevata, chiarendo che la motivazione degli atti impositivi è legittima ed in grado di consentire al contribuente una piena difesa.

4. Con il quarto motivo di ricorso si deduce la violazione della L. n. 212 del 2000 , art. 7 , della L. 7 agosto 1990, n. 241 , art. 3 , del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 33 , del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 63 , nonchè del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 36 , in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e n. 4, per non avere la CTR debitamente considerato (così rendendo motivazione apparente) che le autorizzazioni del Pubblico Ministero all'acquisizione della documentazione bancaria sono prive di motivazione, con conseguente nullità degli atti impositivi che si fondano sulla documentazione illegittimamente acquisita.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. Secondo la giurisprudenza della S.C., "l'autorizzazione necessaria agli Uffici per l'espletamento di indagini bancarie non deve essere corredata dall'indicazione dei motivi, non solo perchè in relazione ad essa la legge non dispone alcun obbligo di motivazione, ma anche in quanto la medesima, nonostante il "nomen iuris" adottato, esplica una funzione organizzativa, incidente solo nei rapporti tra uffici, ed ha natura di atto meramente preparatorio, con la conseguenza che non è qualificabile come provvedimento o atto impositivo, tipologie di atti per le quali è previsto, rispettivamente, dalla L. n. 241 del 1990 , art. 3 , comma 1, e dalla L. n. 212 del 2000 , art. 7 , un obbligo di motivazione" (Cass. n. 19564 del 24/07/2018 ; Cass. n. 14026 del 03/08/2012 ; si veda, altresì, Cass. n. 3628 del 10/02/2017 , in materia di IVA).

4.3. La motivazione della CTR non solo non è apparente, ma è pienamente rispettosa dei principi enunciati da questa Corte.

5. Con il quinto motivo di ricorso si eccepisce la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 36 e dell' art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la CTR reso motivazione apparente in ordine alle conseguenze processuali della mancata restituzione della documentazione sequestrata nel corso di una perquisizione domiciliare.

5.1. Il motivo è infondato.

5.2. La CTR ha chiarito che il sequestro della documentazione contabile non attenua in alcun modo l'onere probatorio gravante sul contribuente: trattasi di motivazione pertinente, logica e niente affatto apparente, sicchè la censura proposta va disattesa.

6. Con il sesto motivo di ricorso si deduce violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 32 , del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 51 , nonchè del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 e dell' art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4), in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e n. 4, per non avere il giudice del rinvio chiarito le ragioni dell'imputabilità dei movimenti bancari al contribuente, sicchè la motivazione della sentenza impugnata in ordine alla natura dei versamenti effettuati su conti correnti intestati ai genitori di A.A. si rivela meramente apparente.

6.1. Il motivo è infondato.

6.2. La CTR, sebbene con motivazione essenziale, ha chiarito (pag. 11 della sentenza impugnata) che le rimesse sui conti dei genitori sono state legittimamente imputate al contribuente, trattandosi di soggetti che non godono di redditi tali da giustificare l'entità delle operazioni riscontrate.

6.3. Trattasi di motivazione niente affatto apparente, che riproduce il consolidato orientamento di questa Corte, per la quale il rapporto di stretta familiarità lascia presumere, salva prova contraria, la riferibilità al contribuente accertato delle operazioni riscontrate sui conti correnti bancari riconducibili a detti soggetti (cfr. Cass. n. 1174 del 21/01/2021 ; Cass. n. 549 del 15/01/2020 ; Cass. n. 12276 del 12/06/2015 ; Cass. n. 428 del 14/01/2015 ; Cass. n. 20668 del 01/10/2014 ; Cass. n. 6595 del 15/03/2013 ; Cass. n. 26173 del 06/12/2011 ; Cass. n. 18083 del 04/08/2010).

7. Con il settimo motivo si lamenta la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 36 e dell' art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4), in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la CTR reso motivazione apparente in ordine alle giustificazioni addotte per le singole movimentazioni bancarie, registrate sui conti correnti riconducibili al contribuente.

7.1. Il motivo è infondato.

7.2. Giova premettere che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, "In tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito di impresa, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 32 fonda una presunzione relativa circa la natura di ricavi sia dei prelevamenti sia dei versamenti su conto corrente, superabile attraverso la prova, da parte del contribuente, che i versamenti sono registrati in contabilità e che i prelevamenti sono serviti per pagare determinati beneficiari, anzichè costituire acquisizione di utili; pertanto, in virtù della disposta inversione dell'onere della prova, grava sul contribuente l'onere di superare la suddetta presunzione (relativa) dimostrando la sussistenza di specifici costi e oneri deducibili, che dev'essere fondata su concreti elementi di prova e non già su presunzioni o affermazioni di carattere generale o sul mero richiamo all'equità" (Cass. n. 15161 del 16/07/2020 ; Cass. n. 16896 del 24/07/2014 ; Cass. n. 13035 del 24/07/2012 ; Cass. n. 25365 del 05/12/2007 ; Cass. n. 18016 del 09/09/2005).

7.2.1. E' stato, altresì, evidenziato che "il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 32 e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , 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, cui 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. n. 13112 del 30/06/2020 ; Cass. n. 10480 del 03/05/2018 ; Cass. n. 11102 del 05/05/2017).

7.2.2. Al fine di superare la presunzione posta a carico del contribuente dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 32 , pertanto, non è sufficiente una prova generica circa ipotetiche distinte causali dell'affluire di somme sul proprio conto corrente, ma è necessario che il contribuente fornisca la prova analitica della riferibilità di ogni singola movimentazione alle operazioni già evidenziate nelle dichiarazioni, ovvero dell'estraneità delle stesse alla sua attività (Cass. n. 4829 del 11/03/2015 ; Cass. n. 21303 del 18/09/2013).

7.3. Nel caso di specie, la CTR ha ritenuto che, a fronte degli elementi indiziari forniti da AE con riferimento alla riconducibilità delle rimesse bancarie effettuate sui conti correnti intestati ai propri genitori, il contribuente abbia fornito "una serie di possibili provenienze del denaro", ma le sue affermazioni non sarebbero state confermate da prove adeguate e sufficienti. "Tra l'altro per risultare credibili le affermazioni del ricorrente avrebbero dovuto indicare separatamente ed in maniera specifica, cifra per cifra, posta per posta, la provenienza delle somme depositate (o, comunque, versate) in suo favore". Differentemente, "tutte le indicazioni del Dott. A.A.

rimangono generiche e prive di precisi riscontri numerici, in sostanza anche confuse, e, in ogni caso, non tali da superare l'onere probatorio a suo carico".

7.4. Trattasi di motivazione sicuramente sintetica, ma logica, coerente e niente affatto apparente. Del resto, in assenza di una specifica contestazione delle singole rimesse ed in presenza di deduzioni del tutto generiche, per come ritenuto dal giudice di appello, quest'ultimo non può essere tenuto ad un obbligo di motivazione analitica.

7.5. La circostanza, poi, che il contribuente contesti il convincimento della CTR non rende per ciò solo la motivazione della sentenza impugnata apparente.

8. Con l'ottavo motivo si denuncia la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , artt. 7 e 36 , nonchè degli art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, artt. 210 e 213 c.p.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e n. 4, per avere il giudice del rinvio omissso di esercitare i poteri istruttori previsti dalla legge, nonostante la mancata restituzione della documentazione sequestrata, e dichiarato inammissibili le istanze del contribuente con motivazione apparente e stereotipata.

8.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "(...) il potere del giudice di disporre d'ufficio l'acquisizione di mezzi di prova non può essere utilizzato per supplire a carenze delle parti nell'assolvimento del rispettivo onere probatorio, ma solo in situazioni di oggettiva incertezza, in funzione integrativa degli elementi istruttori in atti, e sempre che la parte su cui ricade l'"onus probandi" non abbia essa stessa la possibilità di integrare la prova già fornita (...)" (Cass. n. 16476 del 31/07/2020 ; Cass. n. 16171 del 19/06/2018 ; Cass. n. 955 del 20/01/2016).

8.3. Nel caso di specie, la CTR, dopo avere sottolineato il principio sopra riferito, ha evidenziato che il contribuente ha sollecitato i poteri officiosi al fine di sopperire all'onere della prova su di lui gravante e ha, altresì, evidenziato che il sequestro della documentazione contabile non costituisce una valida giustificazione al mancato assolvimento di tale onere.

8.4. Trattasi, ancora una volta, di motivazione niente affatto apparente, espressione di una legittima valutazione di merito, che non può essere messa in discussione con la proposizione di un inesistente vizio di violazione di legge.

8.5. Del resto, il ricorrente nemmeno deduce quali sarebbero i documenti decisivi in ordine ai quali avrebbe sollecitato al giudice l'esercizio dei poteri officiosi, ragion per cui il motivo difetta della necessaria specificità.

9. Con il nono motivo si assume la violazione dell'art. 53 Cost., del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 36 , nonchè degli artt. 112 e 132 c.p.c., comma 2, n. 4), in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e n. 4, per avere la CTR motivato apparentemente e omissso di considerare che l'accertamento violerebbe il principio di ragionevolezza e il principio di capacità contributiva, avuto conto dei redditi conseguiti negli anni precedenti senza un sostanziale cambiamento dell'attività svolta, della congruità rispetto agli studi di settore e della mancanza di una pur minima organizzazione, così come evidenziato a fini IRAP da altra sentenza della CTR (precedentemente citata con riferimento al secondo motivo).

9.1. Il motivo è in parte infondato e in parte inammissibile.

9.2. Il motivo è infondato nella parte in cui si deduce la violazione del principio di ragionevolezza e capacità contributiva.

9.3. In buona sostanza, secondo il contribuente, la pedissequa applicazione della presunzione legale di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 32 troverebbe un limite nel principio di ragionevolezza e di capacità contributiva, sicchè il contribuente non potrebbe rispondere al fisco se non nei limiti della sua effettiva capacità reddituale, ricavabile dall'attività normalmente svolta in precedenza, dagli studi di settore e dalla organizzazione minimale dei fattori di produzione.

9.4. Una simile interpretazione, peraltro, non è compatibile con l'orientamento giurisprudenziale consolidato (più sopra rappresentato) che, in ragione della regola dell'inversione dell'onere della prova, dettata al fine di contrastare il fenomeno dei ricavi non dichiarati, pone a carico del contribuente la prova analitica e non indiziaria della circostanza che i versamenti risultino dalla contabilità e che i prelevamenti siano serviti per pagare determinati beneficiari.

9.4.1. Invero, si finisce per contrapporre ad una presunzione legale una ulteriore presunzione semplice, concernente l'ammontare massimo dei ricavi percepibili attraverso l'attività esercitata (secondo la normale organizzazione di quest'ultima e tenendo conto degli studi di settore), senza considerare la possibilità di ulteriori entrate e, soprattutto, la mancata analitica giustificazione delle medesime.

9.4.2. In definitiva, la presunzione legale posta dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 32 , favorendo l'emersione di redditi indebitamente sottratti al fisco, è data proprio al fine di attuare il principio di capacità contributiva e di ragionevolezza che, quindi, del tutto erroneamente vengono individuati dal contribuente come limiti applicativi della medesima disposizione (cfr., per un'ipotesi simile, Cass. n. 10351 del 31/03/2022).

9.5. Il motivo è, poi, inammissibile nella parte in cui tende, con un vizio di violazione di legge, a mettere in discussione l'accertamento in fatto del giudice di merito, contestando inammissibilmente la sufficienza della motivazione resa (cfr. Cass. S.U. n. 8053 del 07/04/2014), anche in questo caso niente affatto apparente.

10. In conclusione, pronunciando sul ricorso in ragione del giudicato esterno concernente l'IRAP, vanno annullati gli avvisi di accertamento impugnati con riferimento a tale imposta, con conseguente accoglimento dell'originario ricorso del contribuente in parte qua; per il resto, il ricorso va rigettato.

10.1. In ragione della soccombenza reciproca, sussistono giusti motivi per l'integrale compensazione tra le parti delle spese di lite, ivi comprese quelle relative ai gradi di merito.

P.Q.M. La Corte, pronunciando sul ricorso per cassazione, accoglie l'originaria impugnazione del ricorrente nei limiti di cui in motivazione; rigetta per il resto il ricorso e dichiara interamente compensate tra le parti le spese di lite.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza