

Sentenza del 28/12/2023 n. 36250 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento integrativo - presupposti- sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi- legittimità- sussiste

Massima:

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'amministrazione può emettere un avviso di accertamento integrativo sulla base della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, non della semplice rivalutazione o del maggiore approfondimento di dati probatori già interamente noti all'ufficio al momento dell'emissione dell'avviso originario.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, 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 di A.A., avverso la sentenza n. 30/31/2013 della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli che aveva accolto 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 30.8.2011, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1 , n. 2 e art. 39, comma 1, lett. d) , del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 54, comma 2, n. 2, aveva contestato nei confronti di quest'ultimo, per il 2006, un maggior reddito imputabile ai fini Irpef, Irap e Iva, ascrivendo a ricavi non dichiarati le movimentazioni risultate ingiustificate riscontrate sugli estratti conto bancari spontaneamente esibiti dal contribuente ai verificatori all'atto dell'accesso.

2. Resiste con controricorso il contribuente.

3. L'Agenzia ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

4. Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Dott. Giuseppe Locatelli, ha depositato le sue conclusioni scritte chiedendo l'accoglimento dei motivi da due a cinque del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c. , del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 , per avere la CTR rigettato l'appello dell'Agenzia con una motivazione apparente, stante l'erronea ricostruzione dei fatti di causa - facendo riferimento, nella parte in fatto, ad un giudizio di primo grado avente ad oggetto l'impugnazione di una "cartella di pagamento" relativa all'iscrizione a ruolo di somme divenute definitive per mancata impugnazione dei prodromici avvisi di accertamento e all'accoglimento del ricorso per intervenuta "decadenza" dell'Ufficio dal potere di emettere gli atti impositivi per gli anni 2002 e 2003 - con una conseguente decisione non coerente con il thema decidendum del giudizio in esame.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 132 c.p.c. , per avere la CTR fornito una motivazione apparente ovvero, comunque, omesso di esaminare, il motivo di appello con il quale l'Ufficio aveva dedotto la violazione dell'art. 112 c.p.c. , da parte della CTP per avere accolto il ricorso in base all'eccezione sollevata dal contribuente soltanto con la memoria integrativa del D.Lgs. n. 546 del 1992 , ex art. 32, di illegittimità dell'avviso impugnato in quanto sostituito e integrato da un secondo avviso di accertamento emesso, sempre per il 2006, nelle more del giudizio di primo grado.

3. Con il terzo 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. 32 , per avere la CTR confermato l'annullamento dell'avviso di accertamento impugnato per un motivo - quello di essere stato sostituito e integrato da un secondo avviso - dedotto dal contribuente in primo grado soltanto nella memoria integrativa del D.Lgs. n. 546 del 1992 , ex art. 32, sebbene i motivi di ricorso potessero essere modificati o integrati soltanto con motivi aggiunti nei limiti consentiti ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 24 .

4. Con il quarto motivo, si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 132 c.p.c. , per avere la CTR confermato l'annullamento dell'avviso impugnato essendo stato sostituito da un secondo avviso contenente un accertamento "per un importo ben maggiore" rispetto al primo, con ciò senza spiegare le ragioni per le quali il secondo avviso avrebbe avuto un valore sostitutivo del primo in relazione alle argomentazioni prospettate dall'Ufficio in sede di appello circa la valenza meramente integrativa del secondo avviso atteso che "nella colonna del dichiarato" riportava i valori precedentemente accertati dall'Amministrazione con il primo provvedimento.

5. Con il quinto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, per avere la CTR confermato l'annullamento dell'impugnato avviso di accertamento in quanto lo stesso era stato "sostituito" da un secondo avviso "per un importo ben maggiore" sebbene, come evidenziato dall'Ufficio

nell'atto di appello, non si fosse trattato di un'ipotesi di accertamento sostitutivo atteso che mentre il primo avviso, notificato il 16 dicembre 2011, era stato emesso, previo p.v.c. della G.d.F., sulla base di una parte delle movimentazioni bancarie reperite dai verificatori all'atto dell'accesso ed esibite in modo spontaneo dal contribuente, il secondo avviso - emesso sulla base della documentazione bancaria, relativa ai vari conti correnti facenti capo alla ditta, acquisita presso gli istituti di credito previa apposita autorizzazione - riportava in motivazione, nella colonna "dichiarato", i valori precedentemente accertati con il primo avviso il che denotava la valenza meramente integrativa di quest'ultimo.

6. Con il sesto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. , per non essersi la CTR pronunciata sul motivo di appello con il quale l'Ufficio aveva insistito sulla legittimità, nel merito, della pretesa fatta valere con l'atto impositivo impugnato, non essendo risultata mai dichiarata nè in concreto provata l'attività collaterale di intermediazione nella compravendita di pietre preziose addotta dal contribuente a giustificazione delle contestate movimentazioni finanziarie.

7. Premessa l'ammissibilità, in punto di autosufficienza, dei motivi primo e secondo, e disattesa, con riguardo al quarto, l'eccezione di inammissibilità sollevata dal contribuente per tendere ad una rivalutazione del merito, atteso che trattasi di una denuncia di motivazione apparente senza contestazione della ricostruzione in fatto operata in sentenza, i mezzi primo, secondo e quarto - da trattare congiuntamente per connessione - sono fondati quanto al denunciato vizio di motivazione apparente.

7.1. La mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell'art. 132 c.p.c. , n. 4 (e nel caso di specie del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 , n. 4) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, si configura quando la motivazione manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero (...) essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decisum. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053; successivamente tra le tante Cass. 25/09/2018, n. 22598; Cass. 01/03/2022, n. 6626). In particolare si è in presenza di una "motivazione apparente" allorchè la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perchè consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture. Sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente è poi quella "perplessa e incomprensibile"; in entrambi i casi, invero - e purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le

risultanze processuali - l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione (Cass., Sez. U., 03/11/2016, n. 22232 e le sentenze in essa citate). Va a tale proposito ancora rammentato che questa Corte ha affermato che "in tema di valutazione delle prove ed in particolare di quelle documentali, il giudice di merito è tenuto a dare conto, in modo comprensibile e coerente rispetto alle evidenze processuali, del percorso logico compiuto al fine di accogliere o rigettare domanda proposta, dovendosi ritenere viziata per apparenza la motivazione meramente assertiva o riferita solo complessivamente alle produzioni in atti" (Cass., 30 maggio 2019, n. 14762; Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 17915 del 2023).

7.2. Nel caso di specie la Commissione regionale non si è attenuta ai principi ora richiamati.

7.3. In particolare, nella sentenza impugnata relativa al giudizio d'impugnazione dell'avviso di accertamento (Omissis), ai fini Irpef, Irap e Iva, per l'anno 2006, la CTR, nella parte relativa allo "svolgimento del processo", ha effettuato una non corretta ricostruzione dei fatti di causa facendo riferimento: 1) all'impugnativa dinanzi alla CTP da parte di A.A., titolare della ditta individuale "La Fiorente di A.A.", di una cartella di pagamento "con la quale l'Ufficio (aveva iscritto) a ruolo un primo accertamento di Euro 92.892,02 e un secondo accertamento di Euro 735.377,63, sostenendo in via preliminare che gli accertamenti indicati nella cartella e divenuti definitivi per mancata opposizione non gli erano mai stati notificati"; 2) alla sentenza di primo grado con la quale la CTP aveva accolto il ricorso "dichiarando la nullità della cartella di pagamento" stante: a) in primo luogo, l'intervenuta decadenza dell'Ufficio dovendo gli avvisi essere notificati "entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui era stata presentata la dichiarazione dei redditi e cioè il 31 dicembre 2007 per la dichiarazione dell'anno 2002 e il 31 dicembre 2008 per la dichiarazione dell'anno 2003"; b) in secondo luogo, l'emissione della cartella "in base ad un atto ugualmente nullo"; 3) ai motivi di gravame dell'Agenzia che, oltre a denunciare la violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato (per avere la CTP annullato l'avviso di accertamento per un motivo - quello della sostituzione ad opera di un successivo avviso - eccepito soltanto nella memoria illustrativa) nonchè la non duplicazione degli avvisi di accertamento, aveva insistito "molto anche sulla non decorsa prescrizione".

Tale erroneità nella ricostruzione dei fatti di causa ha comportato quantomeno la "perplexità" della motivazione della sentenza impugnata che, in modo non coerente rispetto alle evidenze processuali - per come esposte nella parte "svolgimento del processo" riferite all'impugnativa di una cartella - è stata incentrata, in sostanza, sulla riscontrata illegittimità del primo avviso accertamento ("quello oggetto del presente giudizio") in quanto "sostituito ma anche integrato" da un secondo avviso basato sugli stessi presupposti.

Invero, anche a volere ritenere chiaro il thema decidendum - ovvero riferito all'impugnativa dell'avviso di accertamento (Omissis) e non già di una cartella esattoriale - la CTR non ha esplicitato il ragionamento logico-giuridico sotteso, in primo luogo, al rigetto del motivo di appello con cui l'Ufficio aveva dedotto la violazione dell'art. 112 c.p.c. , da parte del giudice di primo grado per avere annullato l'avviso di accertamento sulla base di un motivo - quello di

essere stato sostituito da un secondo avviso - indicato dal contribuente soltanto nella memoria illustrativa del D.Lgs. n. 546 del 1992 , ex art. 32, comma 2. Al riguardo, la CTR si è limitata ad affermare che "non si ritiene trattarsi di una pronuncia emessa in violazione di un ne bis in idem della controversia, in considerazione che nel secondo accertamento, emesso per l'annualità 2006, n. (Omissis), in calce alla quarta pagina, si legge "si fa presente che nei prospetti seguenti nella colonna "dichiarato" sono inseriti i valori precedentemente accertati dall'Ufficio nei confronti (...) con atto n. (Omissis), come evidenziato dai giudici di prime cure". Quindi il principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato non è stato lesa in quanto il contribuente si è riferito al primo ricorso e i giudici di primo grado su questo ricorso si è pronunciato".

Uguualmente, premesso che "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'amministrazione può emettere un avviso di accertamento integrativo sulla base della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, non della semplice rivalutazione o del maggiore approfondimento di dati probatori già interamente noti all'ufficio al momento dell'emissione dell'avviso originario" (Sez. 5, Sentenza n. 27565 del 30/10/2018; nello stesso senso, Cass., sez. 5, n. 29723 del 2020) mentre tale presupposto non ricorre nel caso di autoannullamento di precedente avviso di rettifica e sostituzione dello stesso con uno nuovo, contenente lo stesso dispositivo ma una diversa motivazione, "atteso che, in tal caso, non ricorre esercizio del predetto potere integrativo o modificativo (caratterizzato dall'aggiungersi, al precedente provvedimento legittimo, di un ulteriore provvedimento che ne amplia il contenuto), ma sostituzione di un precedente provvedimento illegittimo con un nuovo provvedimento conforme a diritto, nell'ambito del generale potere di autotutela della pubblica amministrazione" (cfr. Cass. 4534/02; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 13891 del 2008; Cass. n. 2920 del 2023), nella sentenza impugnata, la CTR non ha esplicitato le ragioni per le quali ha ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento impugnato per essere stato "non solo sostituito ma anche integrato" da un secondo avviso basato sugli stessi presupposti, limitandosi, in merito, ad affermare che "il primo accertamento è risultato basato sulla documentazione fornita spontaneamente dal contribuente, il secondo si è basato su l'indagine di tutti i conti intestati al sig. A.A., per un importo maggiore"; con ciò senza chiarire i motivi per i quali aveva ritenuto di attribuire al secondo avviso una valenza "sostitutiva", anche in relazione alle eccezioni sollevate a contrario dall'Amministrazione circa il carattere meramente integrativo dello stesso che sarebbe risultato dalla sua motivazione riportante nella "colonna del dichiarato" i valori accertati con il primo avviso, limitato, pertanto, all'accertamento di una frazione del maggior reddito ascrivibile al contribuente.

In conclusione, vanno accolti i motivi primo, secondo e quarto, quanto al denunciato vizio di motivazione, assorbiti i restanti, con cassazione della sentenza impugnata della sentenza impugnata e rinvio anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, secondo e quarto motivo di ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità,

alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 17 ottobre 2023.

Depositato in Cancelleria il 28 dicembre 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza