

Sentenza del 31/05/2024 n. 15347 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Secondo quanto risulta dalla sentenza impugnata, 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 2008 con conseguente recupero di imposte.

2. L'accertamento di maggiori ricavi era fondato, per la gran parte, su accertamenti bancari che il contribuente ha contestato osservando che l'Agenzia aveva acriticamente recepito le risultanze del PVC della Guardia di finanza senza svolgere alcun controllo e la Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Enna ha accolto il ricorso, osservando che l'Ufficio non aveva approfondito le giustificazioni rese dal A.A. in ordine alle movimentazioni bancarie contestate.

3. Il gravame erariale è stato accolto dalla Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Sicilia, la quale ha osservato che l' art. 32 D.P.R. n. 600/1973 in tema di accertamenti bancari pone una presunzione legale a favore dell'Amministrazione, cosicché incombe sul contribuente l'onere di giustificare i versamenti o dimostrare che i prelevamenti erano già stati considerati nella determinazione della base imponibile ovvero erano irrilevanti a quei fini, non essendo onere dell'Amministrazione "approfondire" le proprie indagini sulla base delle giustificazioni fornite dal contribuente.

4. Avverso questa sentenza ha proposto ricorso per cassazione il A.A. fondato su cinque motivi.

5. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate che propone ricorso incidentale fondato su un motivo.

Motivi della decisione 1. Preliminarmente deve esaminarsi l'eccezione di tardività del ricorso iniziale sollevata dall'Agenzia: notificato l'atto impugnato il 23.2.2012, il contribuente aveva proposto ricorso soltanto il 20.7.2012 confidando, secondo la controricorrente, nel termine di sospensione di gg. 90 di cui all'accertamento con adesione che era stato richiesto con chiari intenti dilatori in quanto l'istanza non conteneva alcuna proposta e il contribuente, invitato al contraddittorio, non si era presentato.

1.1. L'eccezione è infondata.

1.2. 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. Passando al ricorso principale, con il primo motivo il contribuente deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 nn. 3 e 4, nullità della sentenza per assoluto difetto di motivazione in violazione degli artt. 36 e 61 D.Lgs. n. 546/1992 in quanto la motivazione resa dalla CTR non dava conto della complessa articolazione delle controdeduzioni in appello.

3. Con il secondo motivo deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 nn. 3 e 4 C.P.C., nullità della sentenza per assoluto difetto di motivazione e omesso esame circa un fatto decisivo nella parte in cui la CTR non si è pronunciata sull'eccezione di inesistenza giuridica dell'avviso impugnato per carenza del potere dirigenziale del direttore firmatario, alla luce della sentenza n. 37/2015 della Corte costituzionale , e ciò 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 .

4. 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 , avendo la CTR accolto l'appello dell'Ufficio senza esaminare le giustificazioni che il contribuente aveva fornito in ordine alle movimentazioni bancarie contestate né precisare perché quelle giustificazioni, che il Giudice di prime cure aveva ritenuto "affidabili", erano state invece disattese in appello.

5. Con il quarto motivo deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 nn. 4 e 5 C.P.C., "nullità della sentenza per assoluto difetto di motivazione e omesso esame circa un fatto decisivo nella parte in cui si contesta l'acquiescenza parziale della sentenza per non aver l'Ufficio indicato la categoria di reddito cui ascrivere l'imponibile recuperato": in sostanza, il ricorrente rileva che nel giudizio d'appello si era eccepita l'acquiescenza dell'Agenzia sul capo della sentenza di primo grado che aveva annullato l'accertamento perché non era stata indicata la categoria di reddito a cui ascrivere il rilevante imponibile recuperato, "certamente non correlabile all'attività economica esercitata", poiché l'appellante aveva contestato solo l'idoneità della documentazione prodotta a giustificare i movimenti bancari contestati; su tale eccezione, mai contestata dall'Ufficio, la CTR non si era pronunciata.

6. Con il quinto motivo deduce, in relazione agli artt. 360 comma 1 nn. 4 e 5 C.P.C., nullità della sentenza per assoluto difetto di motivazione e omesso esame di fatti decisivi riportati nei rilievi indicati nelle controdeduzioni (da pagg. 18 a pag. 74) e mai esaminati dalla CTR, così riassunti in ricorso: I) nullità dell'accertamento per insanabile difetto di motivazione, mancata indicazione della metodologia di accertamento (pagg. 18-21); II nullità dell'accertamento per aver omesso l'Ufficio qualsiasi controllo o confronto nei riguardi del contribuente (pagg. 21-22); III

infondatezza dei rilievi relativi alla presunta inattendibilità della contabilità (pagg. 23-27); IV sulle indagini finanziarie (pagg. 2776).

7. Il primo motivo è infondato.

7.1. È 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).

7.2. In questo caso la motivazione raggiunge il c.d. "minimo costituzionale" ed esprime chiaramente la sua ratio decidendi, fondata sull'inottemperanza da parte del contribuente all'onere di prova a suo carico, "per i versamenti e i prelevamenti non giustificati", al fine di superare la presunzione legale posta dall'art. 32 comma 2 cit. a favore dell'Amministrazione, la quale, prosegue la CTR, non è tenuta ad approfondire le giustificazioni rese dal contribuente in ordine alle movimentazioni contestate, come erroneamente ritenuto dai giudici di prime cure.

8. Il secondo motivo è inammissibile per difetto di specificità e autosufficienza esprimendosi in maniera ipotetica e dubitativa sul fatto che la nomina del soggetto che aveva sottoscritto l'atto rientrasse tra quelle incise dalla pronunzia di incostituzionalità.

8.1. Il motivo, in ogni caso, è infondato nel merito alla luce di Cass. n. 22810 del 2015 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 " (conf. Cass. n. 5177 del 2020).

9. Il terzo motivo è inammissibile.

9.1. In tema di accertamenti bancari, grava sul contribuente l'onere di superare la presunzione di legge dimostrando in modo analitico l'estraneità di ciascuna delle operazioni a fatti imponibili, in

questo caso 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 (Cass. n. 35258 del 2021). Tale preciso ed analitico onere della prova contraria 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); con riguardo ai prelevamenti, in particolare, non è sufficiente neppure la mera indicazione del nominativo dell'asserito beneficiario, in quanto ciò permetterebbe facili elusioni della presunzione, ma la deduzione deve essere accompagnata da una qualche documentazione che giustifichi la cagione 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 da fornire la prova che i prelevamenti sono serviti per pagare determinati beneficiari, anziché costituire acquisizione di utili (Cass. n. 16896 del 2014 ; Cass. n. 13035 del 2012 ; Cass. n. n. 25502 del 2011).

9.2. La denuncia dell'omessa verifica da parte del giudice di merito delle prove fornite dal contribuente, da svolgersi con riguardo ad ogni singola movimentazione e dandone conto in motivazione (Cass. n. 15161 del 2020 ; Cass. n. 16896 del 2014), presuppone quindi che il contribuente abbia dedotto in modo analitico l'estraneità di ciascuna delle operazioni a fatti imponibili; in questo caso, in cui l'Agenzia ha chiarito che l'avviso impugnato aveva riguardato soltanto le movimentazioni bancarie su cui non si era data alcuna giustificazione o la giustificazione era sprovvista di idonea documentazione, il motivo difetta di autosufficienza; il ricorrente non ha allegato le analitiche giustificazioni e prove relative alle movimentazioni bancarie contestate, che il giudice di merito avrebbe dovuto verificare e valutare; la doglianza resta estremamente generica, manca di puntuali riferimenti alle deduzioni difensive e a tale carenza non può supplire il mero richiamo della sentenza di primo grado che aveva ritenuto "affidabili" le giustificazioni del contribuente.

10. Anche il quarto motivo è inammissibile e, in ogni caso, la questione proposta è infondata.

10.1. Da un lato, come già si è osservato, non ricorre nella sentenza impugnata un difetto assoluto di motivazione e, dall'altro, non è ravvisabile nel motivo l'omesso esame di un fatto decisivo denunciandosi una questione riguardante l'interpretazione e valutazione degli atti processuali (sul contenuto del "fatto decisivo", v. par. 11.2); il motivo tende, piuttosto, all'esame di quella questione ma non si confronta con il principio, affermato da questa Corte, secondo cui la mancata impugnazione di una o più affermazioni contenute nella sentenza può dare luogo alla formazione del giudicato interno soltanto se le stesse siano configurabili come capi completamente autonomi, risolutivi di questioni controverse che, dotate di propria individualità ed autonomia, integrino una decisione del tutto indipendente, e non anche quando si tratti di mere argomentazioni, oppure della valutazione di presupposti necessari di fatto che, unitamente agli altri, concorrano a formare un capo unico della decisione (Cass. n. 20951 del 2022 ; Cass. n. 40276 del 2021 ; Cass. n. 21566 del 2017 ; Cass. n. 4732 del 2012); in questo caso, la questione non costituisce autonoma ratio decidendi ma è uno dei profili cui deve estendersi, secondo i Giudici di primo grado, l'onere di prova in capo all'Agenzia che peraltro, denunciando

"violazione degli artt. 32 del D.P.R. 600 del 1973 e 51 del D.P.R. 633 del 19872 in relazione alle indagini finanziarie" nonché "omessa carente ed erronea motivazione" (v. sentenza della CTR), ha aggredito in termini assai ampi la sentenza di primo grado, in modo da ricomprendere nel gravame anche quel profilo.

11. Il quinto motivo, infine, è inammissibile sotto svariati profili.

11.1. Anche in questo caso la doglianza presenta un difetto di autosufficienza in quanto non riporta i "fatti decisivi" il cui esame sarebbe stato omesso ma il contribuente si limita a rinviare alle sue corpose controdeduzioni difensive in appello (da pag. 18 a pag. 74 delle controdeduzioni), lasciando alla Corte il compito di ricercare ed individuare quegli elementi che, invece, era suo onere indicare in maniera puntuale.

11.2. Dalla riassuntiva esposizione, poi, si desume che l'omesso esame lamentato non riguarda tanto fatti storici decisivi quanto la valutazione di elementi probatori e la valutazione di singole doglianze e allegazioni difensive. La censura di cui all' art. 360 , comma 1, n. 5, C.P.C., come riformulato dall' art. 54 del D.L. n. 83 del 2012 , conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012 , deve riguardare un fatto storico, principale o secondario, ossia 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 ha carattere decisivo (Cass. n. 22397 del 2019 ; Cass. n. 26305 del 2018 ; Cass. n. 14802 del 2017), senza che possano 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 (ex multis, v. Cass. n. 10525 del 2022 ; Cass. n. 17761 del 2016 ; Cass. n. 5795 del 2017).

12. Con l'unico motivo di ricorso incidentale, l'Agenzia delle entrate ha dedotto, ai sensi dell' art. 360 comma 1 n. 4 C.P.C., violazione e falsa applicazione dell' art. 112 C.P.C. da parte della CTR che non si era pronunciata con riguardo a maggiori ricavi per euro 11.665,95, relativi a incassi documentati con scontrino fiscale su cui non era stata riportata l'annotazione "corrispettivo non pagato".

12.1. Il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza mancando la puntuale indicazione della riproposizione del rilievo come motivo d'appello contro la sentenza di primo grado che aveva annullato per intero l'avviso di accertamento. La deduzione della violazione dell' art. 112 C.P.C. in sede di legittimità postula che la parte abbia formulato la domanda o l'eccezione in modo autonomamente apprezzabile ed inequivoco e che la stessa sia stata puntualmente riportata nel ricorso per cassazione nei suoi esatti termini, con l'indicazione specifica dell'atto difensivo o del verbale di udienza in cui era stata proposta (Cass. n. 16899 del 2023 ; Cass. n. 29952 del 2022 ; Cass. n. 28184 del 2020); 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).

13. Conclusivamente devono essere rigettati entrambi i ricorsi e la reciproca soccombenza giustifica la compensazione delle spese.

P.Q.M. rigetta il ricorso principale e il ricorso incidentale; compensa le spese;

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

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza