

Sentenza del 08/02/2023 n. 3880 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. ricorreva avverso nove distinti avvisi di accertamento con i quali per le annualità dal 2002 al 2005 erano rideterminati i tributi reddituali e l'iva a seguito dell'attività istruttoria svolta dall'Ufficio centrale per il contrasto agli illeciti internazionali della Direzione centrale accertamento dell'Agenzia delle entrate, in forza del materiale probatorio sequestrato all'avvocato svizzero B.B. sottoposto a procedimento penale e attinto da misura cautelare personale per fatti di riciclaggio.

La CTP accoglieva i ricorsi sia ritenendo inapplicabile il cosiddetto raddoppio dei termini di cui al D.L. n. 223 del 2006, art. 37 , come convertito in Legge, sia ritenendo fondate le censure di insufficiente motivazione degli atti impugnati, carenza probatoria e difetto di istruttoria oltre che di violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 . L'Amministrazione finanziaria proponeva appello; nelle more del giudizio il contribuente decedeva e si costituiva nel giudizio il curatore dell'eredità giacente.

Con la pronuncia gravata di fronte a questa Corte la CTR della Liguria ha accolto gli appelli riuniti proposti dall'Agenzia delle entrate e dichiarate non dovute alle sanzioni in forza del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 8 .

Ricorre a questa Corte la curatela dell'eredità giacente di A.A. con ricorso affidato a tredici motivi illustrati da memoria;

L'Amministrazione finanziaria è resistente, avendo unicamente depositato atto di costituzione in vista della pubblica udienza.

Motivi della decisione

Il primo motivo denuncia la violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 ; la violazione falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 10 e 11 ; il difetto di sottoscrizione del ricorso in appello proposto dall'Agenzia delle entrate, per avere il giudice dell'appello erroneamente rigettato l'eccezione proposta dal contribuente quanto al vizio dell'atto di appello poichè difettoso nella sottoscrizione del funzionario, apposta da soggetto privo di legittimazione.

Il motivo è infondato.

Invero, questa Corte ha più volte chiarito come (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2138 del 25/01/2019) nei gradi di merito del processo tributario gli uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate, secondo

quanto previsto dalle norme del regolamento di amministrazione, adottato ai sensi del D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 66 , sono legittimati direttamente alla partecipazione al giudizio e possono essere rappresentati sia dal direttore, sia da altra persona preposta al reparto competente, da intendersi per ciò stesso delegata in via generale a sostituire il direttore, senza necessità di una speciale procura, salvo che ne sia eccepita e provata la non appartenenza all'Ufficio ovvero l'usurpazione del potere, circostanze queste che in questo caso non si verificano nè sono state dedotte da parte ricorrente.

Ancora, si è ribadito ulteriormente sul punto come (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 27570 del 30/10/2018) se nei gradi di merito del processo tributario gli uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate, secondo quanto previsto dalle norme del regolamento di amministrazione n. 4 del 2000, adottato ai sensi del D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 66 , sono legittimati direttamente alla partecipazione al giudizio, detti enti possono essere rappresentati sia dal direttore, sia da altro soggetto delegato, anche ove non sia esibita in favore di quest'ultimo una specifica delega, salvo che non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio, dovendosi altrimenti presumere che l'atto provenga dallo stesso e ne esprima la volontà. E nel presente caso non è stato mai eccepito quanto sopra.

Il secondo motivo censura la pronuncia impugnata per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , relativamente al difetto di specificità del ricorso in appello proposto dall'Agenzia delle entrate, per avere la CTR mancato di dichiarare inammissibile l'appello dell'Ufficio in quanto contenente motivi privi di specificità.

Il motivo è infondato.

Va dapprima ricordato che secondo questa Corte (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 32838 del 19/12/2018) nel processo tributario, stante il carattere devolutivo pieno dell'appello volto ad ottenere il riesame della causa nel merito, l'onere di impugnazione specifica richiesto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 non impone all'appellante di porre nuovi argomenti giuridici a sostegno dell'impugnazione rispetto a quelli già respinti dal giudice di primo grado, specie ove le questioni che formano oggetto del giudizio siano di mero diritto.

Quanto poi al profilo qui dedotto, va fatta applicazione della ulteriore e sempre coerente giurisprudenza, del tutto consolidata, secondo la quale (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 30525 del 23/11/2018) nel processo tributario, la riproposizione, a supporto dell'appello - in quel caso proposto dal contribuente - delle ragioni di impugnazione del provvedimento impositivo in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 , atteso il carattere devolutivo pieno, in tale giudizio, dell'appello, quale mezzo di gravame non limitato al controllo di vizi specifici, ma volto ad ottenere il riesame della causa nel merito.

E la prova ulteriore, in questo caso, della specificità dei motivi, si ritrova anche ella stessa sentenza impugnata, il cui contenuto motivazionale tratta e affronta le questioni da tali mezzi sollevate, la cui soluzione - per i termini puntuali e precisi in cui è resa - dimostra la specificità dei motivi di gravame proposti.

Il terzo motivo si incentra, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , sulla violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 ; del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 , dei principi enunciati da Corte Cost. n. 247 del 2011 per avere il giudice dell'appello mancato di compiere un effettivo accertamento circa la sussistenza degli elementi minimi (il c.d. "fumus") richiesti dall' art. 331 c.p.p. per l'insorgere dell'obbligo di denuncia, con ciò ritenendo erroneamente operante il cosiddetto "raddoppio" dei termini per l'accertamento.

La presente censura può esaminarsi congiuntamente con il successivo quarto motivo di ricorso, che critica la pronuncia gravata ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 per violazione degli artt. 2727 e 2729 c.c. , del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 ; del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 , per avere la CTR mancato di ricostruire l'iter logico-argomentativo posto alla base della decisione relativa alla sussistenza del fumus del reato idonea a produrre raddoppio dei termini di accertamento, senza quindi indicare gli elementi indiziari valorizzati a tale fine nelle condotte per tale via accertate nè tanto meno le fattispecie criminose integrate da tali condotte.

I motivi sono fondati limitatamente all'IRAP, mentre risultano infondati quanto alle pretese per tutti gli altri tributi.

Va in primo luogo, in linea generale, qui confermato quanto ancora di recente ribadito da questa Corte, nel solco di una ferma giurisprudenza secondo la quale (in termini tra molte si vedano Cass. Sez. 5, Sentenza n. 27250 del 15/09/2022 ; ma anche Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 24576 del 09/08/2022) in tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini, previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 , nel testo vigente ratione temporis, presuppone la sussistenza dell'obbligo di presentazione di denuncia penale, a prescindere dall'esito del relativo procedimento penale e nonostante l'eventuale estinzione del reato per archiviazione della denuncia, rilevando solo l'astratta configurabilità di un illecito penale, atteso il regime del "doppio binario" tra giudizio penale e procedimento tributario.

In ogni caso, qui la CTR ha peraltro accertato la avvenuta presentazione della denuncia (pag. 11 della sentenza impugnata, primo periodo). Nondimeno, va però rilevato che tali considerazioni trovano applicazione con riguardo ai tributi per l'accertamento dei quali, nei casi previsti come più gravi, il legislatore ha ritenuto opportuno porre a presidio dell'attività di controllo anche sanzioni limitative della libertà personale.

Questa Corte sul punto ha infatti precisato come (in argomento si vedano Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 10483 del 03/05/2018; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 4742 del 24/02/2020) in tema di accertamento, il c.d. "raddoppio dei termini", previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 , non può trovare applicazione anche per l'IRAP, poichè le violazioni delle relative disposizioni non sono presidiate da sanzioni penali.

Conseguentemente, la CTR ha commesso errore di diritto in quanto ha ritenuto, in concreto, operante il c.d. "raddoppio" in parola per tutti i tributi oggetto di accertamento, mentre in realtà esso non opera per le somme dovute a titolo di IRAP. La sentenza, quindi va cassata limitatamente al profilo qui oggetto di accoglimento, vale a dire in relazione ai recuperi per IRAP. Il quinto motivo di impugnazione, ancora ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , denuncia la violazione e/o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12 ; della L. n. 4 del 2009, art. 24 ;

del principio del contraddittorio e dei principi affermati dalle sezioni Unite di questa Corte nella pronuncia SS. UU. n. 24823 del 9 dicembre 2015, per avere il giudice dell'appello erroneamente ritenuto legittimi gli atti impugnati ancorchè non preceduti dal contraddittorio endo-procedimentale tra Ufficio e contribuente.

Invero, diversamente da quanto dedotto, non è vigente nel nostro sistema - secondo le previsioni legislative vigenti *ratione temporis* - un obbligo generalizzato in capo all'Ufficio di attivare, anteriormente alla notifica dell'avviso di accertamento, il ridetto contraddittorio.

Tale obbligo invero sussiste, ed è garantito - con riferimento ai tributi non oggetto di armonizzazione Euro unitaria, quali le imposte reddituali e l'IRAP qui oggetto di ripresa - dalla previsione del termine di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 (in tema Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 24793 del 05/11/2020) 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.

Diversamente, con riferimento all'Iva - tributo armonizzato - questa Corte ha chiarito come (tra molte, si veda per tutte Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 27420 del 29/10/2018) il termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000 non opera nell'ipotesi di accertamenti *cd. a tavolino*, salvo che riguardino tributi "armonizzati" come l'IVA, ipotesi nella quale, tuttavia, il contribuente che faccia valere il mancato rispetto di detto termine è in ogni caso onerato di indicare, in concreto, le questioni che avrebbe potuto dedurre in sede di contraddittorio preventivo. In tali casi, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endo - procedimentale, 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 (così Cass. Sez. U, Sentenza n. 24823 del 09/12/2015).

Ebbene, quanto all'IVA la violazione dell'obbligo generale di contraddittorio endo - procedimentale comporta l'invalidità dell'atto solo nel caso in cui il contribuente assolva all'onere di enunciare, in concreto, le ragioni che avrebbe potuto far valere, fornendo la *c.d. "prova di resistenza"* (in materia di tributi doganali, analoghe conclusioni raggiunge Cass. n. 26365/2019). Nel caso in esame, non risulta che il contribuente abbia fornito detta "prova di resistenza", vale a dire che abbia indicato, in modo puntuale e documentato, le giustificazioni (non pretestuose, ma ragionevolmente plausibili, con valutazione *ex ante* precedente e indipendente rispetto all'esito della controversia) che avrebbe potuto contrapporre, in fase amministrativa, alla pretesa erariale.

Le sopra dette considerazioni sono perfettamente coerenti con l'analisi delle disposizioni e dei principi degli ordinamenti sovranazionali.

Con riguardo all'esame del quadro offerto dal diritto unionale, in cui la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE) tutela espressamente il diritto al contraddittorio nel modo molto più ampio, non solo in sede di processo giurisdizionale, nota la Corte come l'art. 47, nel contesto del rispetto del diritto ad un ricorso effettivo e ad un giudice imparziale, ma anche nella fase anteriore del procedimento amministrativo, debba esser correttamente interpretato.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia ha applicato il diritto al contraddittorio, coerentemente con la sua natura di diritto fondamentale, affrontando il caso in cui il diritto comunitario non disciplini espressamente le modalità di esercizio di tale fondamentale diritto di difesa. E' stato così statuito, dalla sentenza Kamino, che: "quando il diritto dell'Unione non fissa nè le condizioni alle quali deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa nè le conseguenze della violazione di tali diritti, tali condizioni e tali conseguenze rientrano nella sfera del diritto nazionale, purchè i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) (v. sentenza G. e R., EU:C:2013:533, punto 35 nonché giurisprudenza ivi citata)" (CGUE 3 luglio 2014, C-129 e 130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV contro Staatssecretaris van Financiën, p. 75). Orbene, siffatta decisione è stata resa in relazione ad una disciplina nazionale, quella olandese, che non prevedeva ai fini del contraddittorio un termine, e si è affermata in tal caso la necessità di una "prova di resistenza", secondo un pragmatico canone che ricorre spesso nella giurisprudenza unionale. Infatti, la violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa, ha proseguito la Corte, "comporta l'annullamento della decisione di cui trattasi soltanto quando, senza tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente" (CGUE, sent. ult. cit., p. 80).

Più simile alla previsione del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 che qui peraltro non trova applicazione in quanto non ve ne sono i presupposti di fatto, mancando l'attività di accesso, ispezione e verifica presso il contribuente ricorrente, è la disciplina nazionale portoghese, la quale ha originato il rinvio pregiudiziale deciso da CGUE il 18 dicembre 2008, nella causa C-349/07, Sopropè - Organizagtes de Calgado Lda contro Fazenda Publica.

In quel caso, il diritto interno prevedeva un termine per osservazioni, e si discuteva in particolare del diverso profilo, qui non rilevante, della congruità del termine per il contraddittorio, compreso in una forbice tra 8 e 15 giorni. Orbene, la Corte di Giustizia ha affermato al proposito: "(...) i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente (v., in particolare, sentenze citate Commissione/Lisrestal e a., punto 21, e Mediocurso/Commissione, punto 36)" (CGUE, sent. ult. cit., p. 37). Il paragrafo successivo della medesima decisione sviluppa la linea di ragionamento della Corte ed è fondamentale per chiarire le condizioni alle quali il diritto nazionale possa essere ritenuto rispettoso del diritto comunitario, nel disciplinare condizioni ed effetti del contraddittorio endo - procedimentale: "tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniquale volta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto comunitario, quand'anche la

normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità. Trattandosi dell'attuazione del principio in parola e, più in particolare, dei termini per esercitare i diritti della difesa, si deve precisare che, qualora non siano fissati dal diritto comunitario, come nella causa principale, essi rientrano nella sfera del diritto nazionale purchè, da un lato, siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario.". (CGUE, *ibid.*, p. 38). L'insegnamento è riaffermato anche di recente da diverse decisioni della Corte di Giustizia che, per brevità, è sufficiente qui richiamare a campione: CGUE 8 marzo 2017, C-14/16, *Euro Park Service*, p. 36, in materia di rimborsi; CGUE 20 dicembre 2017, C276/16, *Preqù Italia Srl*, p. 45 sul diritto al contraddittorio in materia doganale.

Quanto poi specificamente riguardo ai profili in materia di IVA, va ricordata la sentenza della Corte del Lussemburgo *I Spa s*, la quale ha affermato che, in mancanza di una disciplina specifica del diritto unionale in materia di garanzie procedimentali, spetta all'ordinamento giuridico interno degli Stati membri, in virtù del principio di autonomia di cui ciascuno di essi dispone in tale materia, stabilire le modalità procedurali intese a garantire la tutela dei diritti riconosciuti ai contribuenti in forza dei principi generali del diritto dell'Unione, primo tra tutti il diritto di difesa, nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività (CGUE 9 novembre 2017, C-298/16, *I Spa s*, p.p. 26, 28 e 29 e ss.).

La CTR, sul punto, ha peraltro correttamente chiarito come la circostanza - costituente unico elemento - relativa alla deduzione da parte dell'A.A. dell'esistenza di "uno sporadico contatto negli anni 2002 2003 connesso al recupero di un credito personale" (pag. 13 della sentenza impugnata) altro non sia se non "il reclamare a proprio vantaggio una concezione formalistica e non sostanzialistica del contraddittorio medesimo"; con ciò si è quindi disvelata l'assenza di plausibilità delle ragioni che parte ricorrente intende porre a base della "prova di resistenza" che quindi non è stata nè concretamente dedotta nè - all'esito - debitamente fornita.

Il sesto motivo, proposto ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , si duole della violazione del D.L. n. 82 del 2005, art. 23 ; dell' art. 2697 c.c. , del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 del D.P.R. n. 622 del 1973, artt. 54 e 55 , per avere la CTR erroneamente attribuito valore probatorio ai documenti riproductivi dei files rinvenuti nel PC sequestrato all'avv. B.B., i quali in realtà consisterebbero - secondo la prospettazione del ricorrente- in una serie di ricostruzioni e rielaborazioni di materiale probatorio mai acquisito agli atti di causa e proveniente dall'Agenzia delle entrate, parte della controversia, avendo con ciò il giudice di merito mancato di ottemperare all'obbligo di verificare l'ammissibilità nel giudizio di tali documenti in conformità alle regole in materia di prova.

La censura in parola può esaminarsi congiuntamente - in quanto ad essa strettamente connessa sia logicamente sia giuridicamente - con l'ottavo motivo, proposto ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , il quale critica la pronuncia gravata per violazione dell' art. 115 c.p.c. per avere il giudice dell'appello erroneamente fondato la propria ricostruzione non sulle prove che sarebbe stato onere dell'Ufficio produrre in giudizio bensì sugli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate vale a dire proprio sugli atti dei quali si sarebbe dovuto valutare la fondatezza.

I motivi, pur denunciando la violazione delle regole riguardanti la prova, sfuggono dal parametro di censura evocato, sotto un primo profilo di esame, non rinvenendosi alcuna deduzione riguardante il vizio di sussunzione, ma soltanto varie censure di merito completamente decentrate rispetto al paradigma di cui all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , n. 3 .

Conseguentemente, gli stessi non trovano accoglimento.

E' principio pacifico di questa Corte che il vizio di "violazione e falsa applicazione di norme di diritto "consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e, quindi, implica necessariamente un problema interpretativo della stessa, mentre l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è esterna all'esatta interpretazione della norma di legge ed inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è invece possibile, in sede di legittimità, sotto l'aspetto del vizio di motivazione (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 6813 del 20/03/2009 , n. 6813). E', altresì, principio non meno incontrovertito che "in sede di legittimità è possibile censurare la violazione degli artt. 2727 e 2729 c.c. solo allorchè ricorra il cd. vizio di sussunzione, ovvero quando il giudice di merito, dopo avere qualificato come gravi, precisi e concordanti gli indizi raccolti, li ritenga, però, inidonei a fornire la prova presuntiva oppure qualora, pur avendoli considerati non gravi, non precisi e non concordanti, li reputi, tuttavia, sufficienti a dimostrare il fatto controverso" (così, Cass. Sez. 6-1, 17/01/2019, n. 1234 e anche Cass. Sez. 6-3, 13/02/2020, n. 354).

In ogni caso, il motivo va disatteso in forza di una ulteriore considerazione: la violazione del precetto di cui all' art. 2697 c.c. si configura nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era gravata in applicazione di detta norma, non anche quando, a seguito di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, abbia ritenuto erroneamente che la parte onerata avesse assolto tale onere, poichè in questo caso vi è 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 (Cass., sez. L, 19/08/2020, n. 17313 ; Cass., sez. 3, 29/05/2018, n. 13395). Va, al riguardo, rilevato che i giudici di merito hanno attribuito valenza indiziante al contenuto dei dati desunti dai files sequestrati all'avvocato B.B. in conformità a quanto precisato da questa Corte proprio in fattispecie analoga (Cass., sez. 5, 26/08/2015, n. 17183 e anche Cass., sez. 5, 05/07/2021, n. 18894), laddove si è affermato che il diritto interno, tanto in materia di imposte dirette (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2 , e art. 41, comma 2) quanto in tema d'imposta sul valore aggiunto (D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54 e 55, comma 1) , consente l'ingresso nell'accertamento fiscale, prima, e nel processo tributario, poi, di elementi comunque acquisiti e, dunque, anche di prove atipiche ovvero di dati acquisiti in forme diverse da quelle regolamentate (D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 33 ; D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51) .

Il settimo motivo si incentra sulla violazione, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, dell'art. 112 c.p.c. per avere il giudice di merito mancato di pronunciarsi con riferimento all'eccezione proposta dalla difesa del contribuente in merito al valore probatorio della documentazione addotta dall'ufficio a fondamento delle sue pretese.

Il motivo è infondato; invero la CTR ha sul punto - come si è visto in occasione dello scrutinio della censura che precede - debitamente pronunciato.

Il nono motivo censura la pronuncia impugnata, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, con riferimento alla mancata sottoscrizione dei mandati asseritamente rilasciati dall'A.A. alle società costituite dall'avvocato B.B.; secondo il ricorrente la CTR ha completamente omesso di pronunciarsi in relazione alla circostanza decisiva che i documenti di cui si è detto vale a dire gli asseriti mandati fiduciari non recassero alcuna sottoscrizione da parte del contribuente. Il motivo è infondato.

In primo luogo, la CTR ha, in realtà, debitamente esaminato la sussistenza del rapporto di mandato in oggetto, desumendone l'esistenza non solo dai contratti non sottoscritti ma anche da ulteriori elementi quali "una serie di rapporti del contribuente con l'intricata galassia di società messe in piedi dal B.B. dai quali sono stati ricostruiti dall'ufficio i passaggi di denaro in favore dello stesso A.A. sotto forma di commissioni" (pag. 16 della sentenza impugnata).

Comunque, il giudice di appello ha bene operato considerando che un documento non sottoscritto può assumere la funzione di elemento indiziario, in quanto la sua sola esistenza costituisce un fatto, da valutare insieme agli altri, ai fini della prova presuntiva; nel caso di specie, era un "fatto" che nel computer dell'avvocato B.B. si trovassero una serie di files con contenuto riconducibile al contribuente. Correttamente, quindi, la CTR non ha escluso del tutto la rilevanza probatoria ai documenti privi di sottoscrizione, rinvenuti nell'hard disk del personal computer dell'avvocato B.B., anche ai soli fini di una valenza meramente indiziaria, da porre eventualmente a fondamento di una prova presuntiva, con una considerazione d'insieme dei vari elementi indiziari, in ciò anche correttamente applicando l' art. 2729 c.c. . Il decimo motivo, ancora ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , censura la pronuncia impugnata per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in ordine all'esistenza di una valida ragione per cui il nominativo dell'A.A. poteva trovarsi nel computer dell'avvocato B.B.; secondo il ricorrente la CTR non ha preso in esame la pregressa esistenza di rapporti professionali estranei alle condotte illecite ricostruite dall'ufficio idonei a spiegare tale circostanza.

Il motivo è infondato.

La CTR ha invero esaminato la circostanza dedotta, come si è già illustrato, ritenendola inidonea a provare la sussistenza di una valida ragione alternativa a quella dedotta dall'Ufficio a sostegno della pretesa azionata con gli atti impugnati; alla luce di ciò, il motivo risulta teso a sollecitare anche un riesame del merito della lite, operazione non consentita a questa Corte di Legittimità.

L'undicesimo motivo, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , si duole della violazione e/o la falsa applicazione dell' art. 2727 e dell' art. 2729 c.c. , oltre che del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54 e 55 , per non avere la CTR operato un accertamento puntuale in ordine alla determinazione del quantum dei maggiori redditi presuntivamente attribuiti al contribuente mancando quindi di esporre la descrizione del processo cognitivo attraverso il quale si è giunti alla conclusione che gli importi determinati negli atti impugnati sarebbero corretti anche sotto tale profilo.

La censura, nel suo concreto articolarsi, risulta costituire una doglianza diretta ad aggredire la insufficiente motivazione della sentenza impugnata; come tale risulta inammissibile (Cass. SS.UU. sent. n. 8053 del 2014).

Il dodicesimo motivo denunciata, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2 , sotto il profilo dell'assenza di una attività autonomamente organizzata, per avere la CTR erroneamente ritenuto sussistente in capo al contribuente l'autonoma organizzazione rilevante ai fini della assoggettabilità dei redditi prodotti anche ad IRAP. Alla luce della decisione resa in ordine al terzo motivo di ricorso, il motivo di cui sopra è assorbito.

In ultimo, il tredicesimo motivo censura la pronuncia aggravata per violazione del D.P.R. n. 633 del 1973, art. 7 , relativo al presupposto in positivo della territorialità delle operazioni a fini iva per avere la CTR mancato di accertare lo svolgimento da parte del contribuente di prestazioni di servizi nel rispetto del presupposto territoriale del tributo in parola.

Il motivo in oggetto è invece fondato.

La CTR ha infatti meramente enunciato il contenuto precettivo dall'art. 7 sopra citato, senza però compiere - nè motivare quanto alle conclusioni raggiunte all'esito - alcun accertamento in ordine alle operazioni concretamente poste in essere dal contribuente per mezzo dell'avvocato B.B.; non è dato comprendere infatti se tali operazioni (da quanto si legge in sentenza, pare remunerate con "commissioni") abbiano costituito prestazioni di servizi di quale natura e svolte nei confronti di chi; in tal modo non è dato evincere neppure la sussistenza o meno del requisito della territorialità, presupposto co-fondante la rilevanza a fini IVA delle operazioni stesse e che per essere esaminato e accertato presuppone di identificare la natura delle operazioni e il loro contenuto concreto per desumerne poi o meno, all'esito, la rilevanza a fini dell'IVA. Sul punto, quindi, la sentenza è cassata con rinvio al giudice dell'appello.

P.Q.M.

dichiara inammissibile l'undicesimo motivo; rigetta il primo, il secondo, il quarto, il quinto, il sesto, il settimo, l'ottavo, il nono, il decimo motivo di ricorso; accoglie il terzo motivo nei termini di cui in motivazione; lo rigetta nel resto; dichiara assorbito il dodicesimo motivo; accoglie il tredicesimo motivo; cassa la sentenza impugnata limitatamente ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria in diversa composizione che statuirà anche quanto alle spese del presente giudizio di Legittimità.

Così deciso in Roma, il 26 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 8 febbraio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza