

Sentenza del 14/05/2024 n. 13208 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La CTP di Lecco accoglieva i ricorsi riuniti proposti da A.A., esercente l'attività di installazione di impianti idraulico -sanitari, annullando gli avvisi di accertamento, con i quali erano stati determinati maggiori ricavi ai sensi dell' art. 39 , comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 , per gli anni d'imposta 2008 e 2009.

Con la sentenza in epigrafe indicata, la CTR della Lombardia accoglieva parzialmente l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, osservando che:

- l'accertamento dei maggiori ricavi si fondava su presunzioni gravi, precise e concordanti e la motivazione dei provvedimenti impositivi impugnati risultava adeguata e congrua;
- il ricorso al metodo analitico - induttivo, anche in presenza di una contabilità formalmente regolare, era legittimo, potendosi desumere la prova presuntiva dei maggiori ricavi anche "da una condotta commerciale anomala del contribuente";
- in considerazione del metodo accertativo prescelto, non era necessario il contraddittorio preventivo che, nella specie, era stato comunque instaurato con l'invio del questionario e mediante la fase dell'accertamento per adesione;
- gli esiti dell'accertamento avevano trovato conferma negli ulteriori elementi acquisiti (disponibilità di un motociclo, di un'autovettura Mercedes classe B, di premi assicurativi, di un immobile nella misura del 50%, acquistato con contestuale stipulazione di un mutuo ipotecario) che denotavano una apprezzabile capacità di spesa, a fronte di redditi di impresa lordi dichiarati in misura relativamente modesta e comunque non congrui rispetto al tenore di vita condotto;
- la ricostruzione dei ricavi offerta dal contribuente non risultava convincente, mentre era corretta quella effettuata dall'Ufficio, sebbene fosse più congrua e maggiormente aderente al principio di capacità contributiva una diminuzione delle ore lavorative annue accertate (ferma restando la tariffa oraria quantificata sulla base del listino prezzi depositato presso la Camera di Commercio di Lecco);

Contro la suddetta decisione il contribuente proponeva ricorso per cassazione, affidato ad undici motivi, illustrati con memoria. L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, il contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione del principio giuridico che prescrive l'osservanza del contraddittorio preventivo rispetto all'esercizio dell'azione accertativa, con riferimento ad ogni atto lesivo dei

diritti e degli interessi del contribuente, per il quale quest'ultimo possa dimostrare l'infondatezza dei rilievi erariali, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto erroneamente che non vi fosse stata alcuna violazione del principio della necessaria instaurazione del contraddittorio preventivo.

Sempre con il primo motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione del principio giuridico che prescrive l'osservanza del contraddittorio preventivo rispetto all'esercizio dell'azione accertativa, in quanto il relativo obbligo non può essere considerato assolto con la risposta del contribuente ad un questionario dell'Ufficio e con l'instaurazione ex post del procedimento di accertamento con adesione, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ.

2. Con il secondo motivo, denuncia, con riferimento all'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2009, la violazione e falsa applicazione dell' art. 38 , comma 7, del D.P.R. n. 600 del 1973 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., non avendo la CTR considerato che i maggiori redditi erano stati accertati anche mediante l'accertamento sintetico che, nella versione successiva alla novella di cui all' art. 22 , comma 7, del D.L. n. 78 del 2010 (applicabile anche agli accertamento relativi ai redditi per i quali il termine per la dichiarazione non era ancora scaduto alla data del 31.05.2010 e, quindi, a partire dal periodo di imposta 2009), impone l'obbligo del contraddittorio preventivo, sicché l'Ufficio doveva invitare il contribuente per informarlo dei possibili addebiti ed effettuare con lo stesso un reale confronto.

3. Con il terzo motivo, denuncia l'omesso esame di fatti decisivi riguardanti la rilevanza del contraddittorio preventivo nel caso di accertamento effettuato ex artt. 38 e 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 del D.P.R. n. 633 del 1972 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 5 cod. proc. civ., per non avere la CTR considerato che nel corso di detto contraddittorio il contribuente, al fine di evitare l'accertamento o anche solo di ridimensionare l'importo della pretesa, avrebbe potuto contestare: a) il riferimento al presunto ricarico medio del 50% sul prezzo di acquisto dei pezzi di ricambio e dei componenti idraulici installati; b) il compenso orario di 46 euro, preso a base negli accertamenti per quantificare il reddito del contribuente; c) il numero complessivo dei giorni non lavorati, oltre alle domeniche; d) i c.d. tempi morti di lavorazione;

e) gli altri elementi utilizzati per la ripresa (disponibilità dell'autovettura e del motociclo, nonché il mutuo ipotecario).

3.1 I predetti motivi, che vanno esaminati unitariamente, riguardando tutti la questione dell'obbligo di instaurare il contraddittorio preventivo, sono infondati.

3.2 Occorre ribadire che, per le modalità di svolgimento del contraddittorio non viene prescritta alcuna forma vincolata, per cui va ribadito il principio, secondo il quale è sufficiente (e necessario) che detto contraddittorio, quando previsto, "si realizzi in modo effettivo quali siano gli strumenti in concreto adottati, siano essi il ricorso a procedure partecipative o l'impiego di altri meccanismi finalizzati all'interlocazione preventiva, come, ad esempio, l'inoltro di questionari, il riconoscimento dell'accesso agli atti ovvero l'espletamento di altre attività che risultino funzionali a detto obiettivo" (Cass. 19.07.2021, n. 20436).

3.3 Nella specie, risulta che, prima della notifica dell'avviso, l'Ufficio aveva inviato al contribuente un questionario, al fine di acquisire notizie e chiarimenti, proprio al fine di verificare la regolarità della sua posizione contabile e fiscale.

Il contatto instaurato con il contribuente in tale occasione era sicuramente idoneo ad essere qualificato quale contraddittorio endoprocedimentale e l'Amministrazione finanziaria non aveva più alcun obbligo di sollecitarlo ulteriormente.

3.4 In ogni caso, occorre ribadire che nei casi in cui non vi è stato accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale esclusivamente per i tributi "armonizzati", la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto impositivo, purché 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 (Cass. Sez. U, n. 24823 del 9.12.2015).

3.5 Secondo la giurisprudenza unionale, peraltro, il positivo superamento della c.d. prova di resistenza avviene, quando il contribuente illustra come e in che termini, il procedimento amministrativo, nel caso in cui il diritto di difesa fosse stato rispettato, sarebbe potuto giungere a un risultato diverso (CGUE, 3 luglio 2014, Kamino, C-129/13 e C-130/13, punti 78 e 79; CGUE, SC C.F. cit., punto 35).

3.6 La CTR si è attenuta ai suddetti principi, in quanto ha escluso l'applicazione delle garanzie di cui all'art. 12 cit. in relazione ad un accertamento svolto pacificamente "a tavolino", e il contribuente non ha illustrato, come era suo onere, per quanto riguarda la ripresa ai fini IVA, circostanze ulteriori rispetto a quelle già esposte, che avrebbero rappresentato la cd. prova di resistenza.

3.7 Il secondo motivo è infondato anche per un'altra ragione: dalla sentenza impugnata si desume chiaramente che l'Ufficio aveva effettuato un accertamento analitico - induttivo, le cui risultanze erano state semplicemente confermate da alcuni elementi utilizzati per ricostruire il tenore di vita del contribuente.

3.8 Il terzo motivo, poi, sarebbe comunque inammissibile.

3.9 Occorre rammentare, infatti, che alla fattispecie in esame si applica l' art. 360 , comma 1, n. 5 cod. proc. civ. nel testo novellato dall' art. 54 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134 (essendo stata la sentenza impugnata pubblicata in data 22.06.2015). A seguito di detta modifica normativa, non trovano più accesso al sindacato di legittimità della Corte le censure riguardanti il vizio di insufficienza o incompletezza della motivazione della sentenza di merito impugnata, essendo denunciabile con il ricorso per cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza

impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. 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 (Cass. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053).

3.10 La nuova formulazione del vizio di legittimità, introdotta dall' art. 54 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134 , che ha sostituito l' art. 360 , comma 1, n. 5 cod. proc. civ. (con riferimento alle impugnazioni proposte avverso le sentenze pubblicate dopo l'11.09.2012), ha limitato il ricorso alla sola ipotesi di "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti", con la conseguenza che, al di fuori dell'indicata omissione, il controllo del vizio di legittimità rimane circoscritto alla sola verifica della esistenza del requisito motivazionale nel suo contenuto "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 , comma 6, Cost. ed individuato "in negativo" dalla consolidata giurisprudenza della Corte -formatasi in materia di ricorso straordinario - in relazione alle note ipotesi (mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale;

motivazione apparente; manifesta ed irriducibile contraddittorietà; motivazione perplessa od incomprensibile) che si convertono nella violazione dell' art. 132 , comma 2, n. 4), c.p.c. e che determinano la nullità della sentenza per carenza assoluta del prescritto requisito di validità (Cass. 2.10.2017, n. 23940).

3.11 Laddove non si contesti la inesistenza del requisito motivazione della provvedimento impugnato, quindi, il vizio di motivazione può essere dedotto solo in caso di omesso esame di un "fatto storico" controverso, che sia stato oggetto di discussione ed appaia "decisivo" ai fini di una diversa decisione, non essendo più consentito impugnare la sentenza per contestare la sufficienza della sua argomentazione sulla base di elementi fattuali ritenuti dal giudice di merito determinanti ovvero scartati in quanto non pertinenti o recessivi (Cass. Sez. U. n. 8053/2014 cit. e Cass. Sez. U. 22.09.2014, n. 19881).

3.12 E' stato poi precisato che il controllo previsto dal nuovo n. 5 dell' art. 360 , comma 1, cod. proc. civ. concerne l'omesso esame di un fatto "storico", principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia).

Si tratta di censura che, tuttavia, impone a chi la denunci di indicare, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, comma 1, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività" (ex multis, Cass. Sez. U. n. 8053/2014 cit.).

3.13 La ricorrente ha, invece, denunciato i vizi sotto il paradigma previgente di cui all' art. 360 , comma 1, n. 5 cod. proc. civ., avendo censurato, nella sostanza, una motivazione insufficiente della sentenza impugnata.

4. Con il quarto motivo, denuncia la nullità della sentenza impugnata, per violazione e falsa applicazione degli artt. 1 , 36 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , 132 cod. proc. civ., 38 e 39 del d.P.R.

n. 600 del 1973 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per avere la CTR, con motivazione apparente, ritenuto irrilevante il contraddittorio preventivo, riproponendo sotto altro profilo la medesima censura mossa con il terzo motivo.

4.1 Il motivo è infondato.

E' stato più volte affermato che "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché 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., Sez. U. 3.11.2016, n. 22232).

4.2 La motivazione della sentenza impugnata non rientra affatto nei paradigmi invalidanti indicati nel citato, consolidato e condivisibile, arresto giurisprudenziale, in quanto esprime un nucleo di "valutazione autonoma", con particolare riguardo all'espletamento del contraddittorio preventivo, dovendosi ritenere che il giudice tributario di appello abbia assolto, per detta parte, il proprio obbligo motivazionale al di sopra del "minimo costituzionale" (cfr. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053).

5. Con il quinto motivo, deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 56 del D.Lgs. 546/1992 , 115 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per avere la CTR disatteso le eccezioni del contribuente relative al difettoso fondamento probatorio dei rilievi dell'Ufficio, nonostante quest'ultimo nel giudizio d'appello avesse rinunciato a difendersi sul punto.

6. Con il sesto motivo, deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 1 del D.Lgs. 546/1992 e 115 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto, sia pure in parte, corretti gli avvisi di accertamento impugnati,

nonostante le presunzioni su cui sono fondati muovano da fatti indimostrati e nonostante le prove contrarie offerte dal ricorrente.

7. Con il settimo motivo, deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 cod. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., riproponendo sotto altro profilo la stessa censura mossa con il sesto motivo di ricorso.

7.1 I predetti motivi, che vanno esaminati congiuntamente per connessione, sono inammissibili.

7.2 Il ricorrente deduce solo apparentemente una violazione di norme di legge, ma in realtà mira alla rivalutazione dei fatti, operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. n. 8758 del 4/07/2017), prospettando nel ricorso non l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla esclusiva valutazione del giudice di merito (ex multis, Cass. n. 3340 del 5/02/2019 ; Cass. n. 640 del 14/01/2019 ; Cass. n. 24155 del 13/10/2017).

8. Con l'ottavo motivo, deduce l'omesso esame di fatti decisivi, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 5 cod. proc. civ., per non avere la CTR considerato i seguenti fatti:

la tariffa oraria di 46 euro non risultava da alcun documento ufficiale e dai listini della Confartigianato risultavano prezzi orari diversi; il conteggio dei giorni dedicati all'attività lavorativa era errato; i tempi morti di lavorazione sono molto elevati per il contribuente; il presunto ricarico medio del 50% sui prodotti installati è privo di riscontri; gli altri elementi utilizzati per la ripresa (disponibilità dell'autovettura e del motociclo, nonché il mutuo ipotecario) non denotavano alcuna apprezzabile capacità di spesa.

8.1 Il motivo è inammissibile per le ragioni già indicate con riferimento al terzo motivo di ricorso, essendo finalizzato ad una rivalutazione dei fatti accertati dal giudice di merito.

9. Con il nono motivo, deduce la violazione degli artt. 132 , comma 2, n. 4, cod. proc. civ., 118, comma 1 e 2, disp. att. cod. proc. civ. e 36, comma 2, n. 4, del D.Lgs. n. 546/1992 e quindi conseguente nullità della sentenza impugnata, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., perché il responso finale sulla fondatezza nel merito degli accertamenti impugnati è insufficientemente immotivato, non avendo la CTR tenuto conto delle osservazioni e dei dati informativi forniti dal contribuente;

9.1 Il motivo è infondato per le stesse ragioni già indicate con riferimento al quarto motivo, atteso che le argomentazioni della sentenza impugnata vanno considerate al di sopra del "minimo costituzionale" anche con riferimento alle considerazioni sulla fondatezza del recupero.

10. Con il decimo motivo, deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 38 e 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 , 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 5 del D.Lgs. n. 446 del 1997 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., avendo la CTR ritenuto legittimi gli avvisi di accertamento impugnati, benché siano stati emessi in modo contraddittorio, sulla base di due tipologie di accertamento completamente diverse e inconciliabili (analitico - induttivo e sintetico), per quanto riguarda i presupposti, gli effetti e i mezzi ricostruttivi utilizzati.

10.1 Il motivo è infondato per la stessa ragione già indicata con riferimento al secondo motivo (punto 3.7).

11. Con l'undicesimo motivo, deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 38 e 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 , 5 del D.Lgs. n. 446 del 1997 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 , nonché delle norme sull'accertamento di tipo presuntivo, riguardante l'attività commerciale, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., in quanto gli indici usati dall'Ufficio, per ricostruire, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, la presunta maggiore base imponibile non dichiarata, erano errati ed arbitrari.

11.1 Il motivo è inammissibile, perché anche in questo caso il ricorrente mira, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione di legge, ad attingere il giudizio di fatto operato dal giudice di appello, con particolare riferimento alla valutazione delle prove.

12. In ultimo va rilevato che, solo con la memoria illustrativa, il ricorrente censura la mancata deduzione dei costi.

12.1 Si tratta di una censura inammissibile, perché introduce una questione dedotta per la prima volta in sede di legittimità, atteso che la sentenza impugnata non ha trattato tale argomento e il ricorrente non ha precisato, come era suo onere, dove e come l'avesse dedotta nei giudizi di merito (ex plurimis, Cass. 13/06/2018, n. 15430).

13. In conclusione, il ricorso va rigettato e il ricorrente va condannato al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio, che si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso; condanna A.A. al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio, che liquida in Euro 7.600,00, oltre alle spese prenotate a debito. Ai sensi dell' art. 13 comma 1-quater d.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della parte ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza