

Sentenza del 15/03/2023 n. 7598 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria provinciale di Roma, con sentenza n. 64/58/13, aveva accolto il ricorso proposto da A.A. contro l'avviso di accertamento, con il quale l'Ufficio aveva accertato, per l'anno di imposta 2003, a titolo di maggiori imposte Irpef, Addizionale regionale e comunale, Irap ed Iva, l'importo complessivo di Euro 2.320.295,00, oltre sanzioni, interessi e diritti di notifica.

2. La Commissione tributaria regionale, adita dall'Agenzia delle Entrate, ha accolto l'appello affermando che:

-) i primi giudici avevano deciso in carenza di motivazione, laddove avevano considerato quanto prospettato dal contribuente nel ricorso, non tenendo in nessun conto che le operazioni di movimentazione sul libretto di ri Spa rmio controllato, aperto dal contribuente, riguardavano la ditta individuale "Albertain di A.A.";

-) la presunzione legale relativa al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1 , vincolava l'Ufficio tributario ad assumere per certo che i movimenti bancari effettuati sui conti correnti intestati alla ditta individuale "Albertain di A.A." fossero a lui imputabili, senza che risultasse necessario procedere all'analisi delle singole operazioni, la quale era posta a carico del contribuente, in virtù dell'inversione dell'onere della prova;

-) pertanto, non si riteneva sufficiente il ricorso alla denuncia querela dei signori B.B. a determinare l'estraneità del contribuente A.A. all'utilizzo del conto di ri Spa rmio, in quanto dal PVC redatto dai militari verbalizzanti risultava che la signora B.B. agiva sul libretto in virtù di un atto di delega dello stesso A.A..

3. A.A. ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a dieci motivi.

4. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

5. La Procura Generale della Corte di Cassazione ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Il primo mezzo deduce l'illegittimità della sentenza impugnata, per violazione e/o falsa applicazione dell' art. 53 Cost. ; del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 39 , 51 , 52 , 55 e 63 ; del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 22 , 32 , 33 e 39 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 . La Commissione tributaria regionale era incorsa nel vizio di legittimità denunciato in

rubrica, per aver ritenuto che gravasse sul contribuente anche la prova della esistenza di costi sostenuti per l'esercizio dell'impresa, rigettando così il motivo di diritto formulato in primo grado di A.A. e riproposto in secondo grado, con la memoria di costituzione. L'Agenzia delle Entrate, in fase di accertamento dell'asserito maggior reddito di impresa da assoggettare a tassazione, avrebbe dovuto procedere alla correlativa deduzione forfettaria dei costi sostenuti dalla ditta "Alberteam di A.A." nel periodo oggetto di accertamento, come riscontrato dalla giurisprudenza di legittimità, dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 2256/2005) e dalla Circolare 32/E del 19 ottobre 2006 dell'Agenzia delle Entrate .

1.1 Il motivo è infondato.

1.2 Secondo la giurisprudenza di questa Corte, il principio secondo cui "alla ricostruzione dei ricavi deve corrispondere una incidenza percentualizzata dei costi" è applicabile in caso di rettifica induttiva e non già di accertamento conseguente ad indagine bancaria regolamentato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32 e il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, comma 2 , n. 2 , in base al quale incombe sul contribuente l'onere di provare, rispetto alla presunzione legale emergente dai dati delle movimentazioni bancarie, che detti elementi non siano riferibili ad operazioni imponibili (in particolare che i versamenti siano registrati in contabilità e che i prelevamenti siano serviti per pagare determinati beneficiari, anziché costituire acquisizione di utili), mentre l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, per legge, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti (cfr. Cass., 5 ottobre 2018, n. 24422 ; Cass., 18 ottobre 2021, n. 28580).

1.3 Nel caso in esame, è circostanza incontroversa che l'accertamento in esame ha avuto origine da una verifica posta in essere dalla Guardia di Finanza ed incentrata sulla documentazione bancaria relativa al libretto nominativo n. 5754703, acceso presso l'Agenzia 221 della Banca di Roma, intestato alla ditta "Alberteam di A.A."; conseguentemente, i giudici di secondo grado, laddove hanno ritenuto che la prova contraria, attraverso l'analisi delle singole operazioni, ivi compresa, dunque, anche la prova delle componenti negative di reddito, spetta al contribuente (pag. 3 della sentenza impugnata), hanno fatto corretta applicazione dei principi che si applicano nella fattispecie in esame.

2. Il secondo mezzo deduce l'illegittimità della sentenza impugnata, per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 24 e 53 Cost. ; del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 39 , 51 , 52 , 55 e 63 ; del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 22 , 32 , 33 e 39 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 . Il Giudice di appello era incorso nel vizio di legittimità denunciato in rubrica, per avere ritenuto che gravasse sul contribuente anche la prova relativa al periodo di imposta cui si riferivano i movimenti bancari de quibus. Risultava dalle lettere di conferma delle sponsorizzazioni dei mesi di febbraio e marzo 2001 e dal registro vendita 2002, prodotti in giudizio, che il pagamento delle sponsorizzazioni relative al 2001 e 2002 veniva " Spa Imato" dagli sponsor e risultava effettuato (almeno in parte) nel 2003; dunque, parte degli incassi del 2003 risultavano di competenza del biennio precedente.

3. Il terzo mezzo deduce l'illegittimità della sentenza impugnata, per violazione dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 . Il Giudice di appello non aveva assolutamente esternato le ragioni per le quali aveva considerato le movimentazioni de quibus riferibili al periodo di imposta 2003, alla

luce delle lettere di conferma delle sponsorizzazioni del 2001 e del registro vendita 2002, prodotti in giudizio.

3.1 Il secondo e il terzo motivo, che vanno trattati unitariamente perchè connessi, sono infondati, dovendosi richiamare il principio, ribadito anche di recente da questa Corte, secondo cui " In tema di accertamenti bancari, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51 , prevedono una presunzione legale in favore dell'erario che, in quanto tale, non necessita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall' art. 2729 c.c. per le presunzioni semplici, e che può essere superata dal contribuente attraverso una prova analitica, con specifica indicazione della riferibilità di ogni versamento bancario, idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non attengono ad operazioni imponibili, cui consegue l'obbligo del giudice di merito di verificare con rigore l'efficacia dimostrativa delle prove offerte dal contribuente per ciascuna operazione e di dar conto espressamente in sentenza delle relative risultanze" (cfr. Cass., 30 giugno 2020, m. 13112 ; Cass., 3 maggio 2018, n. 10480). Dunque, all'onere probatorio gravante sul contribuente di fornire non una prova generica, ma una prova analitica idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non sono riferibili ad operazioni imponibili, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle singole operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili (in termini, Cass., 10 dicembre 2014, n. 26018), corrisponde, poi, l'obbligo del giudice di merito, da un lato, di operare una verifica rigorosa dell'efficacia dimostrativa delle prove fornite dal contribuente a giustificazione di ogni singola movimentazione accertata (Cass., 18 novembre 2021, n. 35258 ; Cass., 20 settembre 2017, n. 21800), e, dall'altro, di dare espressamente conto in sentenza delle risultanze di quella verifica; questa Corte ha, inoltre precisato che, in mancanza di un espresso divieto normativo e per il principio di libertà dei mezzi di prova, il contribuente può fornire la prova contraria anche attraverso presunzioni semplici, dovendo in questo caso il giudice di merito "individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio (purchè grave, preciso e concordante) ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo, senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative" (Cass., 5 maggio 2017, n. 11102).

Nel dettaglio, dunque, la prova del contribuente deve essere "idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non sono riferibili ad operazioni imponibili, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle singole operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili (Cass., 30 giugno 2020, n. 13112 , citata in motivazione).

3.2 Nel caso in esame, la Guardia di Finanza, esaminando il libretto nominativo n. 57554703, acceso presso la Banca di Roma ed intestato all'impresa oggetto di accertamento, aveva riscontrato, nello specifico, dall'estratto conto riferito all'anno 2003, accreditamenti per Euro 1.470.177,34 e addebitamenti per Euro 1.4332.178,65; A.A., a fronte di ciò, ha dedotto che le somme registrate in entrata ed uscita riguardavano contratti di sponsorizzazione, eseguiti negli anni 2001 e 2002, e che il pagamento delle dette sponsorizzazioni era avvenuto negli anni 2001, 2002 e 2003 e che, dunque, parte degli incassi del 2003 risultavano di competenza del biennio precedente. I giudici di secondo grado hanno, dunque, sostanzialmente affermato, con un

accertamento in fatto non censurabile in questa sede, che A.A. non aveva fornito la prova, a lui spettante, che, con riferimento alle singole operazioni, le somme accertate fossero estranee a fatti imponibili e che le affermazioni del contribuente, in ordine alla riconducibilità delle movimentazioni bancarie accertate a contratti di sponsorizzazioni del 2001, le cui prestazioni erano state, poi, pagate, negli anni 2001, 2002 e 2003, non dimostravano affatto che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non attenessero ad operazioni imponibili.

3.3 Non sussiste nemmeno il vizio di motivazione lamentato, in quanto la motivazione è apparente quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente 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 (Cass., 5 luglio 2022, n. 21302), mentre, nel caso in esame, la Commissione tributaria regionale ha spiegato le ragioni per le quali ha ritenuto che il contribuente non avesse dato la prova contraria idonea a superare la presunzione legale relativa esistente in tema di accertamenti bancari. 4. Il quarto mezzo deduce l'illegittimità della sentenza impugnata, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 24 e 53 Cost. ; del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 39 , 51 , 52 , 55 e 63 ; del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 22 , 32 , 33 e 39 . I Giudici di secondo grado non si erano avveduti che A.A. tanto nel corso del giudizio di primo grado, quanto nel corso del giudizio di appello aveva prodotto idonea documentazione (documenti nn. 5 e 6) comprovante l'estraneità dei maggiori redditi asseritamente non dichiarati dalla ditta individuale, rispetto all'attività commerciale della ditta stessa, assolvendo compiutamente all'onere della prova gravante sul contribuente. Il contribuente aveva dato la prova della sua estraneità rispetto alle movimentazioni di denaro registrate sul libretto nominativo n. 5754703, intestato alla ditta individuale "Alberteam di A.A.", evidenziando come sullo stesso conto corrente n. (Omissis) avesse sempre "operato un soggetto terzo (B.B.), del tutto estraneo alla Alberteam e comunque non esercente attività imprenditoriale o commerciale", ed all'uopo producendo le contabili bancarie sottoscritte proprio da B.B.; il contribuente aveva dimostrato che al suddetto conto corrente fosse stata ricollegata una fatturazione "parallela" svolta all'insaputa di A.A. da soggetti terzi, sussumibile nella fattispecie della c.d. "intestazione fittizia" e che il maggior reddito accertato dall'Agenzia delle Entrate non fosse, comunque, riconducibile a ricavi di competenza dell'anno oggetto di accertamento (2003).

5. Il quinto mezzo deduce l'illegittimità della sentenza impugnata, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 (sotto un diverso profilo) per la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 24 e 53 Cost. ; del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 39 , 51 , 52 , 55 e 63 ; del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 22 , 32 , 33 e 39 . La Commissione tributaria regionale aveva illegittimamente ritenuto che gravasse sul contribuente anche l'onere della prova in ordine alla non inerenza delle movimentazioni bancarie registrate sul conto corrente n. (Omissis), rispetto all'attività esercitata dalla suddetta ditta individuale, nonostante rientrasse nella esclusiva potestà dell'Agenzia delle Entrate il potere di verificare se effettivamente le movimentazioni bancarie de quibus fossero da imputare esclusivamente alla sfera personale di B.B.. A.A., già in sede di verifica tributaria, aveva rappresentato alla Guardia di Finanza di Pomezia che sul conto corrente sottoposto a controllo aveva sempre operato, a sua insaputa, proprio B.B. e che aveva denunciato tali circostanze alle competenti Autorità, che avevano accertato che sul conto corrente aveva sempre operato un

soggetto terzo (B.B.), del tutto estraneo alla Alberteam e comunque non esercente attività imprenditoriale o commerciale.

5.1 I motivi, che in parte, ribadiscono profili di censura già sollevati, sono inammissibili, perchè non si confrontano con il contenuto del provvedimento impugnato, che, dopo avere richiamato, a pag. 2 della sentenza impugnata, le osservazioni dell'Ufficio secondo cui la signora B.B. non aveva effettuato operazioni sul conto in esame in maniera occulta, perchè munita di delega ad operare sul medesimo conto su commissione dello stesso A.A., oltre che di C.C. e di altro personale sempre appartenente alla ditta Alberteam, ha ritenuto, ancora una volta con un accertamento in fatto non censurabile in sede di legittimità, non sufficiente la denuncia querela presentata nei confronti dei signori B.B. a determinare l'estraneità del contribuente A.A. all'utilizzo del conto di ri Spa rmio, in quanto, dal PVC redatto dai militari verbalizzanti risultava che la signora B.B. agiva sul libretto mediante un atto di delega dello stesso A.A. (cfr. pag. 3 della sentenza impugnata).

6. Il sesto mezzo deduce l'illegittimità della sentenza impugnata, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 per la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 24 , 53 e 97 Cost. ; della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3 ; della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 . La Commissione tributaria regionale era incorsa nel vizio di legittimità denunciato in rubrica, sia per non aver dichiarato la nullità dell'Avviso di accertamento n. (Omissis), sia per non essersi avveduta che il ricorrente non aveva potuto difendersi compiutamente nel corso del giudizio di primo grado, non conoscendo la motivazione del provvedimento, anche sanzionatorio, impugnato, essendo stato richiamato nell'avviso di accertamento il PVC n. 1106 del 18 novembre 2005 , piuttosto che quello corretto n. 2455/05 del 18 novembre 2005 .

7. Il settimo mezzo deduce l'illegittimità della sentenza impugnata, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 per la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 24 , 53 e 97 Cost. ; della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3 ; della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 . La Commissione tributaria regionale era incorsa nel vizio di legittimità denunciato in rubrica, sia per non aver dichiarato la nullità dell'Avviso di accertamento n. (Omissis), sia per non essersi avveduta che il ricorrente non aveva potuto difendersi compiutamente nel corso del Giudizio di primo grado, non conoscendo la motivazione del provvedimento, anche sanzionatorio, impugnato, essendo stato richiamato nell'avviso di accertamento il PVC n. 1106 del 18 novembre 2005 , piuttosto che quello corretto n. (Omissis) del 18 novembre 2005.

7.1 I motivi, che vanno trattati insieme perchè connessi, sono infondati.

7.2 la L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 , prevede che gli atti dell'amministrazione finanziaria devono essere motivati con la specifica indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione e contiene la precisazione che, se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama. Sicchè, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche per relationem, ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione, però, che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessari e sufficienti

per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente, ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento (Cass., 25 marzo 2011, n. 6914), o, ancora, che gli atti richiamati siano già conosciuti dal contribuente per effetto di precedente notificazione (Cass., 25 luglio 2012, n. 13110).

In particolare, l'art. 7, comma 1, citato, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'amministrazione finanziaria ogni documento da esso richiamato in motivazione, si riferisce esclusivamente agli atti di cui il contribuente non abbia già avuto integrale e legale conoscenza (Cass., 4 luglio 2014, n. 15327 ; Cass., 29 settembre 2020, n. 20579).

7.3 Sotto tale profilo è priva di rilevanza la doglianza formulata, in quanto, come emerge dagli atti (e specificamente alle pagine 3 e 4 del ricorso per cassazione), l'avviso di accertamento notificato al contribuente aveva riportato i contenuti del pvc n. 1106 del 18 novembre 2005 (pur indicandolo, per mero errore materiale, con il n. 2455) e che il contribuente aveva avuto piena contezza del processo verbale di constatazione e degli elementi identificativi da cui era poi scaturita la pretesa fiscale di cui si discute in questa sede; in ogni caso, si legge a pag. 10 del controricorso che anche il pvc n. 1106 del 18 novembre 2005 era stato regolarmente notificato al contribuente.

8. L'ottavo mezzo deduce l'illegittimità della sentenza impugnata, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , per la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 111 Cost. ; degli artt. 24 e 53 Cost. ; del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 39 , 51 , 52 , 55 e 63 ; del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 22 , 32 , 33 e 39 . I giudici di secondo grado avevano del tutto acriticamente recepito le asserzioni sulle quali la stessa Agenzia delle Entrate aveva fondato il proprio atto di gravame, non prendendo in considerazione nè le difese spiegate dal ricorrente, nè la documentazione prodotta dal medesimo proprio per assolvere compiutamente al suddetto "onere della prova", prescritto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 . La Commissione tributaria regionale si era limitata ad accogliere le generiche argomentazioni giuridiche prospettate dall'Agenzia delle Entrate nel proprio atto di gravame, omettendo di esaminare, oltre alla documentazione bancaria relativa al suddetto conto corrente (cfr. contabili bancarie a firma di B.B.), anche gli atti formati in sede penale dalle competenti autorità, dai quali si evinceva per tabulas: "in relazione alla somma costituente la differenza fra la somma suindicata e quella complessivamente calcolata sulla base delle movimentazioni effettuate sul libretto nell'anno 2003, pari ad Euro 1.063.377,53, non è stata accertata la riconducibilità della stessa a ricavi di competenza dell'anno oggetto di accertamento (2003) ovvero non è stato accertato che non si tratti di movimentazioni attive derivanti da incassi provenienti da crediti maturati negli anni precedenti (non essendo stata esaminata la relativa contabilità) o comunque più in generale da operazioni imponibili eseguite dalla Alberteam, ovvero operazioni soggette a tassazione eseguite dalla Alberteam, atteso che non è possibile ritenere soggetti a tassazione sic et simpliciter gli accreditamenti sul libretto, essendo soggetti a tassazione solo i ricavi, anche in considerazione del fatto che sul libretto suindicato era delegata ad operare anche altro soggetto (C.C.) non svolgente attività commerciale".

8. Il motivo è infondato.

8.1 In di Spa rte la genericità della censura, atteso il richiamo agli "atti formati in sede penale dalle competenti autorità", deve osservarsi che spetta al giudice di merito il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, assegnando prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, nonché la facoltà di escludere anche attraverso un giudizio implicito la rilevanza di una prova, dovendosi ritenere, a tal proposito, che egli non sia tenuto ad esplicitare, per ogni mezzo istruttorio, le ragioni per cui lo ritenga irrilevante (Cass., 13 giugno 2014, n. 13485 ; Cass., 15 luglio 2009, n. 16499); in ogni caso, con specifico riferimento al rapporto tra giudizio penale e giudizio tributario, questa Corte ha chiarito che materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorchè i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4 , e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sè inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Ne consegue che l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perchè il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario (Cass., 23 maggio 2012, n. 8129 ; Cass., 28 giugno 2017, n. 16262 ; e, più di recente, Cass., 4 dicembre 2020, n. 27814).

8.2 Deve, dunque, concludersi per l'esclusione di ogni autorità automatica della sentenza penale irrevocabile sui reati tributari, nel giudizio tributario, in ragione dell'autonomia dei due giudizi che si fonda, per l'appunto, sulla diversità dei mezzi di prova acquisibili e dei criteri di valutazione delle prove.

9. Il nono mezzo deduce la nullità della sentenza impugnata derivante dall'omessa pronuncia su domande ed eccezioni ritualmente formulate, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , per la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c. . La Commissione tributaria regionale di Roma era incorsa nel suddetto vizio di legittimità, in quanto aveva omesso di esaminare l'eccezione di "Inammissibilità dell'atto di appello" dell'Agenzia delle Entrate formulata dal A.A., a pagina 5 dell'Atto di controdeduzioni depositato in data 23 maggio 2014, che integralmente si ripropone: "In via preliminare, si deduce che l'appellante è tenuto a pena di inammissibilità ad enunciare quali sono le parti della sentenza che debbono essere censurate, oltre che i motivi specifici di tale censura. Nel caso in esame, l'Ufficio si limita a censurare genericamente la motivazione della sentenza che conterrebbe, a dire dell'Ufficio (i) alcune affermazioni "sommarie e vaghe con generico rinvio ai motivi di ricorso", nonché (ii) alcuni giudizi ritenuti superficiali (pag. 3 dell'atto di appello, cpv. 3). Manca nell'atto di appello una specifica enunciazione delle superficialità, genericità e vaghezze di cui peccherebbe, secondo l'Ufficio, la sentenza impugnata. A ciò si aggiunga che l'atto di appello risulta sottoscritto - con firma illeggibile - dal Capo ufficio legale, su delega del Direttore Provinciale, che non è stata allegata. E' inoltre presente una certificazione

di conformità sottoscritta da un soggetto diverso rispetto al firmatario dell'atto, e comunque non identificato. Sul punto, con riguardo ad un caso molto simile a quello qui in esame, si veda diffusamente CTR Milano n. 141 del 17 dicembre 2009 (all.2)" 9.1 Il motivo è infondato.

9.2 Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ciò non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia" (Cass., 4 ottobre 2011, n. 20311 ; Cass., 10 maggio 2007, n. 10696 ; Cass., 26 novembre 2013, n. 26397 ; Cass., 18 giugno 2018, n. 15936).

Anche di recente, questa Corte ha affermato che "Non ricorre il vizio di mancata pronuncia su una eccezione di merito sollevata in appello qualora essa, anche se non espressamente esaminata, risulti incompatibile con la statuizione di accoglimento della pretesa dell'attore, deponendo per l'implicita pronuncia di rigetto dell'eccezione medesima, sicchè il relativo mancato esame può farsi valere non già quale omessa pronuncia, e, dunque, violazione di una norma sul procedimento (art. 112 c.p.c.), bensì come violazione di legge e difetto di motivazione, in modo da portare il controllo di legittimità sulla conformità a legge della decisione implicita e sulla decisività del punto non preso in considerazione" (cfr., da ultimo, Cass., 12 aprile 2022, n. 11717 ; Cass., 6 novembre 2020, n. 24953).

9.3 Nel caso in esame, i giudici di secondo grado, nell'esaminare direttamente nel merito la questione inerente gli accertamenti bancari, hanno rigettato implicitamente l'eccezione di inammissibilità dell'appello per genericità dei motivi sollevata dal contribuente, mentre per quanto concerne il profilo di censura relativo alla illeggibilità della firma apposta all'atto di appello, questa Corte ha affermato che è da escludere l'invalidità della sigla non leggibile apposta in calce a un documento che rechi, come nella specie, l'indicazione della qualifica del funzionario competente a emanarlo, poichè tale modalità, consentendo in caso di necessità l'identificazione del soggetto indicato come autore dell'atto, quindi l'individuazione della provenienza dall'organo cui è attribuita la competenza, è da considerare equipollente alla firma per esteso (Cass., 20 settembre 2004, n. 18878 ; Cass., 15 ottobre 2003, n. 15448); inoltre, è stato pure precisato che "In tema di contenzioso tributario, il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 10 e art. 11, comma 2 , riconoscono la qualità di parte processuale e conferiscono la capacità di stare in giudizio all'ufficio del Ministero delle finanze (oggi ufficio locale dell'Agenzia delle entrate) nei cui confronti è proposto il ricorso, organicamente rappresentato dal direttore o da altra persona preposta al reparto competente, da intendersi con ciò stesso delegata in via generale a sostituire il direttore nelle specifiche competenze, senza necessità di speciale procura; ne discende che, nel caso in cui non sia contestata la provenienza dell'atto d'appello dall'ufficio competente, questo deve ritenersi ammissibile, ancorchè recante in calce la firma illeggibile di un funzionario che sottoscrive in luogo del direttore titolare, finchè non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio appellante o, comunque, l'usurpazione del potere d'impugnare la sentenza di primo grado, dovendosi altrimenti

presumere che l'atto provenga dall'ufficio e ne esprima la volontà"(Cass., 21 marzo 2014, n. 6691) ed ancora che "In tema di contenzioso tributario, l'illeggibilità della firma di un atto non fa venire meno la presunzione della sua provenienza da parte del soggetto che ha il potere d'impegnare l'Amministrazione finanziaria, salvo che non se ne dimostri la falsità o usurpazione" (Cass., 27 aprile 2016, n. 8332).

9.4 Così, nel caso in esame, il contribuente si è limitato ad eccepire che le firme apposte sull'atto di appello e sulla dichiarazione di conformità erano illeggibili (quella sulla dichiarazione di conformità, si asserisce genericamente, apposta anche da soggetto diverso), senza ottemperare all'onere probatorio, sullo stesso incombente, di dimostrarne che le firme fossero false o, comunque, apposte da soggetto estraneo all'Amministrazione finanziaria, titolare del potere di impugnazione.

10. Il decimo mezzo deduce la nullità della sentenza impugnata derivante dall'omessa pronuncia su domande ed eccezioni ritualmente formulate, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , per la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c. . La Commissione tributaria regionale era incorsa nel suddetto vizio di legittimità anche per aver omesso di esaminare le censure numero I, III, IV e V proposte dal ricorrente con il ricorso di primo grado, e puntualmente ripropose in appello ai numeri II, III, IV, V e VI (debitamente trascritti alle pagine 36-42 del ricorso per cassazione), con l'atto di controdeduzioni, giacchè assorbite dalla sentenza n. 64/58/2013, della Commissione tributaria provinciale di Roma.

10.1 Il motivo, che ribadisce gli stessi profili di censura già esaminati con i motivi precedenti, è infondato.

10.2 Non sussiste, in proposito, il vizio di omessa pronuncia denunciato, dato che la Commissione tributaria regionale, laddove ha affermato che A.A. non aveva fornito la prova contraria idonea a superare la presunzione legale relativa, in base alla quale i movimenti bancari effettuati sui conti correnti intestati alla ditta individuale "Alberteam di A.A." fossero a lui imputabili, e che non era, a tal fine, sufficiente la denuncia querela sporta nei confronti dei signori B.B. a determinare l'estraneità del contribuente A.A. all'utilizzo del conto di ri Spa rmio, ha escluso che le operazioni bancarie oggetto di accertamento fossero estranee al A.A. ed alla sua sfera soggettiva e che lo stesso fosse stato indotto in errore incolpevole da terze persone.

10.3 Deve richiamarsi ancora una volta il principio secondo cui non sussiste il vizio di omessa pronuncia quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (Cass., 18 giugno 2018, n. 15936 , citata).

11. In conclusione, il ricorso va rigettato e il ricorrente va condannato al pagamento delle spese processuali, sostenute dalla Agenzia controricorrente e liquidate come in dispositivo, nonchè al pagamento dell'ulteriore importo, previsto per legge e pure indicato in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento, in favore della Agenzia controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 10.200,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, ove dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza