

Sentenza del 30/05/2024 n. 15220 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - accertamenti bancari - contribuente - prova contraria - onere - generiche affermazioni terzi - esclusione - giustificazione provenienza reddito - necessità.

Massima:

Le presunzioni legali in favore dell'erario derivanti dagli accertamenti bancari determinano in capo al contribuente un preciso ed analitico onere della prova contraria che non può essere assolto solo attraverso il ricorso a dichiarazioni di terzi, non potendo queste ultime assurgere né a rango di prove esclusive della provenienza del reddito accertato, né essere idonee, di per sé, a fondare il convincimento del Giudice.

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

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. A.A., titolare di omonima ditta individuale esercente il commercio di prodotti di telefonia, ha impugnato l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate contenente la determinazione di maggiori ricavi e minori costi deducibili per il 2009 con conseguente recupero di imposte.

2. L'accertamento era fondato, tra l'altro, su accertamenti bancari che il contribuente ha contestato; la Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Enna ha accolto il ricorso, osservando che l'ingente imponibile accertato (circa 7.000.000,00 di euro) non poteva riferirsi all'attività commerciale svolta dal A.A., titolare di una ditta individuale di telefonia in un piccolo centro in provincia di Enna, ma doveva essere ricondotto ad altre attività e a categorie di reddito non indicate dall'Ufficio che, inoltre, non aveva esaminato le giustificazioni rese dal A.A. in ordine alle movimentazioni bancarie contestate.

3. Il gravame erariale è stato rigettato dalla Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Sicilia la quale ha confermato che il rilevante imponibile accertato doveva essere imputato non solo alla ditta di telefonia ma anche ad altre attività che non erano state accertate dall'Ufficio,

sebbene indicate dal contribuente; quindi, secondo la CTR, l' art. 32 D.P.R. n. 600/1973 non era stato rispettato in quanto le giustificazioni documentali fornite dal contribuente avrebbero meritato una più attenta disamina e un riscontro mediante l'estensione delle indagini alle ulteriori attività commerciali svolte dal contribuente, il quale aveva indicato una serie di circostanze di fatto, riferibili alle sue movimentazioni bancarie, che non erano state verificate dall'Ufficio.

4. Avverso questa sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate fondato su cinque motivi.

5. Ha resistito con controricorso il contribuente.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 nn. 3 e 4 c.p.c. , violazione e/o falsa applicazione dell' art. 21 D.Lgs. n. 546/1992 e dell' art. 6 D.Lgs. n. 218/1997 in quanto il ricorso iniziale era inammissibile per tardività: notificato l'atto impugnato il 23.2.2012, il ricorso era stato presentato soltanto il 20.7.2012 confidando nel termine di sospensione di gg. 90 di cui all'accertamento con adesione, che era stato proposto con chiari intenti dilatori in quanto l'istanza non conteneva alcuna proposta e il contribuente, invitato al contraddittorio, non si era presentato.

1.1. Il motivo non solo è inammissibile, come eccepito dal controricorrente, in quanto nuovo e non proposto nei precedenti gradi di giudizio, ma è pure infondato.

1.2. Va osservato che la giurisprudenza di legittimità ha affermato che la mancata comparizione del contribuente alla data fissata per la definizione, in via amministrativa, della lite, sia essa giustificata o meno, non interrompe la sospensione del termine di novanta giorni per l'impugnazione dell'avviso di accertamento, in quanto detto comportamento non è equiparabile alla formale rinuncia all'istanza né è idoneo a farne venir meno ab origine gli effetti (Cass. n. 27274 del 2019). L'effetto sospensivo del termine di impugnazione è automatico (Cass. n. 21096 del 2018) e non può dipendere da indagini sulla effettiva intenzione del contribuente di addivenire ad un accordo transattivo, pena l'intollerabile incertezza sulla operatività della sospensione e sul verificarsi della decadenza dall'impugnazione che, per loro stessa natura, debbono essere ancorate unicamente ad eventi oggettivi e immediatamente verificabili.

2. Con il secondo motivo deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c. , violazione e/o falsa applicazione degli artt. 36 D.Lgs. n. 546/1992 , 132 comma 2 n. 4) c.p.c. , 118 disp. att. c.p.c. e 112 c.p.c., in quanto la motivazione era inidonea a rivelare la ratio decidendi, essendosi la CTR limitata ad accogliere genericamente le ragioni del ricorrente in ordine alle movimentazioni bancarie, in sostanza riproducendo la sintetica motivazione del Giudice di prime cure, senza dar conto di quanto dedotto ed eccepito dall'Ufficio e rendendo così una motivazione apparente; a riprova di ciò, osserva che, oltre ai maggiori ricavi da movimentazioni bancarie, erano stati recuperati ulteriori ricavi per euro 72.299,93 e costi indeducibili per euro 35.337,00 su cui nessuna pronuncia era stata resa dalla CTR.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. E' noto che non essendo più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111, comma 6, Cost. , individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell' art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c. e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata (Cass. n. 23940 del 2018; Cass. sez. un. 8053 del 2014), a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (v., ultimamente, anche Cass. n. 7090 del 2022). Questa Corte ha, altresì, precisato 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 obiettivamente 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. un., n. 22232 del 2016; conf. Cass. n. 9105 del 2017).

2.3. In questo caso la motivazione della sentenza raggiunge il c.d. "minimo costituzionale", presenta una ratio decidendi chiaramente intelligibile con un percorso logico - giuridico chiaramente delineato: secondo i Giudici di merito, il contribuente aveva fornito giustificazioni riguardo alle movimentazioni bancarie contestate e aveva indicato le attività diverse da quella di telefonia cui si riferivano quelle operazioni (gestione di un distributore di carburante, attività di compravendita immobiliare) ma l'Agenzia non aveva svolto alcuna verifica o accertamento in merito; il silenzio della CTR su specifici recuperi, quindi, non dimostra la mancanza di motivazione della sentenza ma rappresenta, tutt'al più, una ipotesi di omessa pronuncia da censurare ex art. art. 112 c.p.c.

3. Con il terzo motivo deduce, in relazione agli artt. 360 comma 1 nn. 3 e 4, nullità della sentenza per assoluto difetto di motivazione, violazione e falsa applicazione dell' art. 32 D.P.R. n. 600/1973 e dell' art. 51 del D.P.R. n. 633/1972 nonché dell' art. 2697 c.c. , per aver la CTR erroneamente applicato la presunzione iuris tantum che pone a carico del contribuente l'onere di giustificare prelevamenti e versamenti sui conti correnti, aggravando l'Ufficio di oneri di verifica e riscontro che non sono previsti dalle norme, in un contesto in cui l'Ufficio aveva richiesto giustificazioni su una serie di operazioni bancarie, dettagliate per autosufficienza in ricorso (v. pagg. 29 e segg.), non giustificate o giustificate senza produzione di idonea documentazione probatoria da parte del contribuente.

3.1. Il motivo è ammissibile, denunziando una falsa applicazione di legge riconducibile al n. 3 dell' art. 360 comma 1 c.p.c. e non ricade nella preclusione di cui all' art. 348 ter comma 5 c.p.c. (c.d. doppia conforme), eccepita dal controricorrente, che riguarda soltanto il paradigma censorio al n. 5 dell' art. 360 c.p.c. Infondata, poi, è l'ulteriore questione sollevata dal contribuente circa l'acquiescenza dell'Agenzia a quella parte della sentenza d'appello in cui si è accertata la mancata indicazione della categoria di reddito a cui ascrivere l'imponibile

recuperato a tassazione; tale argomento non costituisce autonoma ratio decidendi ma è uno dei profili che ha indotto il Giudice d'appello a concludere che l'Agenzia non avesse assolto il suo onere di prova con riferimento agli accertamenti bancari; la censura in esame, dolendosi dell'applicazione della presunzione legale effettuata dalla CTR, involge anche quell'aspetto.

3.2. Ciò premesso, il motivo è fondato.

3.3. Va rammentato il consolidato orientamento di questa Corte secondo cui "Le presunzioni legali in favore dell'erario derivanti dagli accertamenti bancari determinano in capo al contribuente un preciso ed analitico onere della prova contraria che non può essere assolto solo attraverso il ricorso a dichiarazioni di terzi, non potendo queste ultime assurgere né a rango di prove esclusive della provenienza del reddito accertato, né essere idonee, di per sé, a fondare il convincimento del Giudice" (Cass. n. 6405 del 2021; Cass. n. 22302 del 2022). Incombeva, quindi, sul contribuente l'onere di superare la presunzione di legge attraverso la dimostrazione in modo analitico dell'estraneità di ciascuna delle operazioni a fatti imponibili mentre il giudice di merito è tenuto ad effettuare una verifica rigorosa in ordine all'efficacia dimostrativa delle prove fornite, avuto riguardo ad ogni singola movimentazione e dandone conto in motivazione (Cass. n. 35258 del 2021; Cass. n. 11696 del 2021; Cass. n. 4428 del 2020); in questo caso ha errato la CTR, che invece di valutare analiticamente le giustificazioni fornite dal contribuente, ha aggravato gli oneri di allegazione e prova in capo all'Amministrazione, che è soltanto tenuta a dare la prova dei movimenti in entrata e in uscita operati dal contribuente su conto corrente bancario, anche intestato a terzi, trattandosi di elemento costitutivo della pretesa creditoria (Cass. n. 34638 del 2022).

4. Con il quarto motivo deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c. , la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2425 e 2425 bis c.c. in quanto non era stato istituito il conto/banca e le operazioni bancarie poste in essere dal contribuente non risultavano contabilizzate sul libro giornale con conseguente inattendibilità delle scritture contabili.

4.1. Il motivo resta assorbito nell'accoglimento del precedente.

5. Con il quinto motivo deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c. , violazione e/o falsa applicazione dell' art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 nonché degli artt. 18 e 24 del D.Lgs. n. 546/1992 per infondatezza dell'eccezione del contribuente in ordine alla nullità dell'avviso di accertamento a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 37 del 2015.

5.1. Il motivo, dedotto in subordine, è comunque inammissibile per carenza di interesse poiché la questione non è stata neppure trattata dal Giudice del merito.

6. Conclusivamente, accolto il terzo motivo, assorbito il quarto e rigettati gli altri, la causa deve essere rinviata alla Corte di merito per gli accertamenti del caso e per la decisione sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il terzo motivo di ricorso, assorbito il quarto e rigettati gli altri; cassa di conseguenza la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia in

diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 6 dicembre 2023.

Depositata in Cancelleria il 30 maggio 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza