

Sentenza del 28/12/2023 n. 36205 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. propone ricorso, affidato a sei motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Campania, aveva rigettato l'appello proposto nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 14139/35/2014 della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli che aveva rigettato il ricorso proposto dal suddetto contribuente, titolare della ditta individuale "La Fiorente di A.A.", esercente l'attività di commercio al dettaglio di gioielleria e argenteria, avverso l'avviso di accertamento n. (Omissis) con il quale l'Ufficio, previo p.v.c. della G.d.f. del 29 giugno 2012, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 32 , comma 1, n. 2 e art. 39 , comma 1, lett. d), il D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 54, comma 2, n. 2, aveva contestato nei confronti di quest'ultimo, per il 2008, un maggior reddito imputabile, ai fini Irpef, Irap e Iva- oltre sanzioni- ascrivendo a ricavi non dichiarati le movimentazioni bancarie risultate ingiustificate rilevate sui conti correnti intestati al contribuente.

2. In punto di diritto, per quanto di interesse, il giudice di appello ha affermato che - premesso che il gravame avrebbe dovuto essere addirittura dichiarato in massima parte inammissibile per difetto di specificità dei motivi avendo l'appellante ribadito puramente le deduzioni esposte dinanzi al giudice di prime cure senza addurre specifiche censure avverso la sentenza di primo grado-nondimeno la decisione impugnata andava condivisa nel suo impianto argomentativo in quanto: 1) ai sensi della L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 5, non esisteva alcun termine finale entro il quale esaurire le verifiche ma soltanto un termine, nella specie non violato, per la permanenza dei verificatori presso il contribuente; 2) le indagini bancarie erano state autorizzate con atto comunicato al contribuente; 3) quanto al contraddittorio preventivo, risultava dagli allegati al processo verbale di constatazione che esso aveva avuto luogo per espressa ammissione del contribuente; 4) con riferimento alla eccepita attività collaterale di intermediazione e procacciamento per acquisti di pietre preziose - come già osservato dal giudice di prime cure- il contribuente non aveva fornito il nominativo dei beneficiari delle somme addebitate nè la prova della provenienza di quelle accreditate; in mancanza di un riscontro nei documenti contabili, non potevano assumere valenza probante di tale attività le semplici copie di fatture versate in atti emesse da società con sede in Columbia; 5) non sussisteva, dunque, la prova della eccepita non imponibilità ai fini Iva di tale attività ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 7 , nè della assoggettabilità ad Iva delle provvigioni nella misura del 10% risultando dai documenti in atti la assenza di alcuna decrescenza del volume di affari; 6) anche la legittimità delle irrogate sanzioni andava confermata.

3. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

4. Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Locatelli Giuseppe, ha depositato le sue conclusioni scritte chiedendo il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 53 per avere la CTR paventato un'inammissibilità dell'atto di appello per difetto di specificità dei motivi addotti a sostegno del gravame sebbene il contribuente avesse formulato specifiche censure avverso ogni singola statuizione del giudice di prime cure.

1.1. Il motivo è inammissibile per difetto di interesse.

1.2. Invero, in sede di legittimità sono inammissibili, per difetto di interesse, le censure rivolte avverso argomentazioni contenute nella motivazione della sentenza impugnata e svolte "ad abundantiam" o costituenti "obiter dicta", poichè esse, in quanto prive di effetti giuridici, non determinano alcuna influenza sul dispositivo della decisione (Cass. n. 22380 del 2014 ; Cass. n. 23635 del 2010 ; n. 15234 del 2007).

1.3. Nella sentenza impugnata, la CTR, lungi dal dichiarare inammissibile l'appello per difetto di specificità dei motivi ha soltanto, in via preliminare, ipotizzato tale inammissibilità ("il gravame dovrebbe addirittura dichiararsi in massima parte inammissibile per difetto di specificità dei motivi esposti a sostegno del medesimo e ciò invero tutte le volte in cui l'appellante, come nella specie, si limita a ribadire puramente e semplicemente le deduzioni esposte davanti ai primi giudici senza addurre puntuali ragioni censorie avverso il loro decisum"), senza che tale statuizione concreti una autonoma ratio decidendi, avendo lo stesso Collegio superato ("Nondimeno la gravata sentenza va condivisa in tutto il suo impianto argomentativo") tale ipotesi - rimasta tale - con argomentazioni di merito in ordine ai singoli motivi di gravame.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 32 , comma 1, n. 2, in combinato disposto con l' art. 2697 c.c. per avere la CTR affermato apoditticamente l'effettiva realizzazione di un contraddittorio amministrativo ante accertamento, il D.P.R. n. 600 del 1973 , ex art. 32, comma 1, sebbene lo svolgimento dello stesso - quale necessario presupposto a pena di nullità dell'atto impositivo- fosse stata fortemente negata dal contribuente nei propri atti difensivi e, in particolare, in appello.

3. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 , comma 2, n. 4, art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4., art. 118 disp. att. c.p.c. e art. 111 Cost. per avere la CTR ritenuto svolto il contraddittorio amministrativo ante accertamento, con una motivazione apparente, del tutto priva dell'esposizione delle ragioni alla base della decisione.

4. I motivi secondo e terzo - da analizzare congiuntamente per connessione - sono, in parte inammissibili, in parte infondati.

4.1. In termini generali, "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, 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" (Sez. U, Sentenza n. 24823 del 09/12/2015, Rv. 637604 - 01).

Più specificamente "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presunzione il D.P.R. n. 600 del 1973 , ex art. 32, consente all'Amministrazione finanziaria di riferire "de plano" ad operazioni imponibili i dati raccolti in sede di accesso ai conti correnti bancari del contribuente, salva la prova contraria da parte di costui, e la legittimità della utilizzazione degli elementi risultanti dalle movimentazioni bancarie non è condizionata alla previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente sin dalla fase dell'accertamento, posto che il citato art. 32 prevede quel contraddittorio alla stregua di mera facoltà, non di obbligo, dell'amministrazione tributaria (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 35205 del 2022 ; Sez. 5, Sentenza n. 10249 del 26/04/2017; cfr. Cass. 14675/06 , 4601/06 , 25142/09) sicchè dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti. (Cass. nn. 25770/2015 , 446/2013).

4.2. 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 obiettivamente 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 ; Cass. n. 29124/2021).

4.3. Nella sentenza impugnata, sul motivo di appello concernente l'assunta mancata realizzazione del contraddittorio preventivo, la CTR ha affermato che "quanto al contraddittorio, poi risulta(va) dagli allegati al processo verbale di constatazione che esso ebbe luogo, addirittura per espressa ammissione dell'A.A.".

4.4. Tale statuizione lungi dal concretare un'ipotesi di motivazione apparente, esplicita chiaramente le ragioni del rigetto della predetta doglianza nel ravvisato - con un accertamento in fatto in base all'esame degli allegati al p.v.c. della G.d.F. e avuto riguardo alla espressa ammissione in tal senso da parte del contribuente - espletamento del previo contraddittorio amministrativo.

4.5. Peraltro, quanto all'assunta violazione del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 32 , comma 1, n. 2) e art. 2697 c.c., la CTR ha ben governato i principi sopra richiamati, accertando, peraltro, con un insindacabile apprezzamento di fatto - con conseguente inammissibilità, sotto questo aspetto, della prospettata censura in quanto tendente ad una rivisitazione di merito - l'avvenuta realizzazione del contraddittorio preventivo, la cui mancanza, per quanto sopra ricordato, non avrebbe comunque comportato l'illegittimità della rettifica fiscale, e, non essendo, quanto all'Iva, comunque, nemmeno adombrato nel mezzo in esame sulla base di quali specifici, elementi

probatori, l'esito dell'istruttoria amministrativa potrebbe essere stato diverso (Corte giust., C-129/13, Kamino International Logistics).

5. Con il quarto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 , comma 2, n. 4 e art. 61 , art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, art. 118 disp. att. c.p.c. sotto un distinto profilo, per avere la CTR ritenuto, con una motivazione apparente, senza valutare la produzione documentale offerta dal contribuente, non comprovata da quest'ultimo la eccepita riconducibilità delle contestate movimentazioni riscontrate sui suoi conti correnti all'attività parallela di intermediazione nel commercio internazionale di preziosi.

6. Con il quinto motivo si denuncia: 1) in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell' art. 2697 c.c. e art. 115 c.p.c., comma 1; 2) in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame circa un fatto decisivo e controverso per il giudizio per avere la CTR ritenuto non provato dal contribuente l'effettivo svolgimento dell'attività di intermediazione nel commercio internazionale di preziosi, quale addotta giustificazione delle contestate movimentazioni bancarie, omettendo di esaminare il materiale probatorio fornito, in merito, dallo stesso (missive, recanti l'indicazione del cliente finale, con le quali il fornitore colombiano prendeva accordi sulle vendite delle pietre preziose con il contribuente; fatture emesse dal venditore al cliente straniero finale che evidenziavano l'esatta corrispondenza con l'oggetto della missiva quanto alla transazione commerciale e al prezzo ivi pattuito, le bolle di accompagnamento delle pietre compravendute a dimostrazione dell'invio delle stesse dal fornitore colombiano direttamente al cliente finale).

7. I motivi quarto e quinto- da trattare congiuntamente per connessione- sono in parte inammissibili, in parte infondati.

7.1. E' utile premettere che, come questa Corte ha già avuto modo di affermare, 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. n. 600 del 1973 , 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 e sono prive di rilevanza fiscale (Cass. nn. 22179/2008 , 18081/2010 , 15857/2016 , 4829/2015); ciò vale anche in tema di IVA, al fine di superare la presunzione di imponibilità delle operazioni confluite nelle movimentazioni bancarie posta a carico del contribuente dal D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 51 , comma 2, numero 2, (Cass. sent. n. 21303/2013 ; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 10249 del 2017).

7.2. Tanto la presunzione, stabilita dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 51 , comma 2, n. 2, in tema di accertamento dell'IVA, quanto la presunzione di cui alla analoga norma del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 32 , comma 1, n. 2, dettata in materia di imposte sui redditi - che peraltro hanno portata generale essendo applicabili, non solo al reddito di impresa, ma anche al reddito da lavoro autonomo e professionale (Cass. n. 14041 del 2011 ; n. 11750 del 2008 , n. 430 del 2008 , n. 4601 del 2002)- presentano un contenuto complesso, consentendo di riferire tutti i movimenti bancari rilevati dal conto all'attività economica svolta dal contribuente, qualificando gli

"accrediti" come ricavi, e gli "addebiti" egualmente come manifestazione di ricchezza in quanto considerati spese per corrispettivi versati per acquisti di beni e servizi reimpiegati nella produzione di maggiori ricavi di ammontare non inferiore agli importi prelevati: la presunzione legale "juris tantum", può essere vinta dal contribuente soltanto se offre la prova liberatoria che dei movimenti sui conti bancari egli ha tenuto conto nelle dichiarazioni, o che gli accrediti e gli addebiti registrati sui conti non si riferiscono ad operazioni imponibili, occorrendo all'uopo che vengano 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 (Cass. n. 26692 del 2005 ; n. 20199 del 2010 ; n. 16650 del 2011 ; n. 26173 del 2011 - con riferimento al D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 32 , in materia di imposte sui redditi; n. 15217 del 2012; n. 1418 del 2013; n. 6595 del 2013; n. 21303 del 2013; n. 20668 del 2014; n. 26111 del 2015; n. 30376/2018; n. 11762 del 2019. La presunzione legale in questione ha superato il vaglio di costituzionalità in relazione agli artt. 3 e 53 Cost., - sentenza Corte Cost. n. 225 del 2005 -: cfr. Cass. n. 13036 del 2012 . Vedi Corte Cost. ord. n. 260 del 2000 ; Corte Cost. ord. n. 173 del 2008 ; Corte Cost. n. 228 del 2014).

7.3. Questa Corte, a sezioni unite, ha affermato che "In tema di ricorso per cassazione, per dedurre la violazione dell' art. 115 c.p.c., occorre denunciare che il giudice, in contraddizione espressa o implicita con la prescrizione della norma, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli (salvo il dovere di considerare i fatti non contestati e la possibilità di ricorrere al notorio), mentre è inammissibile la diversa doglianza che egli, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività valutativa consentita dall' art. 116 c.p.c." (Sez. U, n. 20867 del 30/09/2020; Sez. 5, Ordinanza n. 16016 del 09/06/2021).

7.4. Peraltro, la violazione del precetto di cui all' art. 2697 c.c., si configura soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne è gravata secondo le regole dettate da quella norma, e non anche quando, a seguito di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, il giudice abbia errato nel ritenere che la parte onerata abbia assolto tale onere, poichè in questo caso vi è soltanto un erroneo apprezzamento sull'esito della prova, sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all' art. 360 c.p.c., n. 5 (tra le altre, Cass. Sez. L -, Sentenza n. 17313 del 19/08/2020; Cass. 23518 del 2018 ; Cass. n. 571 del 2017 ; n. 19064 del 2006 , n. 15107 del 2013).

7.5. Invero, con il quinto motivo di ricorso, il contribuente, pur prospettando una violazione dell' art. 115 c.p.c. e art. 2697 c.c., ha inammissibilmente denunciato un'indebita valutazione da parte del giudice di appello del materiale probatorio prodotto in atti, avendo quest'ultimo - con un accertamento in fatto non sindacabile in sede di legittimità - ritenuto non provata da parte di A.A. l'addotta attività parallela di intermediazione nel commercio di pietre preziose, quale assunta giustificazione a contrario delle contestate movimentazioni riscontrate sui suoi conti correnti bancari ("esso contribuente non aveva fornito il nominativo dei beneficiari delle somme addebitate nè la prova della provenienza di quelle accreditate. Le medesime poi non avevano trovato giustificazione nei documenti contabili, il che rende di per sè frustranea ogni doglianza

dell'A.A. sull'argomento, non essendo chiaramente probanti nei sensi da lui dedotti le pure e semplici copie di fatture versate in atti per come emesse da società con sede in Colombia").

7.6. Quanto al denunciato vizio di "omesso esame circa un fatto decisivo", in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, tale norma (nella formulazione risultante dalle modifiche introdotte dal D.L. n. 83 del 2012 , conv. dalla L. n. 143 del 2012, applicabile *ratione temporis*), riferisce l'omesso esame ad un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico-naturalistico (Cass. Sez. U, 8053/2014 , Cass. 24035/2018), non assimilabile in alcun modo a "questioni" o "argomentazioni" (Cass. n. 12481 del 2022 ; 2268/2022 , 22397/2019 , 14802/2017). Affinchè una simile censura sia rituale deve quindi trattarsi di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Con la conseguenza, tra l'altro, che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, tale vizio, qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass. 27415/2018 , 7472/2017); rimane peraltro estranea dall'ambito del vizio in questione qualsiasi censura volta a criticare il "convincimento" che il giudice si sia formato in esito all'esame del materiale istruttorio (Cass. 20553/2021).

7.7. Nel caso in esame, la doglianza investe il ragionamento decisorio nella sua complessità, ciò che tradisce l'attesa di una inammissibile rivisitazione del materiale probatorio-indiziario, avendo il giudice di appello apprezzato, conformemente ai principi sopra richiamati, la inidoneità delle prodotte copie di fatture emesse da società colombiane e, dunque, evidentemente, in modo implicito, anche della documentazione a queste strettamente correlata (missive e bolle di accompagnamento), a comprovare l'assunta attività di intermediazione addotta quale giustificazione a contrario delle contestate operazioni.

7.8. Peraltro, la doglianza mossa ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, è inammissibile in quanto contravviene al principio, condiviso dal Collegio, secondo cui nell'ipotesi, come quella che ci occupa, di "doppia conforme" prevista dall' art. 348 ter c.p.c., comma 5, applicabile anche nel giudizio di legittimità in materia tributaria, ovvero al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale (cfr. Cass., Sez. U., n. 8053 del 2014), il ricorrente in cassazione, per evitare l'inammissibilità del motivo di cui all' art. 360 c.p.c., n. 5, deve indicare le ragioni di fatto poste a base della decisione di primo grado e quelle poste a base della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse (Cass. 5528 del 2014); adempimento che il ricorrente, nel caso di specie, non ha svolto, emergendo comunque dal contenuto del ricorso che identica è la *quaestio facti* esaminata dalle due commissioni.

7.9. Quanto al vizio dedotto con il quarto motivo di motivazione apparente, nella specie, il giudice di appello ha chiaramente esternato, per quanto sopra esposto, le ragioni sottese alla sua decisione di legittimità della rettifica fondata sulla presunzione legale (relativa) ex art. 32 cit., nella specie ritenuta non superata ad opera del contribuente.

8. Con il sesto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 , comma 2, n. 4 e art. 61 , art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, art. 118 disp. att. c.p.c. per avere la CTR rigettato- senza in alcun

modo motivare, anzi con affermazioni del tutto estranee all'eccezione formulata - la doglianza del contribuente circa l'assenza del presupposto della territorialità delle operazioni contestate e dunque, la loro non assoggettabilità ad Iva ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 7.

8.1. Il motivo è infondato.

8.2. Invero, quanto alla doglianza del contribuente in ordine all'extraterritorialità delle operazioni contestate e, quindi, alla non assoggettabilità delle stesse ad Iva il D.P.R. n. 633 del 1972 , ex art. 7, la CTR ha ritenuto la insussistenza di prova circa la vantata applicabilità del detto articolo. Invero, tale asserzione del giudice di appello - lungi dall'essere correlata, come dedotto dal ricorrente alla rilevata assenza di "alcuna decrescenza del volume di affari" riferita, invece, alla ritenuta non assoggettabilità ad Iva delle provvigioni nella misura del 10% - trova la sua motivazione proprio nella ravvisata mancata prova da parte del contribuente dell'assunta attività parallela di intermediazione nel commercio internazionale di preziosi, quale addotta giustificazione delle contestate movimentazioni bancarie.

9. In conclusione, il ricorso va rigettato.

10. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 30.000,00 per compensi oltre spese prenotate a debito.

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

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza