

Sentenza del 31/05/2024 n. 15337 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di PVC di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza di Enna, l'Agenzia delle Entrate notificava al sig. A.A., in qualità di titolare dell'omonima ditta individuale, in data 01.08.2012, l'avviso di accertamento n. (Omissis), con il quale veniva recuperato imponibile per l'anno d'imposta 2010, con conseguenti maggiori imposte IRPEF, IRAP e IVA, oltre interessi e sanzioni correlate.

2. L'Ufficio accertava l'omessa contabilizzazione di incassi, una plusvalenza derivante da cessione d'azienda e ricavi non dichiarati desunti da accertamenti bancari.

3. Il contribuente impugnava, quindi, l'avviso di accertamento e la Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Enna emetteva la sentenza n. 432/01/13, depositata il 20.12.2013, con la quale rigettava il ricorso e condannava il ricorrente alle spese di giudizio.

4. Il contribuente proponeva appello e la Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Sicilia, con la sentenza in epigrafe, rigettava il gravame, confermando la decisione di primo grado.

5. La CTR osservava che con l'atto impugnato, correttamente motivato per relationem con riferimento al PVC, regolarmente notificato al A.A., l'Ufficio aveva "adeguatamente motivato, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste a base dell'accertamento";

nel merito confermava tutti i rilievi, osservando, in particolare, quanto agli accertamenti bancari che questi pongono una presunzione legale in base alla quale sia i versamenti sia i prelevamenti costituiscono ricavi, mentre è onere del contribuente fornire la prova contraria e, in questo caso, "i prelevamenti contestati dall'Ufficio sono quelli per i quali non è stata fornita alcuna giustificazione e quelli per i quali il contribuente, pur fornendo qualche forma di giustificazione non è stato in grado di produrre idonea documentazione probatoria a supporto, così come precisato a pag. 104 del processo verbale di giustificazione".

6. Il contribuente ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza fondato su quindici motivi.

7. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo il ricorrente deduce l'"inesistenza giuridica dell'avviso impugnato per carenza del potere dirigenziale del Direttore firmatario" alla luce della sentenza n. 37/2015 della Corte costituzionale, in quanto "pare" che la nomina del Direttore

provinciale che aveva sottoscritto l'atto impugnato "rientrerebbe" tra quelle interessate dalla predetta dichiarazione di incostituzionalità dell' art. 8 comma 24 del D.L. n. 16/2012 .

1.1. L'eccezione di inammissibilità sollevata dall'Agenzia, la quale rileva che la questione non era stata proposta con il ricorso iniziale in primo grado, può essere superata trattandosi di ius superveniens per effetto della pronuncia della Corte costituzionale invocata. Il motivo è inammissibile, piuttosto, perché si esprime in maniera ipotetica e dubitativa sul fatto che la nomina del sottoscrittore rientrasse tra quelle interessate dalla pronuncia di incostituzionalità.

1.2. Il motivo, in ogni caso, è infondato alla luce dell'orientamento di questa Corte secondo cui "In tema di accertamento tributario, ai sensi dell' art. 42 , commi 1 e 3, 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 e, 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 nella L. n. 44 del 2012 " (Cass. n. 22810 del 2015 ; conf. Cass. n. 5177 del 2020).

2. Con il secondo motivo il ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dell' art. 7 dello Statuto del contribuente e dell' art. 42 D.P.R. n. 600/1973 , in relazione all' art.360 comma 1 n.3 C.P.C., nella parte in cui non è stato annullato l'avviso per mancata indicazione della metodologia di accertamento, essendo insufficiente il riferimento all' art. 39 comma 1 D.P.R. n. 600/1973 che contempla diverse metodologie - l'accertamento analitico e l'accertamento analitico - induttivo - , con conseguente violazione del diritto di difesa del contribuente.

2.1. La censura è infondata, posto che è irrilevante la formale qualificazione della metodologia a fondamento dell'atto da parte dell'Amministrazione finanziaria, essendo essenziale invece che siano chiari i suoi presupposti di fatto e di diritto. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, infatti, non è necessaria l'indicazione delle "norme di riferimento", bastando che l'avviso indichi i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che permettano al contribuente di esercitare il proprio diritto difensivo (Cass. n. 9499 del 2017 ; Cass. n. 28968 del 2008 ; Cass. n. 3257 del 2002); d'altro canto, all'Amministrazione finanziaria è consentito impiegare sia il metodo di accertamento induttivo che quello analitico-induttivo contemporaneamente, ove consti una complessiva inattendibilità delle scritture contabili la quale, peraltro, non esclude che l'accertamento possa essere fondato anche su elementi contabili (Cass. n.7626 del 2008 ; Cass. n. 27068 del 2006).

3. Con il terzo motivo il contribuente deduce violazione e falsa applicazione dell' art.7 Statuto del contribuente e dell' art.42 D.P.R. n. 600/1973 , in relazione all' art.360 comma 1 n.3 C.P.C., nella parte in cui la CTR non ha annullato, per omessa motivazione, l'avviso impugnato che aveva malamente sintetizzato il PVC che non conteneva specifici accertamenti di irregolarità contabili.

3.1. Il motivo è, per un verso, inammissibile e, per altro verso, infondato.

3.2. Il motivo è inammissibile per difetto di specificità e autosufficienza, denunciando genericamente carenze del PVC e acritico recepimento di questo da parte dell'Agenzia ma senza riportare puntualmente il contenuto dell'atto né offrire comunque elementi specifici in grado di circostanziare queste doglianze.

3.4. In ogni caso il motivo è infondato. Come osservato dalla stessa CTR, la motivazione per relationem con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (Cass. n. 32957 del 2018 ; Cass. n. 30560 del 2017 ; Cass. n. 21119 del 2011 ; Cass. n. 8183 del 2011); inoltre, non sussisteva alcun obbligo di allegazione del processo verbale di constatazione all'avviso di accertamento, trattandosi di atto già a conoscenza del contribuente (tra le tante, Cass. n. 28060 del 2017 ; Cass. n. 16976 del 2012).

4. Con il quarto motivo il ricorrente deduce, in relazione all' art.360 comma 1 n.3 C.P.C., violazione e falsa applicazione dell' art.2697 c.c. sul mancato assolvimento dell'onere della prova da parte dell'Agenzia dalle entrate, laddove la CTR ha ritenuto provata l'omessa contabilizzazione di incassi "atteso che il contribuente non è riuscito a provare l'omesso pagamento della somma in questione", invertendo di fatto l'onere della prova e addossando sul contribuente un fatto negativo, quando deve essere l'Amministrazione a dimostrare che il pagamento vi era stato.

4.1. Il motivo è inammissibile, perché non coglie la ratio decidendi, ed è comunque infondato.

4.2. La decisione non si fonda sulla mancata prova di un fatto negativo ma poggia sull'assenza degli adempimenti che fiscalmente fanno ritenere che non vi è materiale imponibile tassabile. Infatti, l'emissione di fattura per operazioni imponibili fa sorgere l'obbligazione tributaria di versamento della relativa IVA, ex art. 6 , comma 5, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e l'eventuale mancato pagamento della fattura emessa, per portare all'annullamento dell'obbligazione tributaria di versamento dell'IVA, deve essere contabilizzato mediante nota di credito, ex art. 26 , D.P.R. n. 633/1972 , la cui emissione non è stata dedotta né tantomeno provata. Ai fini delle imposte dirette, invece, il venir meno dell'imponibile fatturato deve essere registrato come sopravvenienza passiva, ex art. 101 (ex art. 66), D.P.R. 22.12.1986, n. 917 (Cass. n. 7313 del 2003) ma non è stato indicato neppure questo adempimento.

5. Con il quinto motivo il ricorrente lamenta, in relazione all' art.360 comma 1 n.3 C.P.C., violazione e falsa applicazione dell' art. 86 comma 2 TUIR e dell' art. 2 D.P.R. n. 460/1996 nella parte in cui non si è annullato il rilievo sulla plusvalenza da cessione di azienda nonché deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 5 C.P.C., omesso esame circa un fatto decisivo con riferimento alla plusvalenza per cessione di azienda, erroneamente calcolata sulla base di quanto definitivamente accertato ai fini dell'imposta di registro, anziché sulla base del corrispettivo conseguito.

5.1. Il motivo è fondato con riguardo alla violazione di legge, mentre è inammissibile la censura sotto il paradigma del n. 5 dell' art. 360 C.P.C. non trattandosi di un fatto storico e ricorrendo una c.d. "doppia conforme" (v. Par. 9.2. e Par. 9.3.).

5.2. Va rammentato che la norma di interpretazione autentica di cui all' art. 5 , comma 3, D.Lgs. 14.9.2015, n. 147 , avente efficacia retroattiva, esclude che l'Amministrazione finanziaria possa determinare, in via induttiva, la plusvalenza realizzata dalla cessione di immobili e di aziende solo sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria o catastale, dovendo l'Ufficio individuare ulteriori indizi, gravi, precisi e concordanti, che supportino l'accertamento del maggior corrispettivo rispetto a quanto dichiarato dal contribuente, su cui grava la prova contraria (Cass. n. 12131 del 2019 ; Cass. n. 9513 del 2018 ; Cass. n. 19227 del 2017); in questo caso, invece, come riportato in sentenza, la plusvalenza accertata deriva dalla rettifica dall'atto ai fini dell'imposta di registro.

6. Con il sesto motivo il ricorrente denuncia, in relazione all' art.360 comma 1 n. 3 C.P.C., violazione e falsa applicazione dell' art.32 D.P.R. n. 600/73 e dell' art. 2967 c.c., perché la CTR non ha annullato la ripresa a tassazione dei prelevamenti di cui è stato indicato il beneficiario.

6.1. Il motivo è inammissibile, perché in realtà tenta di rimettere in discussione l'accertamento in fatto svolto dal giudice di merito che è incensurabile come tale nel giudizio di legittimità, ed è comunque infondato.

6.2. Il citato art. 32 , n. 2), D.P.R. n. 600/1973 , prevede che vengano posti come ricavi o compensi a base delle rettifiche ed accertamenti i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei rapporti bancari, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili. Si pone così una presunzione relativa, di fonte legale, circa la corrispondenza fra versamenti e prelevamenti bancari, non risultanti dalle scritture contabili, e ricavi occultati, che determina in capo al contribuente un preciso ed analitico onere di prova contraria; quest'onere 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). Va altresì osservato che l'indicazione del beneficiario non può risolversi nella mera menzione di un nominativo, in quanto ciò permetterebbe facili elusioni della presunzione, ma deve essere accompagnata da una qualche documentazione che giustifichi la causa del prelevamento a favore del terzo o, comunque, da elementi che rendano credibili che tale prelevamento sia stato effettuato al di fuori dell'attività di impresa, in modo che sia fornita prova che i prelevamenti sono serviti per pagare determinati beneficiari, anziché costituire acquisizione di utili (tra le altre, v. Cass. n. 15161 del 2020 ; n. 16896 del 2014).

6.3. Incombeva, quindi, sul ricorrente allegare di aver superato la presunzione attraverso la dimostrazione in modo analitico dell'estraneità di ciascuna delle operazioni a fatti imponibili (Cass. n. 35258 del 2021); solo in questa evenienza il giudice di merito è tenuto ad effettuare una verifica rigorosa in ordine all'efficacia dimostrativa delle prove fornite dallo stesso contribuente, avuto riguardo ad ogni singola movimentazione e dandone conto in motivazione. Nel caso in esame, però, il motivo si sostanzia nella elencazione dei prelevamenti recuperati con indicazione di causali in gran parte generiche, mentre, come riferito in sentenza, il recupero ha riguardato

solo i prelevamenti per i quali il ricorrente non è stato in grado di produrre idonea documentazione probatoria a supporto.

7. Con il settimo motivo il ricorrente deduce nullità della sentenza per violazione dell' art.32 D.P.R. 600/1973 e art. 53 Cost. nella parte in cui non tiene conto degli eventuali costi per produrre il reddito.

7.1. Il motivo è fondato.

7.2. A seguito della sentenza della Corte cost. n. 10/2023 , che ha operato un'interpretazione adeguatrice dell' art. 32 , comma 1, n. 2), D.P.R. n. 600/1973 , a fronte della presunzione legale di ricavi non contabilizzati, e quindi occulti, scaturente da prelevamenti bancari non giustificati, il contribuente imprenditore può sempre opporre la prova presuntiva contraria, eccependo una incidenza percentuale forfettaria di costi di produzione, che vanno quindi detratti dall'ammontare dei maggiori ricavi presunti (Cass. n. 18653 del 2023 ; n. 6874 del 2023 ; v. anche n. 7122 del 2022).

8. Con l'ottavo motivo rileva nullità della sentenza, in relazione all' art.360 comma 1 n. 3 C.P.C., per violazione dell' art.36 D.Lgs. n. 546/1992 e 115 C.P.C. avendo la CTR erroneamente ritenuti assorbiti una serie di motivi d'appello, riguardanti singole riprese. e mancato di esaminare i documenti prodotti e mai contestati dall'Ufficio, cosicché risulta un vizio di omessa motivazione che rende nulla la sentenza.

8.1. Il motivo è inammissibile in quanto l'assorbimento erroneamente dichiarato si traduce in una omessa pronuncia (Cass. n. 26520 del 2023 ; Cass. n. 12193 del 2020), che deve essere censurata in sede di legittimità ai sensi dell' art. 112 C.P.C. (Cass. n. 11459 del 2019). In questo caso il motivo si discosta dalle regole in materia secondo cui, la deduzione del vizio di omessa pronuncia, ai sensi dell' art. 112 C.P.C., postula, per un verso, che il giudice di merito sia stato investito di una domanda o eccezione autonomamente apprezzabili e ritualmente e inequivocabilmente formulate e, per altro verso, che tali istanze siano puntualmente riportate nel ricorso per cassazione nei loro esatti termini e non genericamente o per riassunto del relativo contenuto, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo e/o del verbale di udienza nei quali l'una o l'altra erano state proposte, onde consentire la verifica, innanzitutto, della ritualità e della tempestività e, in secondo luogo, della decisività delle questioni prospettate. Pertanto, non essendo detto vizio rilevabile d'ufficio, la Corte di cassazione, quale giudice del "fatto processuale", intanto può esaminare direttamente gli atti processuali in quanto, in ottemperanza al principio di autosufficienza del ricorso, il ricorrente abbia, a pena di inammissibilità, ottemperato all'onere di indicarli compiutamente, non essendo essa legittimata a procedere ad un'autonoma ricerca, ma solo alla verifica degli stessi (Cass. n. 28072 del 2021).

9. Con i motivi dal nono al quindicesimo il ricorrente denuncia la sentenza impugnata, in relazione all' art.360 comma 1 n.5 C.P.C., per l'omesso esame circa un fatto decisivo della controversia e segnatamente: "non avere annullato la ripresa a tassazione dei versamenti relativi all'acquisto di vendita e di carburante Eni" (motivo 9); "non avere annullato la ripresa a tassazione dei versamenti relativi agli incassi del negozio di telefonia Tim" (motivo 10); "non avere annullato la ripresa a tassazione delle operazioni effettuate quale "anticipo socio",

"finanziamento a favore di Ipsale" (C.C., D.D., E.E., F.F.), "restituzione finanziamento Ipsale"" (motivo 11); "non avere annullato la ripresa a tassazione delle operazioni neutre" (motivo 12); "non avere annullato la ripresa a tassazione dell'importo di Euro 90.000,00 relativo all'acquisto dell'appartamento in via C C" (motivo 13);

"non avere annullato la ripresa a tassazione dell'importo di Euro 515.000,00 relativo all'acquisto delle quote di Villa P " (motivo 14); "non avere annullato la ripresa a tassazione dell'importo di Euro 300,000,00 relativo all'acquisto di un immobile a M alla via T " (motivo 15).

9.1. Questi motivi sono inammissibili.

9.2. La censura prevista dal novellato art. 360 comma 1 n. 5 C.P.C. introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, ossia di un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico - naturalistico, la cui esistenza risulti dalla sentenza o dagli atti processuali, che ha costituito oggetto di discussione tra le parti e che abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia) (Cass. n. 13024 del 2022 ; Cass. n. 14802 del 2017); non possono considerarsi tali né le singole questioni decise dal giudice di merito, né i singoli elementi di un accadimento complesso, comunque apprezzato, né le mere ipotesi alternative, né le singole risultanze istruttorie, ove comunque risulti un complessivo e convincente apprezzamento del fatto svolto dal giudice di merito sulla base delle prove acquisite nel corso del relativo giudizio (Cass. n. 10525 del 2022).

9.3. Va considerato, inoltre, che, secondo quanto previsto dall'art. 348 ter., comma 5, C.P.C. (applicabile, ai sensi dell' art. 54 , comma 2, del D.L. n. 83 del 2012 , conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012 , ai giudizi d'appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione dal giorno 11 settembre 2012), è escluso che possa essere impugnata ex art. 360 , n. 5, C.P.C. la sentenza di appello che conferma la decisione di primo grado (c.d. "doppia conforme"), salvo che il ricorrente non dimostri che le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello sono tra loro diverse (Cass. n.5947 del 2023); la "doppia conforme", peraltro, ricorre non solo quando la decisione di secondo grado è interamente corrispondente a quella di primo grado, ma anche quando le due statuizioni sono fondate sul medesimo iter logico-argomentativo in relazione ai fatti principali oggetto della causa, non ostandovi che il giudice di appello abbia aggiunto argomenti ulteriori per rafforzare o precisare la statuizione già assunta dal primo Giudice (Cass. n. 7724 del 2022).

9.4. In questo caso, da un lato, manca la precisa indicazione dei fatti storici decisivi che la CTR avrebbe omesso di esaminare, poiché le doglianze riguardano la valutazione di mezzi istruttori ovvero istanze difensive, e, dall'altro, il ricorrente non si è fatto carico di superare la preclusione derivante dalla c.d. "doppia conforme".

10. Conclusivamente, accolti il quinto motivo nei limiti in motivazione e il settimo motivo, rigettati gli altri, la causa deve essere cassata di conseguenza con rinvio alla Corte di merito in diversa composizione che deciderà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. accoglie il quinto motivo nei limiti in motivazione e il settimo motivo, 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.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza