

Sentenza del 28/12/2023 n. 36281 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRPEF - Accertamenti bancari - Presunzione legale -Onere della prova a carico del contribuente-Sussiste.

Massima:

In materia di accertamenti bancari qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, 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 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 dall'art. 51, secondo comma, numero 2, del DPR n.633/1972.

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

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. A.A. propone ricorso, affidato a cinque 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. 11934/02/2016 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) , del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 54, comma 2, n. 2, aveva contestato nei confronti di quest'ultimo, per il 2010, un maggior reddito imputabile, ai fini Irpef, Irap e Iva, ascrivendo a ricavi non dichiarati le movimentazioni bancarie risultate ingiustificate rilevate sui conti correnti intestati al contribuente.

2. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

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

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4 e art. 118 disp. att. c.p.c. , del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 , per avere la CTR rigettato l'appello del contribuente motivando la decisione per relationem, limitandosi a riportare la motivazione addotta da altro Collegio in altro separato giudizio avente ad oggetto le stesse parti, per annualità differenti, senza esplicitare un proprio percorso logico-argomentativo o, comunque, senza chiarire le ragioni della condivisione, rispetto alla fattispecie al suo esame, delle motivazioni contenute nelle sentenze richiamate di chiusura di altri giudizi di appello.

1.1. Il primo motivo è infondato.

1.2. Come precisato da questa Corte, "ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento" (Cass. n. 9105 del 2017; Cass. n. 25456 del 2018; n. 22949 del 2018; Cass., Sez. 1, 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5, 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., sez. 6-5, 28829 del 2021). Nel processo civile ed in quello tributario, la sentenza la cui motivazione si limiti a riprodurre il contenuto di un atto di parte (o di altri atti processuali o provvedimenti giudiziari), senza niente aggiungervi, non è nulla qualora le ragioni della decisione siano, in ogni caso, attribuibili all'organo giudicante e risultino in modo chiaro, univoco ed esaustivo, atteso che, in base alle disposizioni costituzionali e processuali, tale tecnica di redazione non può ritenersi, di per sè, sintomatica di un difetto d'imparzialità del giudice, al quale non è imposta l'originalità nè dei contenuti nè delle modalità espositive, tanto più che la validità degli atti processuali si pone su un piano diverso rispetto alla valutazione professionale o disciplinare del magistrato (Sez. U., Sentenza n. 642 del 16/01/2015; Sez. 5, Sentenza n. 9334 del 08/05/2015; Sez. 5, Ordinanza n. 29028 del 06/10/2022).

1.3. Nella sentenza impugnata, la CTR - nel confermare la decisione di primo grado - ha condiviso, riproducendole nel corpo della motivazione, le argomentazioni di sentenze di secondo grado, relative alle annualità 2008 e 2009, rese tra le stesse parti in altri giudizi ("L'appello è infondato. Anzi 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 primo giudici senza addurre puntuali ragioni censorie avverso il loro decisu...Nondimeno la gravata sentenza va condivisa in tutto il suo impianto argomentativo, segnatamente considerando che, in primo luogo, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5 , non esiste alcun termine finale entro il quale esaurire le verifiche, ma solo un termine per la permanenza dei verificatori presso il contribuente, termine

nella specie non violato. Incontestabile è poi il fatto che le indagini bancarie erano state autorizzate con atto comunicato al contribuente. Quanto al contraddittorio poi risulta dagli allegati al processo verbale di constatazione che esso ebbe luogo addirittura per espressa ammissione di A.A.. Inoltre, con riferimento alla collaterale attività di intermediazione e procacciamento per acquisti di pietre preziose non può non condividersi il rilievo di prime cure per cui esso contribuente non aveva fornito il nominativo dei beneficiari delle somme addebitate nè la prova della convenienza di quelle accreditate. Le medesime poi non avevano trovato giustificazione nei documenti contabili, il che rende frustanea ogni doglianza dell'A.A. sull'argomento, non essendo chiaramente probanti... le pure e semplici copie di fatture versate in atti per come emesse da società con sede in (Omissis). Del pari va condivisa la rilevata insussistenza di prova circa la vantata applicabilità del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7 , o circa la pretesa assoggettabilità ad Iva delle provvigioni nella misura del 10%, risultando anzi dai documenti in processo che non vi era stata alcuna decrescenza del volume d'affari. Pretestuosa appare infine la richiesta dell'A.A. di esclusione o riduzione delle sanzioni irrogategli") in quanto ritenute, in relazione ai motivi di gravame proposti, applicabili al caso di specie, differenziandosene soltanto per l'annualità di imposta verificata.

2. Con il secondo 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 - nel motivare per relationem facendo riferimento ad altre sentenze emesse, tra le stesse parti, per altre annualità, in grado di appello in altri giudizi - indirettamente paventato un difetto di inammissibilità dell'atto di appello presentato dal contribuente per difetto di specificità nonostante quest'ultimo contenesse precise censure avverso ogni singola statuizione della sentenza di prime cure.

2.1. Il motivo si profila inammissibile.

2.2. Premesso che 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), nella sentenza impugnata, la CTR- nel riprodurre le condivise argomentazioni di sentenze di secondo grado, relative alle annualità 2008 e 2009, rese tra le stesse parti in altri giudizi - 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.

3. Con il terzo 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 con l'art. 2697 c.c. , per avere la CTR - nel motivare per relationem facendo riferimento ad altre sentenze emesse, tra le stesse parti,

per altre annualità, in grado di appello in altri giudizi - ritenuto apoditticamente realizzato, secondo quanto prospettato dall'Agenzia, il contraddittorio amministrativo ante accertamento sebbene la sussistenza di tale presupposto, richiesto dalla giurisprudenza di legittimità a pena di nullità dell'atto impositivo, fosse stata fortemente negata dal contribuente nei propri atti difensivi e, in particolare, in appello.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. 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 del 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).

3.3. Nella sentenza impugnata, la CTR - nel riprodurre le condivise argomentazioni di sentenze di secondo grado relative alle annualità 2008 e 2009 ("quanto al contraddittorio, poi risulta(va) dagli allegati al processo verbale di constatazione che esso ebbe luogo, addirittura per espressa ammissione dell'A.A.") - 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).

4. 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, comma 2, n. 4 e art. 118 disp. att. c.p.c., sotto distinto profilo, per avere la CTR rigettato l'appello del contribuente senza esplicitare le ragioni per le quali avesse disatteso le argomentazioni sviluppate dal contribuente a sostegno della riconducibilità delle contestate

movimentazioni bancarie dei propri conti correnti alla parallela attività di intermediazione di pietre preziose.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. Premesso che 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 , n. 2 (Cass. sent. n. 21303/2013; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 10249 del 2017) nella specie, la CTR- riproducendo le condivise argomentazioni di sentenze di secondo grado relative alle annualità 2008 e 2009- 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("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 (Omissis)").

5. Con il quinto 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, comma 2, n. 4 e art. 118 disp. att. c.p.c., per avere la CTR- nel motivare per relationem facendo riferimento ad altre sentenze emesse, tra le stesse parti, per altre annualità, in grado di appello in altri giudizi - disatteso, senza alcuna motivazione, la doglianza del contribuente circa l'assenza del presupposto della territorialità delle operazioni contestate e dunque della loro assoggettabilità ad Iva in base al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7 .

5.1. Il motivo è infondato.

5.2. Invero, quanto alla doglianza del contribuente in ordine all'extraterritorialità delle operazioni contestate e, quindi, alla non assoggettabilità delle stesse ad Iva del D.P.R. n. 633 del 1972 , ex art. 7, la CTR - riproducendo le condivise argomentazioni di sentenze di secondo grado relative alle annualità 2008 e 2009 - 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.

6. In conclusione, il ricorso va rigettato.

7. 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.

Così deciso in Roma, il 17 ottobre 2023.

Depositato in Cancelleria il 28 dicembre 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza