

Sentenza del 21/05/2024 n. 14084 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La CTP di Milano accoglieva il ricorso proposto da A.A., titolare di un'impresa individuale esercente la gestione di apparecchi da intrattenimento che consentono vincite in denaro, per conto della Cogetech Spa (concessionario dell'AAMS), avverso l'avviso di accertamento, per imposte dirette e IVA, con il quale erano stati determinati maggiori ricavi e contestata maggiore IVA per l'anno d'imposta 2008.

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

- andava disattesa l'eccezione di giudicato con riferimento ad altra sentenza che riguardava l'annualità 2006, in quanto si trattava di annualità e fattispecie diverse;
- era infondata anche l'eccezione riguardante l'invalidità della delega al funzionario che aveva sottoscritto l'atto impositivo, in quanto il medesimo apparteneva alla carriera direttiva ed era stato regolarmente delegato, come risultava dall'atto dispositivo n. 141 dell'1.07.2013 di ratifica di delega, prodotto in atti, potendo sottoscrivere gli atti impositivi anche gli impiegati della carriera direttiva all'uopo delegati, benché privi della qualifica dirigenziale.
- la notificazione dell'atto impugnato era regolare, in quanto era sufficiente la prova dell'avvenuta consegna, che era pacifica, essendo stata prodotta dallo stesso contribuente; la circostanza che sulla ricevuta di consegna dell'atto vi fosse una firma illeggibile non era di per sé causa di invalidità dell'avviso impugnato, essendo onere di chi la contesta procedere eventualmente con la presentazione della querela di falso;
- altrettanto infondata era l'eccezione di mancata corrispondenza dell'atto impugnato a quanto disposto dall' art. 29 del d.l. n. 78/2010 , posto che l'atto indicava nel dettaglio gli importi richiesti a pagamento;
- priva di rilievo era l'eccezione di mancata indicazione del responsabile del procedimento, in quanto l'atto impugnato ha valore di intimazione ad adempiere e, solo dopo essere trascorsi sessanta giorni, l'atto diventa esecutivo, dovendo detto responsabile essere indicato unicamente nella successiva fase di riscossione;
- andavano rigettate pure le censure relative alla illegittimità della verifica e alla asserita violazione del contraddittorio, in quanto, per la prima, non era stato indicato il pregiudizio in

concreto subito dal contribuente e, per la seconda, al caso di specie non era applicabile l' art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973 nella nuova formulazione;

- nel merito, la pretesa era fondata, in quanto l'attività esercitata dal contribuente, da qualificarsi come noleggio o locazione, sulla base dei contratti conclusi con i vari destinatari delle apparecchiature da gioco, era soggetta ad IVA;

- per quanto riguardava gli accertamenti bancari, il contribuente, sul quale gravava il relativo onere, non aveva giustificato i movimenti registrati sui conti.

Contro la suddetta decisione il contribuente proponeva ricorso per cassazione, affidandolo ad undici motivi.

L'Agenzia delle entrate si costituiva al solo fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, il contribuente denuncia la violazione degli artt. 124 disp. att. cod. proc. civ., 324 cod. proc. civ. e 2909 cod. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR accolto l'eccezione di giudicato esterno in relazione alla sentenza della medesima CTR n. 835/38/14 (relativa all'avviso di accertamento notificato al A.A. per l'anno 2006, fondato sulla medesima attività di verifica e sulle medesime indagini bancarie), passata in giudicato in data 22.04.2014.

1.2 Il motivo è inammissibile.

1.3 Va ribadito l'orientamento ormai consolidato di questa Corte, per cui l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, come quelle di cui si discute, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti, integranti elementi costitutivi della fattispecie, che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata (Cass. 28 novembre 2019, n. 31084 ; Cass. 10 ottobre 2019, n. 25516).

1.4 Nella specie è da escludere la rilevanza del giudicato costituito dalla sentenza della CTR n. 835/38/14 (relativa all'avviso di accertamento notificato al A.A. per l'anno 2006), avuto riguardo alla diversità degli anni di imposta e la mancata individuazione di elementi costitutivi della fattispecie estensibili nel tempo, non potendo certamente ritenersi tali i "medesimi atti di verifica", i "medesimi atti di autorizzazione all'accesso e allo svolgimento delle indagini bancarie", "la medesima attività economica svolta dal ricorrente" oppure la "medesima qualificazione giuridica ai fini dell'assoggettamento ad IVA", trattandosi di fatti variabili da periodo a periodo o comunque irrilevanti.

2. Con il secondo motivo, deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 , 4, commi 2 e 3, del D.Lgs. n. 165 del 2001 e 2697 cod. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR rilevato che la delega conferita al soggetto che aveva sottoscritto l'avviso di accertamento era invalida, in quanto lo stesso non aveva la qualifica dirigenziale.

2.1 Il motivo è infondato.

2.2 Come ha più volte chiarito questa Corte, "In tema di accertamento tributario, ai sensi dell' art. 42 , primo e terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 , gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva, cioè da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002 - 2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità dell' art. 8 , comma 24, del d.l. n. 16 del 2012 , convertito dalla l. n. 44 del 2012 " (Cass. 26/02/2020, n. 5177 ; conformi, ex plurimis, Cass. 10/12/2019, n. 32172 ; Cass. 09/11/2015, n. 22800).

2.3 Ai fini della validità dell'avviso di accertamento, pertanto, non è richiesta la qualifica dirigenziale né per il capo dell'Ufficio né per il funzionario da lui delegato a sottoscrivere l'avviso di accertamento, in quanto il ruolo dirigenziale eventualmente ricoperto esaurisce i propri effetti nell'ambito del rapporto di servizio con l'Amministrazione (Cass. 10/08/2010, n. 18515).

Ne deriva che, per il mero effetto della richiamata pronuncia del giudice delle leggi sulla legittimità della qualifica dirigenziale del soggetto che ha sottoscritto l'atto, non si produce la nullità degli accertamenti, eccepita dal contribuente.

3. Con il terzo motivo, deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 2697 cod. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR rilevato che la delega conferita al soggetto che aveva sottoscritto l'avviso di accertamento era invalida, in quanto l'atto dispositivo n. 141 del 2013, prodotto dall'Agenzia delle entrate, difettava di due elementi essenziali e, segnatamente, del termine di validità e delle cause che ne avevano reso necessaria l'adozione.

3.1 Il motivo è innanzitutto inammissibile per difetto di specificità ed autosufficienza, non avendo il ricorrente riprodotto nel testo del ricorso per cassazione le parti dei documenti richiamati e gli atti difensivi depositati nei precedenti gradi di giudizio, rilevanti per la comprensione della doglianza.

3.2 Il motivo è in ogni caso infondato.

3.3 L' art 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 , n. 600 dispone che "Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato".

3.4 In mancanza di ulteriori spiegazioni sulle modalità di rilascio della delega, sulla sua funzione e sui requisiti di validità, la giurisprudenza di questa Corte ha sostenuto, in passato, che la delega di firma o di funzioni di cui all' art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 , oltre a precisare le ragioni della delega e il suo termine di validità, "deve necessariamente indicare il nominativo del delegato, pena la sua nullità, che determina, a sua volta, quella dell'atto impositivo, sicché non può consistere in un ordine di servizio in bianco, che si limiti ad indicare la sola qualifica

professionale del delegato senza consentire al contribuente di verificare agevolmente la ricorrenza dei poteri in capo al sottoscrittore" (ex multis, Cass. 9.11.2015, n. 22803).

3.5 In realtà, fermo restando l'onere probatorio in capo all'Amministrazione, in caso di contestazione della sottoscrizione dell'avviso di accertamento, secondo un recente orientamento giurisprudenziale, confermato da altre pronunce di questa Corte e al quale questo Collegio intende dare continuità, la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ad un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente ex art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 ha natura di delega di firma - e non di funzioni - poiché realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna, restando l'atto firmato dal delegato imputabile all'organo delegante, con la conseguenza che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione di detta delega di firma può avvenire anche mediante ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa. Con la delega di firma, dunque, il delegato non esercita alcun potere o competenza riservata al delegante, trovando titolo il suo agire nei poteri di ordine e direzione, coordinamento e controllo attribuiti al dirigente preposto all'ufficio (art. 11, comma 1, lett. c) e d) Statuto Agenzia delle entrate, approvato con delibera n. 6 del 2000 ; art. 14, comma 2, reg. amm. n. 4/2000), nell'ambito dello schema organizzativo della subordinazione gerarchica tra persone appartenenti al medesimo ufficio. Trattandosi di una delega per la sottoscrizione, pertanto, alla stessa non è applicabile la disciplina dettata per la delega di funzioni di cui all' art. 17 , comma 1-bis, del D.Lgs. n. 165 del 2001 , per cui non è richiesta né la sua temporaneità né una specifica motivazione (ex multis, Cass. 29.03.2019, n. 8814 ; Cass. 7.06.2022, n. 19217 ; Cass. 13.07.2021, n. 30539).

4. Con il quarto motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 , 139, 148 e 149, comma 2, cod. proc. civ., 3 e 14 della l. n. 890 del 1982 , 29 del d.l. n. 78 del 2010 , conv. in l. n. 122 del 2010 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., con riferimento ai profili di nullità ed inesistenza della notifica a mezzo posta dell'avviso di accertamento, non avendo la CTR rilevato l'inesistenza della notificazione dell'avviso di accertamento impugnato, insuscettibile di sanatoria, per mancanza della relazione di notificazione, in quanto, trattandosi di atto impositivo, doveva essere notificato con l'interposizione di un agente notificatore abilitato.

5. Con il quinto motivo (indicato nel ricorso come sesto motivo), deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 29 del d.l. n. 78 del 2010 , conv. in l. n. 122 del 2010 , e 480 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., non avendo la CTR rilevato la carenza, nell'atto impugnato, delle indicazioni sull'esatto momento dal quale il mancato versamento consente l'ingresso nella fase esecutiva che rende possibile il pignoramento, avendo l'atto impositivo anche la funzione di precetto.

5.1 I predetti motivi, che vanno esaminati unitariamente, in quanto connessi, sono in primo luogo inammissibili per difetto di autosufficienza e di specificità.

5.2 Con particolare riferimento alla notificazione, occorre ribadire che, ove sia contestata la rituale notifica di un atto impositivo, "per il rispetto del principio di autosufficienza, è necessaria

la trascrizione integrale delle relate e degli atti relativi al procedimento notificatorio, al fine di consentire la verifica della fondatezza della doglianza in base alla sola lettura del ricorso, senza necessità di accedere a fonti esterne allo stesso" (ex plurimis, Cass. n. 31038 del 2018 ; Cass. n. 5185 del 2017).

5.3 Il ricorrente ha omissis di riportare nel testo del ricorso per cassazione i documenti cui ha fatto riferimento nei motivi in esame e, in particolare, l'atto impugnato e la sua notifica, impedendo in tal modo a questa Corte di compiere la verifica sulla fondatezza delle censure.

5.4 Occorre in ogni caso precisare che, se la notificazione è avvenuta a mezzo posta (p. 29 del ricorso per cassazione), va applicato il principio, ripetutamente affermato da questa Corte, secondo il quale, "In caso di notificazione a mezzo posta dell'atto impositivo eseguita direttamente dall'Ufficio finanziario ai sensi dell' art. 14 della l. n. 890 del 1982 , si applicano le norme concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, e non quelle di cui alla suddetta legge concernenti esclusivamente la notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 149 c.p.c., sicché non va redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico, e l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, senza necessità dell'invio della raccomandata al destinatario, stante la presunzione di conoscenza di cui all' art. 1335 c.c., la quale opera per effetto dell'arrivo della dichiarazione nel luogo di destinazione ed è superabile solo se il destinatario provi di essersi trovato, senza sua colpa, nell'impossibilità di prenderne cognizione" (ex plurimis, Cass. n. 29642 del 14/11/2019).

5.5 Diversamente da quanto sostiene il ricorrente, inoltre, come ha già ampiamente chiarito questa Corte (Cass. n. 23435 del 27/07/2022), l' art. 29 , comma 1, lett. a), del d.l. n. 78 del 2010 , convertito, con modificazioni, dalla legge n. 122 del 2010 e succ. modific., nulla ha innovato riguardo alla notifica dell'atto impositivo, limitandosi a prevedere, in considerazione della necessità di operare la "concentrazione della riscossione nell'accertamento", come espressamente recita la rubrica della disposizione in esame, che l'avviso di accertamento rechi anche l'intimazione ad adempiere agli obblighi di pagamento contenuti nell'atto c.d. impositivo.

5.6 Con riferimento al quinto motivo, poi, va aggiunto che l'eventuale carenza di indicazioni sulla fase esecutiva non rende certamente nullo l'avviso di accertamento, ma può eventualmente solo privarlo della sua idoneità ad acquisire valore di titolo esecutivo o di precetto, mantenendo l'avviso di accertamento pur sempre la sua validità come atto impositivo.

6. Con il sesto motivo (indicato nel ricorso come settimo motivo), denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 36 , comma 4-ter, del d.l. n. 248 del 2007 , e 29 del d.l. n. 78 del 2010 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR rilevato la nullità dell'atto impugnato per la mancata indicazione del responsabile del procedimento per ciascuna delle tre componenti procedurali e funzionali che caratterizzano l'atto impugnato (accertamento, riscossione e precetto).

6.1 Il motivo è infondato.

6.2 È pacifico che nel provvedimento impugnato era indicato un responsabile del procedimento con riferimento alla fase dell'accertamento. Considerata la particolare natura dell'avviso di accertamento esecutivo, l'indicazione di detto responsabile doveva intendersi estesa a tutte le possibili funzioni dell'atto.

6.3 Come ha già avuto modo di affermare questa Corte, infatti, "ai fini della regolarità dell'avviso di accertamento notificato dall'amministrazione finanziaria, che, in conformità alle previsioni normative vigenti per il caso di specie, consista in un atto cd. impositivo, documento che ha comunque natura di atto impositivo, assolvendo alla funzione di contestare al contribuente l'obbligo di pagamento di oneri tributari e di costituire il primo atto della procedura esecutiva, l'indicazione del responsabile del procedimento di accertamento vale ad indicare il soggetto responsabile della procedura nel suo complesso, non essendo necessaria l'indicazione che egli sia il responsabile sia della procedura di accertamento che di quella esecutiva" (Cass. n. 5517 del 21/02/2022 e n. 1321 del 18/01/2022).

7. Con il settimo motivo (indicato nel ricorso come ottavo motivo), deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 52 , comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 , in relazione alle "istruzioni sulle attività di verifica della Guardia di Finanza" di cui alla circolare n. 1/2008, e degli artt. 12 , comma 2, della l. n. 212 del 2000 , con riferimento alla dedotta nullità dell'avviso per illegittimità della verifica subita dal ricorrente, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR rilevato l'illegittimità dell'avviso di accertamento per illegittimità della verifica, dato che l'ordine di accesso non indicava gli anni da sottoporre a verifica.

7.1 Il motivo è innanzitutto inammissibile per difetto di specificità, non avendo il ricorrente riprodotto nel ricorso il contenuto dei documenti dai quali sia possibile desumere la precisa motivazione del provvedimento che aveva autorizzato l'accesso.

7.2 Il motivo sarebbe in ogni caso infondato.

7.3 Nel caso in cui - come nella specie - l'accesso sia stato effettuato dalla Guardia di Finanza, questa Corte (Cass. n. 16661 del 2011) ha affermato (con riferimento ad un caso in cui la verifica era iniziata al solo scopo di controllare l'osservanza delle disposizioni sull'IVA comunitaria per una annualità ed era stata estesa anche ad altre annualità e tributi, a seguito delle gravi irregolarità riscontrate) che, ai sensi dell' art. 35 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 , la Guardia di Finanza, in quanto polizia tributaria, può sempre accedere negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche, per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi e dai regolamenti in materia finanziaria, non necessitando, a tal fine, di autorizzazione scritta, richiesta per il diverso caso di accesso effettuato dai dipendenti civili dell'Amministrazione finanziaria.

7.4 Secondo l'indirizzo giurisprudenziale citato, quindi, la Guardia di Finanza non deve essere munita di un'autorizzazione per ogni singola annualità, avendo il potere di verificare annualità non menzionate espressamente nell'autorizzazione (Cass. n. 334 del 2021).

7.5 Occorre poi ribadire che "l'atto di autorizzazione dell'accesso ai locali dell'impresa, reso ai sensi dell' art. 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , in esito a valutazione della necessità di

incidere sull'andamento e sulla riservatezza della gestione imprenditoriale al fine di riscontrare eventuali evasioni ed infrazioni alla disciplina dell'IVA, non circoscrive l'ambito dell'ispezione all'epoca del verificarsi dei fatti apprezzati per detta valutazione; l'ispezione medesima resta rivolta a scoprire violazioni, non solo a fornire conforto dimostrativo alle inosservanze al momento conosciute o sospettate, di modo che non subisce, sotto il profilo temporale, limitazioni diverse da quelle attinenti al potere di accertamento, e, una volta che sia autorizzata sulla scorta dei dati a disposizione, può investire anche circostanze diverse, influenti per la revisione delle posizioni del contribuente, nell'arco di tempo in cui è esercitabile detto potere" (Cass. n. 28664 del 2018 ; Cass. n. 18155 del 07/08/2009 ; Cass. n. 429 del 14/01/2015).

8. Con l'ottavo motivo (indicato nel ricorso come nono motivo), deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 1 , comma 497, della l. n. 311 del 2004 , 10, comma 1, e 21, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972 e, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto che i proventi dell'attività svolta dal contribuente fossero assoggettabili all'IVA e non al PREU, benché l'attività svolta dallo stesso non fosse di noleggio, ma di gestione e di raccolta delle giocate per conto del concessionario Cogetech Spa

8.1 Il motivo è inammissibile.

8.2 L' art. 10 , comma 1, n. 6 d.P.R. 633 del 1972 stabilisce, per la parte che qui rileva, che sono esenti da IVA le operazioni relative alle giocate.

8.3 L' art. 1 comma 497 della legge 311 del 2004 prevede "L'esenzione di cui all' articolo 10 , primo comma, numero 6), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 , si applica alla raccolta delle giocate con gli apparecchi da intrattenimento di cui all' articolo 110 , comma 6, del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza , di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773 , e successive modificazioni, anche relativamente ai rapporti tra i concessionari della rete per la gestione telematica ed i terzi incaricati della raccolta stessa".

8.4 La CTR ha ritenuto che l'esenzione dall'IVA, prevista dalle norme richiamate, non si applicasse ai compensi conseguiti dal contribuente, qualificando come noleggio o locazione il rapporto contrattuale sulla base del quale il A.A. operava.

8.5 Il contribuente ha contestato tale qualificazione evidenziando che i compensi non gli venivano corrisposti dai titolari dei locali dove venivano installati gli apparecchi, ma gli venivano erogati dalla concessionaria Cogetech, sulla base del contratto con la stessa stipulato, del quale riportava, nel testo del ricorso, alcune clausole in cui si evidenziava espressamente che la remunerazione dell'attività di gioco era esente ai fini IVA, in quanto soggetta a PREU.

8.6 Nel ricorso, quindi, non si lamenta il vizio di violazione e falsa applicazione di legge, perché non si deduce un'erronea ricognizione, da parte della sentenza impugnata, della fattispecie astratta prevista dalla norma, ma viene denunciata "un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa" che "è esterna all'esatta interpretazione della norma di legge e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, sotto l'aspetto del vizio di motivazione" (Cass. n. 7394 del 2010 , n. 8315 del 2013 , n. 26110 del 2015 , n. 195 del 2016).

8.7 Si tratta, quindi, di una inammissibile doglianza che fonda "il presunto errore di sussunzione - e dunque un errore interpretativo di diritto - su una ricostruzione fattuale diversa da quella posta a fondamento della decisione, alla stregua di una alternativa interpretazione delle risultanze di causa" (Cass. n. 20210 del 2019).

8.8 L'errore di cui di duole il ricorrente consiste, quindi, in una erronea ricognizione della fattispecie concreta, avendo la CTR riconosciuto, in base agli elementi fattuali, che l'attività svolta dal contribuente era di noleggio, mentre secondo il ricorrente detta attività si basava su un rapporto contrattuale diretto con il concessionario.

8.9 Poiché l'errore lamentato riguarda il fatto, il motivo è inammissibile, perché mira, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione di legge, ad attingere il giudizio di fatto operato dal giudice di appello.

9. Con il nono motivo (indicato nel ricorso come decimo motivo), deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 6 , comma 1, del D.Lgs. n. 218 del 1997 , 10 e 12 della l. n. 212 del 2000 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR rilevato l'omessa considerazione delle osservazioni presentate dal contribuente e la mancata attivazione del contraddittorio preventivo.

9.1 Il motivo è infondato.

9.2 Poiché per le modalità di svolgimento del contraddittorio non viene prescritta alcuna forma vincolata, 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'interlocuzione 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).

9.3 Nella specie, risulta che il contribuente ha presentato osservazioni a verbale (p. 4 del ricorso) all'attività di accertamento.

9.4 Il contatto instaurato con il contribuente in tale occasione era sicuramente idoneo ad essere qualificato quale contraddittorio endoprocedimentale.

9.5 Con riferimento poi all'asserito obbligo per l'Ufficio di considerare, nella motivazione dell'atto impositivo, le osservazioni formulate dal contribuente, occorre rilevare che, secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte - cui questo collegio intende dare continuità - dalla stessa lettura della prima parte del comma 7 dell' art. 12 della l. n. 212 del 2000 ("nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori") e dal raffronto con il tenore più perentorio della seconda parte del medesimo comma ("l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza"), si evince che all'obbligo

dell'amministrazione finanziaria di "valutare" le osservazioni del contribuente (cui l'imposizione del termine dilatorio, questa sì a pena di nullità, è strumentale) non si aggiunge l'ulteriore obbligo di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo, a pena di nullità, né a diversa conclusione può pervenirsi sulla base di quanto disposto dall' art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 (Cass. n. 2583 del 2016 ; n. 8378 del 2017).

9.6 Occorre rammentare in proposito, infatti, che "non tutte le irregolarità possono dar luogo a nullità, ma soltanto quelle così sanzionate dalla legge, ovvero quelle che, anche in difetto di una comminatoria espressa, sono talmente lesive di specifici diritti o garanzie da impedire la produzione di qualsiasi effetto da parte dell'atto cui ineriscono" (Cass. n. 4324 del 2011 ; n. 28764 del 2005).

10. Con il decimo motivo (indicato nel ricorso come dodicesimo motivo), denuncia la violazione e falsa applicazione dell' art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., "con riferimento ai rilievi inerenti le riprese a tassazione ai fini delle imposte dirette ed IRAP", per avere la CTR confermato le riprese riconducibili ai movimenti rilevati sul conto corrente, sebbene il contribuente avesse fornito la giustificazione di detti movimenti.

10.1 Il motivo è infondato.

10.2 Qualora l'accertamento effettuato dall'Amministrazione finanziaria si fondi su verifiche di conti correnti bancari, occorre considerare l'indirizzo ormai consolidato di questa Corte, in base al quale 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 (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 dall' art. 51 , secondo comma, numero 2, del DPR n.633/1972 (Cass. n. 21303/2013).

10.3 La presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti, come si ricava dall' art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973 , riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, che rinvia allo stesso art. 32, comma 1, n. 2; fermo restando che, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014 , le operazioni bancarie di prelevamento hanno valore presuntivo nei confronti dei soli titolari di reddito di impresa, mentre quelle di versamento nei confronti di tutti i contribuenti, i quali possono contrastarne l'efficacia dimostrando che le stesse sono già incluse nel reddito soggetto ad imposta o sono irrilevanti (Cass. n. 29572 del 2018).

10.4 Il contribuente può fornire la prova contraria anche attraverso presunzioni semplici e il giudice di merito deve "individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio (purché 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. n. 11102 del 2017), dando espressamente conto in sentenza delle risultanze di tale verifica; in altri termini, se il contribuente può superare la prevista presunzione legale solo 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, anche il giudice di merito ha l'obbligo di verificare, con altrettanto rigore, l'efficacia dimostrativa delle prove offerte dal contribuente per ciascuna operazione e di dar conto espressamente in sentenza delle relative risultanze (Cass. 30.06.2020, n. 13112).

10.5 Poiché la CTR si è attenuta ai suddetti principi, dando atto di avere esaminato i singoli movimenti ed evidenziando come non vi fossero riscontri alle giustificazioni fornite dal contribuente, la doglianza mira, in realtà, 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.

11. Con l'undicesimo motivo (indicato nel ricorso come tredicesimo motivo), denuncia l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, che sono stati oggetto di discussione tra le parti, e violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 5 cod. proc. civ., per avere la CTR omesso di pronunciarsi sulle seguenti censure: difetto di rappresentanza processuale dell'Agenzia delle entrate, disconoscimento della sottoscrizione apposta sulle ricevute postali, illegittima determinazione dell'aggio e del calcolo degli interessi.

11.2 Il motivo è inammissibile.

11.3 Come ha più volte precisato questa Corte, "L'omessa pronuncia su alcuni dei motivi di appello - così come l'omessa pronuncia su domanda, eccezione o istanza ritualmente introdotta in giudizio - risolvendosi nella violazione della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, integra un difetto di attività del giudice di secondo grado, che deve essere fatto valere dal ricorrente non con la denuncia della violazione di una norma di diritto sostanziale ex art. 360 , n.3, c.p.c., o del vizio di motivazione ex art. 360 , n.5, c.p.c., in quanto siffatte censure presuppongono che il giudice del merito abbia preso in esame la questione oggetto di doglianza e l'abbia risolta in modo giuridicamente non corretto ovvero senza giustificare (o non giustificando adeguatamente) la decisione al riguardo resa, ma attraverso la specifica deduzione del relativo "error in procedendo" - ovvero sia della violazione dell' art. 112 c.p.c., in relazione all' art. 360 , n.4, c.p.c. - la quale soltanto consente alla parte di chiedere e al giudice di legittimità - in tal caso giudice anche del fatto processuale - di effettuare l'esame, altrimenti precluso, degli atti del giudizio di merito e, così, anche dell'atto di appello; pertanto, alla mancata deduzione del vizio nei termini indicati, evidenziando il difetto di identificazione del preteso errore del giudice del merito e impedendo il riscontro "ex actis" dell'assunta omissione, consegue l'inammissibilità del motivo" (Cass. n. 29952 del 13/10/2022).

11.4 Nella specie, il ricorrente ha dedotto l'omessa pronuncia in ordine ad alcune domande ed eccezioni, formulando la relativa censura come vizio di motivazione.

11.5 Il motivo è inammissibile anche per difetto di specificità ed autosufficienza, non avendo il ricorrente indicato, nel testo del ricorso per cassazione, le questioni omesse nei loro esatti

termini, con l'indicazione specifica dell'atto difensivo in cui erano state proposte ed eventualmente riproposte nel grado successivo del giudizio.

11.6 Con riferimento alla questione dell'asserito difetto di rappresentanza processuale dell'Agenzia delle entrate, poi, occorre rammentare che "Il vizio di omessa pronuncia è configurabile solo nel caso di mancato esame di questioni di merito, e non anche di eccezioni pregiudiziali di rito" (Cass. n. 25154 dell'11/10/2018).

11.7 Per quanto riguarda il disconoscimento della sottoscrizione apposta sulle ricevute postali non vi sarebbe comunque alcuna omessa pronuncia, essendosi la CTR pronunciata sul punto ("La circostanza che sulla ricevuta di consegna dell'atto appaia una firma illeggibile non è di per se stessa fatto invalidante la notifica, essendo onere di chi contesta tale circostanza procedere col rimedio della querela di falso").

12. In conclusione, il ricorso va rigettato e le spese, che seguono la soccombenza, vengono liquidate (con riferimento alle sole fasi di studio e decisionale) 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 complessivi Euro 2.600,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1-quater del d.P.R. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'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