AULA 'A'

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

574.21

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

IRPEF ILOR
ACCERTAMENTO

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 16012/2014

Dott. BIAGIO VIRGILIO - Presidente -

Cron. 574

Dott. GIACOMO MARIA NONNO - Consigliere -

Rep.

Dott. ROBERTO SUCCIO - Consigliere -

Ud. 15/09/2020

Dott. ROSARIA MARIA CASTORINA - Consigliere -

CC

Dott. ADET TONI NOVIK - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 16012-2014 proposto da:

(omissis) , elettivamente domiciliata in (omissis) (omissis) , presso lo studio dell'avvocato (omissis) (omissis), che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato (omissis) ;

- ricorrente-

nonchè contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE LATINA in persona dl Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

2020

2236

- resistente -

avverso la sentenza n. 779/2013 della

COMM.TRIB.REG. del Lazio SEZ.DIST. di LATINA;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 15/09/2020 dal Consigliere Dott. ADET TONI NOVIK;

RILEVATO CHE:

- (omissis) (di seguito, la contribuente o la ricorrente) ricorre per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, sezione staccata di Latina, (CTR), depositata il 9 dicembre 2013, di accoglimento dell'appello proposto dall'agenzia delle entrate avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso con cui la contribuente aveva chiesto l'annullamento dell'avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2006 per Irpef, Iva, Irap;

- dall'esame della sentenza di appello, si evince che l'Ufficio aveva effettuato nei confronti della contribuente, indagini bancarie in esito alle quali, in contraddittorio con la parte, aveva determinato il reddito dichiarato per l'anno di imposta 2005 recuperando a tassazione euro 79.200,00 per versamenti non giustificati ed euro 56.212,00 per prelevamenti non giustificati;

- il primo giudice aveva accolto le deduzioni della ricorrente secondo cui i conti erano promiscui, in quanto utilizzati sia per l'attività che per la famiglia, e mancavano i presupposti per procedere alle indagini bancarie; aveva, inoltre, rilevato che su entrambi i profili l'agenzia non aveva fornito controdeduzioni;

- la CTR rigettava l'appello incidentale della contribuente e, nel riformare la sentenza di primo grado, riteneva che la agenzia aveva fatto corretta applicazione di quanto previsto dagli articoli 32 del d.p.r. n. 600/73 e 51 d.p.r. n. 633/72;

- osservava, con richiamo di giurisprudenza, che avendo l'ufficio verificato, a seguito di indagini bancarie, la sussistenza di movimenti di denaro nei conti correnti della contribuente [redacted] contraddittorio con la dichiarazione dei redditi, legittimamente aveva proceduto alla rettifica tributaria;

- dal suo canto, la contribuente non aveva, come suo onere, giustificato le singole operazioni in modo chiaro;

- il ricorso è affidato a quattro motivi;

- l'Agenzia delle Entrate si è costituita al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione ex art. 370 c.p.c.

CONSIDERATO CHE:

- con il primo motivo di ricorso la contribuente denuncia "violazione e falsa applicazione dell'art. 7 comma 1 legge 212/2000 in relazione all'art. 360, n. 3 c.p.c.", laddove la CTR non aveva dichiarato nullo o illegittimo l'avviso di accertamento impugnato per l'omessa allegazione allo stesso dell'autorizzazione alle indagini finanziarie del Direttore Regionale del Lazio;

- si sostiene che la circostanza che l'autorizzazione fosse stata prodotta in appello (pag. 17) non valeva a sanare la nullità derivante dalla violazione del diritto di difesa e del contraddittorio;

- il motivo è inammissibile e comunque infondato;

- si osserva in primo luogo che la Corte di cassazione deve integrare e correggere ex art. 384 c.p.c. la motivazione della sentenza impugnata laddove non ha dichiarato la inammissibilità del motivo ai sensi dell'art. 57 del D. Lvo 546/92 perché non proposto in primo grado per come risulta dal ricorso (trascritto alle pagg. 3-11);

- si rileva poi che, incontestata la esistenza dell'autorizzazione, prodotta nel corso del giudizio, i cui estremi erano stati riportati nell'accertamento (pag. 18), questa Corte ha già affermato con principio valido anche per le imposte dirette che "In tema di IVA, la mancanza dell'autorizzazione di cui all'art. 51, comma 2, n. 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, ai fini della richiesta di acquisizione, dagli istituti di credito, di copia delle movimentazioni dei conti bancari, non implica, in assenza di previsioni specifiche, l'inutilizzabilità dei dati acquisiti, salvo che ne sia derivato un concreto pregiudizio al contribuente ovvero venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale dello stesso, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio, in quanto detta autorizzazione attiene solo ai rapporti interni ed in materia tributaria non vige il principio, invece sancito dal c.p.p., dell'inutilizzabilità della prova irritualmente acquisita (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 13353 del 28/05/2018, Rv. 648619 - 01),", precisandosi in Cass. n. 16874 del 2009 che l'illegittimità può essere dichiarata «soltanto nel caso in cui dette movimentazioni siano state acquisite in materiale mancanza dell'autorizzazione, e sempre che tale mancanza abbia prodotto un concreto pregiudizio per il contribuente», nella specie semplicemente

dedotto e contrastato dalla circostanza che, come si legge sempre nel ricorso di primo grado, la contribuente, svolgendo una effettiva difesa, fornì tutti i documenti bancari in suo possesso; a ciò aggiungasi che, secondo un principio affermato da Cass. n. 27149 del 2011, «In materia tributaria, non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento comporta, di per sé, l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso, esclusi i casi [in cui non rientra quello in esame] in cui viene in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio»;

- ulteriore ragione di inammissibilità, infine, si riconduce all'orientamento di questa Corte, secondo cui «in materia di contenzioso tributario, l'art. 58 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, consente la produzione nel giudizio di appello di qualsiasi documento, pur se già disponibile in precedenza» (Cass. n. 22776 del 2015).

Con il secondo motivo di ricorso, la ricorrente deduce "l'omesso esame circa un fatto decisivo del giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c.", sul rilievo che, al contrario di quanto sostenuto nella sentenza impugnata, la contribuente aveva giustificato la capienza dei corrispettivi rispetto ai versamenti effettuati e la funzione dei prelevamenti al pagamento in contanti dei consumi e dei collaboratori;

- relativamente alle imposte dirette censura la mancata deduzione dei costi e l'erroneità dei conteggi effettuati dall'ufficio;

- lamenta anche che non sia stato riconosciuto il trasferimento di liquidità effettuato dal marito;

- il motivo è infondato;

- invero, poiché è qui in esame un provvedimento pubblicato dopo il giorno 11 settembre 2012, resta applicabile *ratione temporis* il nuovo testo dell'art. 360, comma primo, n. 5), c.p.c. la cui riformulazione, disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, secondo le Sezioni Unite deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione;

pertanto, è denunciabile in 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. s.u. 7/04/2014, n. 8053);

- nella vicenda all'esame, invece, la ricorrente non individua neppure quali fatti storici, decisivi ai fini della decisione, il giudice di merito avrebbe omesso di prendere in esame, sottoponendo al Collegio, mediante un generico richiamo alle precedenti difese soltanto le contraddizioni o insufficienze *in thesi* riscontrate nella motivazione resa, come tali inidonee a consentire l'esame delle doglianze da parte del giudice di legittimità;

- al contrario, la CTR ha fatto corretta applicazione della presunzione legale posta dagli articoli 32 del d.P.R. n. 600/73 e 51 d.P.R. n. 633/72 secondo cui "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'art. 32, del d.P.R. n. 600 del 1973 prevede una presunzione legale in base alla quale sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari vanno imputati a ricavi ed a fronte della quale il contribuente, in mancanza di espresso divieto normativo e per il principio di libertà dei mezzi di prova, può fornire la prova contraria anche attraverso presunzioni semplici, da sottoporre comunque ad attenta verifica da parte del giudice, il quale è tenuto ad 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". (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 11102 del 05/05/2017, Rv. 643970 - 01), con la conseguenza che in materia di accertamento conseguente ad indagine bancaria regolamentato dagli artt. 32, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2, n. 2 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 incombe sul contribuente l'onere di provare, rispetto alla presunzione legale emergente dai dati delle movimentazioni bancarie, che detti elementi non siano riferibili ad

operazioni imponibili (in particolare che i versamenti siano registrati in contabilità e che i prelevamenti siano serviti per pagare determinati beneficiari, anziché costituire acquisizione di utili), mentre l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, per legge, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti (Cass. n. 4589 del 2009);

- in particolare, al fine di superare la presunzione posta a carico del contribuente dall'art. 51, secondo comma, numero 2, del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, non è sufficiente una prova generica circa ipotetiche distinte causali dell'affluire di somme sui conti correnti, ma è necessario che il contribuente fornisca la prova analitica della riferibilità di ogni singola movimentazione alle operazioni già evidenziate nelle dichiarazioni ovvero dell'estraneità delle stesse alla sua attività, con conseguente non rilevanza fiscale. (Sez. 5, Sentenza n. 21303 del 18/09/2013, Rv. 628565 - 01);

- nella fattispecie, la CTR ha confermato la legittimità dell'atto impositivo, ritenendo "*la sussistenza di movimenti di danaro su conti correnti del contribuente [redacted] contraddittori[redacted] con la dichiarazione dei redditi, non chiariti in sede di contraddittorio*", ed escludendo che "*a fronte degli elementi presuntivi desumibili dai conti correnti in titolarità della contribuente, nessuna prova di segno contrario, neppure sul piano presuntivo, risulta essere stato offerta sia nel corso del contraddittorio sia nel corso del contenzioso*";

- le argomentazioni della CTR trovano piena rispondenza nell'avviso di accertamento trascritto nel ricorso (pagina 7), dal quale si ricava che "*dall'esame della documentazione prodotta e dalle risposte scritte date al questionario*" era emerso che la coerenza tra i corrispettivi del periodo esaminato ed i versamenti effettuati era puramente formale in quanto non giustificava i pagamenti per contanti effettuati;

- allo stesso modo, relativamente al trasferimento di liquidità da parte del marito si osservava che di esso non vi è menzione nella giustificazione fornita e che la capacità reddituale del medesimo era solo sufficiente al fabbisogno personale:

- del resto, è la stessa contribuente che a sostegno delle proprie difese si limita ad addurre affermazioni di mera compatibilità dei versamenti e dei prelevamenti rispetto ai ricavi contabilizzati;

- in conclusione, le argomentazioni poste a sostegno della doglianza non dimostrano alcun vizio logico della sentenza impugnata, ne' l'omessa considerazione di elementi di fatto che, ove fossero stati tenuto presenti, avrebbero dovuto indurre a statuizione diversa, ma si limitano a postulare un apprezzamento diverso, senza considerare che il sindacato di legittimità non consente di riesaminare il merito della vicenda processuale, ma solo di controllare, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, le argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi;

- Con il terzo motivo di ricorso, la ricorrente, in subordine, deduce "omesso esame circa un fatto decisivo del giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c.", sul rilievo che i conteggi dell'ufficio erano erronei e la CTR avrebbe dovuto ridurre il maggior reddito accertato;

- il motivo è infondato;

- la CTR, applicando la presunzione legale posta dagli articoli 32 del d.P.R. n. 600/73 e 51 del d.P.R. n. 633/72 ha ripreso a tassazione i versamenti e i prelevamenti non giustificati, per cui il richiamo dalla contribuente ad un erroneo "differenziale" tra gli incassi e i versamenti è incongruo.

- Con il quarto motivo di ricorso, la ricorrente, deduce "violazione e falsa applicazione dell'art. 5 del D. Lgs. n. 472/1997," per difetto di motivazione sull'elemento del dolo o della colpa grava in relazione alle sanzioni amministrative applicate;

La doglianza è infondata. In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 5, applicando alla materia fiscale il principio sancito in generale dalla L. 24 novembre 1981, n. 689, art. 3, stabilisce che non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, essendo richiesta anche la consapevolezza del contribuente, cui deve potersi rimproverare di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quantomeno

negligente. Ciò va inteso nel senso della sufficienza della coscienza e della volontà, senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa (o di un intento fraudolento), atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di chi lo abbia commesso, lasciando a costui l'onere di provare di aver agito senza colpa (Cass. 22890/2006; conf. 13068/2011; v. 4171/09, sulla non necessità di un intento fraudolento). Mentre la buona fede rileva come causa di esclusione della responsabilità amministrativa quando sussistono elementi positivi idonei ad ingenerare nell'autore della violazione il convincimento della liceità della sua condotta e quando l'autore medesimo abbia fatto tutto quanto possibile per conformarsi al precetto di legge, onde nessun rimprovero possa essergli mosso, neppure sotto il profilo della negligenza omissiva. L'onere della prova degli elementi positivi che riscontrano l'esistenza della buona fede è a carico dell'opponente; nella fattispecie, la riforma della sentenza di primo grado, che aveva accolto il ricorso della contribuente e annullato la ripresa relativa ai maggiori redditi e maggiore imponibile Iva anche relativamente alle sanzioni, ha comportato la reviviscenza dell'accertamento anche in relazione alle sanzioni che, per legge, conseguono alla violazione delle norme tributarie (tranne che non siano riscontrate cause di non punibilità o le violazioni non abbiano rilevanza meramente formale, circostanze queste non rinvenibili nel caso in esame e, nemmeno, dedotte);

- pertanto, avendo la CTR riconosciuto la legittimità della pretesa tributaria, ha implicitamente confermato anche la legittimità delle sanzioni che, per essere state applicate nel minimo, come ammesso dalla stessa ricorrente, non necessitavano di ulteriore motivazione.

- il ricorso non può essere accolto; nulla per le spese.

P.Q.M.

La Corte respinge il ricorso. Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 15 settembre 2020

Il Presidente

Biagio Virgilio

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 15 GEN 2021

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante