

Sentenza del 20/12/2023 n. 35618 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate notificava a A.A., il 21.12.2012, l'avviso di accertamento n. (Omissis), in relazione all'anno (Omissis), con il quale era liquidata maggiore Irpef per l'importo di Euro 230.753,00, oltre interessi e sanzioni, in conseguenza della contestazione di un maggior reddito, conseguito ma non dichiarato, nella misura di Euro 541.958,00. L'atto impositivo trovava fondamento nelle indagini bancarie effettuate sui conti correnti ritenuti riferibili al contribuente.

A.A. promuoveva accertamento con adesione, che non sortiva esito positivo, ma nelle more della procedura conseguiva riduzione in autotutela della pretesa tributaria, che rimaneva fissata in un maggior reddito pari ad Euro 172.175,00, avendo il contribuente dimostrato che la disponibilità delle ulteriori somme contestate dipendeva da disinvestimenti.

2. A.A. impugnava l'avviso di accertamento innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Salerno, proponendo plurime censure. La CTP accoglieva parzialmente il ricorso, accertando la non riferibilità al ricorrente di un conto corrente intestato a tal B.B., e rideterminava l'importo del reddito imponibile in Euro 141.989,00.

3. Avverso la decisione adottata dai giudici di primo grado spiegava appello il contribuente, nella parte in cui era risultato soccombente, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, sezione staccata di Salerno. La CTR rigettava il ricorso.

4. Ha impugnato per cassazione la pronuncia adottata dai giudici del gravame A.A., affidandosi a quattro mezzi d'impugnazione. Resiste mediante controricorso l'Amministrazione finanziaria.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il contribuente contesta la violazione della L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7 (c.d. Statuto del contribuente), per non avere la CTR rilevato la nullità dell'atto impositivo, perchè l'Amministrazione finanziaria non ha rispettato il termine dilatorio di sessanta giorni tra l'ultimo contatto avuto con l'odierno ricorrente, e la notifica dell'avviso di accertamento.

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ancora ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente censura la violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , artt. 38 e 42 , per non avere il giudice dell'appello rilevato l'invalidità dell'avviso di accertamento, in quanto privo dell'indicazione della categoria reddituale cui ascrivere i versamenti per cui è causa, con la conseguenza che alle movimentazioni bancarie contestate non poteva attribuirsi il valore di elementi presuntivi di evasione fiscale, perchè la presunzione "è riferibile esclusivamente alle categorie del reddito di impresa o di lavoro autonomo", mentre quello conseguito dal

contribuente "circostanza mai contestata dall'Amministrazione, è un reddito di partecipazione" (ric. p. 21 s.).

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il contribuente critica la violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 32 , n. 2, in relazione al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 38 , comma 3, e della L. n. 212 del 2000 , art. 7 e D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 42 nonché agli artt. 2697 , 2718 e 2729 c.c., per avere la CTR erroneamente ritenuto applicabile la presunzione legale relativa del conseguimento di un maggior reddito imponibile, in relazione a proventi rilevati mediante accertamenti bancari, non conseguenti ad attività di lavoro autonomo o d'impresa, conseguendone l'indebita inversione dell'onere della prova, potendo invece l'accertamento di tali versamenti valere solo quale presunzione semplice in relazione a proventi aventi diversa origine, e dovendo perciò essere necessariamente supportato da ulteriori riscontri oggettivi.

4. Mediante il quarto mezzo d'impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente contesta la violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.p.c., per avere la CTR erroneamente ritenuto riferibili al contribuente i versamenti su un conto corrente a lui intestato, ma in realtà utilizzato per gestire le transazioni dell'associazione sportiva dilettantistica Grifondoro di cui era Presidente, senza neppure esaminare le allegazioni documentali fornite dal contribuente.

5. Con il suo primo motivo di ricorso A.A. lamenta la violazione della L. n. 212 del 2000 , art. 12 , cui conseguirebbe l'invalidità dell'atto impositivo impugnato, per non avere l'Amministrazione finanziaria riconosciuto al contribuente il termine dilatorio di sessanta giorni dopo l'"ultimo incontro" tra l'Ufficio ed il contribuente, intervenuto il (Omissis), notificando l'avviso di accertamento dopo "meno di 30 giorni" (ric., p. 15).

5.1. In materia di pretesa violazione del termine di cui all'art. 12 cit., la CTR ha respinto le contestazioni del ricorrente osservando che il termine dilatorio non trova applicazione in ogni accertamento tributario, bensì solo qualora siano intervenuti accessi, ispezioni o verifiche nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente.

5.2. La decisione assunta dal giudice del gravame non merita censura. Questa Corte regolatrice ha già avuto modo di statuire, esprimendo un principio estensibile, che "gli avvisi di accertamento emessi ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 32 e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 51 per effetto del controllo delle dichiarazioni e della documentazione contabile del contribuente, non sono assoggettati al termine dilatorio previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 12 , comma 7, la cui applicazione postula lo svolgimento di accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali del contribuente, e non si estende all'ipotesi in cui la pretesa impositiva sia scaturita dall'esame di atti sottoposti all'Amministrazione finanziaria dallo stesso contribuente e da essa esaminati in ufficio", Cass. sez. VI-V, 9.10.2014, n. 21391; del resto non si è mancato, più di recente, di confermare che "in tema di accertamento fiscale, il termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7, opera soltanto in caso di controllo eseguito presso la sede del contribuente e non anche alla diversa ipotesi, non assimilabile alla precedente, di accertamenti cd. a tavolino, atteso che la naturale "vis expansiva" dell'istituto del

contraddittorio procedimentale nei rapporti tra fisco e contribuente non giunge fino al punto di imporre termini dilatori all'azione di accertamento derivanti da controlli eseguiti nella sede dell'Amministrazione sulla base dei dati forniti dallo stesso contribuente o acquisiti documentalmente", Cass. sez. VI-V, 5.11.2020, n. 24793.

5.2.1. Nel caso di specie, peraltro, si è svolta tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria un'ampia fase di contraddittorio predibattimentale, con ripetuti incontri e produzione di documentazione, che ha anche comportato l'annullamento in autotutela dell'atto impositivo, in relazione ad ampia parte della pretesa fiscale, e nessuna violazione del diritto di difesa del contribuente si è verificata.

Il primo strumento d'impugnazione deve quindi essere respinto.

6. Il ricorrente, con il secondo ed il terzo strumento di impugnazione, censura poi la affermata invalidità dell'avviso di accertamento, non rilevata dalla CTR, in quanto l'atto impositivo risulta privo dell'indicazione della categoria cui appartengono i pretesi maggiori redditi contestatigli, con la conseguenza che ai versamenti accertati, rilevati mediante analisi delle movimentazioni bancarie, non poteva attribuirsi il valore di elementi di evasione fiscale assistiti da presunzione legale (relativa), perchè la presunzione è riferibile esclusivamente alle categorie del reddito di impresa o di lavoro autonomo mentre quello conseguito dal contribuente "circostanza mai contestata dall'Amministrazione, è un reddito di partecipazione" (ric., p. 21 s.). L'errore commesso dalla CTR ha importato, nella prospettazione del ricorrente, che il giudice del gravame ha ritenuto di poter avallare un'indebita inversione dell'onere della prova, mentre l'accertamento, così come effettuato, può invece valere solo quale presunzione semplice, in relazione a versamenti aventi origine diversa dal reddito d'impresa o da lavoro autonomo, e dovendo perciò l'atto impositivo essere necessariamente supportato da ulteriori riscontri oggettivi, a pena d'invalidità.

I due motivi di ricorso presentano elementi di connessione, e possono essere trattati congiuntamente, per ragioni di sintesi e chiarezza espositiva.

6.1. La CTR esamina la contestazione descritta, esposta nel sesto motivo d'appello e qui riproposta dal contribuente, e ricorda che ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 32 , comma 1, n. 2, i dati e gli elementi risultanti dai conti bancari "sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine. L'indagine finanziaria eseguita nei confronti di un soggetto ha come scopo quello di riscontrare se le movimentazioni attive e passive risultanti dai conti bancari sia compatibile o meno con la sua complessiva capacità contributiva... I rilievi contestati dall'ufficio accertatore, scaturiscono dalla mancata produzione da parte del ricorrente di idonee giustificazioni a supporto delle movimentazioni bancarie... incombe sul contribuente l'onere di provare, rispetto alla presunzione legale emergente dai dati delle movimentazioni bancarie, che i singoli versamenti si riferiscano a ricavi dichiarati... in materia, sussiste inversione dell'onere della prova, alla presunzione di legge (relativa) non può essere contrapposta una mera affermazione di carattere generale" (sent. CTR, p. 6).

La valutazione espressa dal giudice dell'appello risulta quindi ben comprensibile. Ha ritenuto la CTR che in presenza dell'accertamento di versamenti bancari non riferibili a redditi dichiarati, indipendentemente dalla natura dei proventi, opera la presunzione legale relativa che trattasi di redditi sottratti a tassazione, la quale può essere superata dal contribuente assicurando la prova contraria.

6.2. La decisione adottata dal giudice del gravame risulta condivisibile, ed è conforme all'orientamento interpretativo espresso in materia da questa Corte regolatrice. Si è infatti già avuto occasione di chiarire che "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 32 , attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare, con una prova non generica ma analitica per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili", Cass. sez. V, 29.7.2016, n. 15857 .

6.2.1. Tenuto conto che il contribuente censura specificamente la mancata indicazione della categoria reddituale in cui sono classificabili le contestate operazioni imponibili, risulta allora opportuno indicare il principio di diritto secondo cui "In tema d'imposte sui redditi, la presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 32 , comma 1, nn. 2 e 7, non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti, a qualunque categoria di reddito siano riferibili i proventi accertati, come si ricava dal successivo art. 38, riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, cui rinvia lo stesso art. 32, comma 1, n. 2; fermo restando che, in considerazione della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014 , le operazioni bancarie di prelevamento hanno valore presuntivo nei confronti dei soli titolari di reddito di impresa, mentre quelle di versamento lo hanno nei confronti di tutti i contribuenti, i quali possono contrastarne l'efficacia dimostrando che le stesse sono già incluse nel reddito soggetto ad imposta o sono irrilevanti" (sostanzialmente conforme, Cass. sez. V, 20.1.2017, n. 1519).

Sembra ancora opportuno evidenziare, quindi, che nel caso di specie sono stati contestati al contribuente i soli versamenti bancari (non i prelevamenti), e può aggiungersi che l'avviso di accertamento è stato emesso a seguito di un prolungato confronto tra le parti. Peraltro lo stesso ricorrente attesta che la categoria reddituale cui sono ascrivibili i versamenti risulta incontestata tra le parti.

Anche il secondo ed il terzo motivo di ricorso risultano pertanto infondati e devono essere respinti.

7. Con il quarto mezzo d'impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente critica la CTR per aver erroneamente ritenuto riferibili al contribuente i versamenti riscontrati su conto corrente a lui intestato, ma in realtà utilizzato per gestire le transazioni dell'associazione sportiva dilettantistica Grifondoro, senza neppure esaminare le allegazioni

documentali da lui fornite. Il motivo di ricorso presenta evidenti limiti nella sua formulazione, come sarà evidenziato.

Il contribuente sostiene che i versamenti confluiti su uno dei conti correnti accesi a suo nome non erano in realtà riferibili a redditi propri, bensì ad accrediti dipendenti dalla sua qualità di dirigente di associazione sportiva dilettantistica, e lamenta al giudice dell'appello di non aver esaminato la documentazione che aveva allegato a supporto della propria tesi.

7.1. La CTR, in proposito, ha richiamato e confermato le valutazioni espresse dai giudici di primo grado, e non ha mancato di aggiungere: "Il Collegio rileva che dalla disamina degli allegati 2 e 3 alla nota di deposito documenti e memorie illustrative dell'1.10.2013 non è possibile ritenere provato quanto asserito dal contribuente... nessuna prova concreta volta a scongiurare quanto acclarato ha fornito la parte privata, soprattutto tenendo conto dell'intestazione formale del conto corrente in questione" (sent. CTR, p. 7 s.).

7.2. In considerazione del principio di specificità, che deve essere rispettato nel proporre motivi di ricorso per cassazione, A.A. avrebbe dovuto, a fronte delle chiare valutazioni espresse dal giudice dell'appello, chiarire in qual modo avesse dimostrato che ognuna delle operazioni di versamento registrate sul conto corrente in questione fossero relative all'attività dell'associazione sportiva di cui era Presidente. Il ricorrente, però, non ha provveduto a tanto, e neppure si è confrontato con la decisione assunta dalla CTR, non ne ha contrastato le valutazioni, limitandosi a segnalare alcuni documenti che allega di avere prodotto, senza riprodurne il contenuto neppure in sintesi. Evidentemente non è consentito a questo giudice di legittimità analizzare la produzione documentale del contribuente al fine di ricercare se possano individuarsi elementi idonei ad assicurare fondamento alle sue prospettazioni.

Il quarto motivo di impugnazione risulta pertanto inammissibile. In definitiva il ricorso introdotto da C.C. deve essere rigettato.

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

8.1. Ricorrono i presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, anche del c.d. doppio contributo.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M. rigetta il ricorso introdotto da A.A., che condanna al pagamento delle spese processuali del giudizio di cassazione in favore della costituita controricorrente, e le liquida in complessivi Euro 7.500,00, 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.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza