

**Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sentenza 26 ottobre - 20 novembre, n. 23762/15**

*Presidente – Relatore*

*Svolgimento del processo*

Con sentenza 11.10.2013 n. 77 la Commissione tributaria della regione Puglia accoglieva l'appello proposto dall'Ufficio di Barletta-Andria della Agenzia delle Entrate ed in totale riforma della decisione di prime cure accertava la legittimità degli avvisi di accertamento emessi nei confronti di C.N., esercente l'attività di agente di commercio, con i quali venivano determinati il maggior reddito d'impresa, ai fini IRPEF, il maggior volume di affari ai fini IVA ed il maggior valore della produzione ai fini IRAP, per gli anni dal 2006 al 2008, nell'ammontare ridotto a seguito di procedura di accertamento con adesione avendo il contribuente fornito parziali giustificazioni delle movimentazioni rilevate sui conti bancari allo stesso intestati.

I Giudici di appello, ritenuto assolto il requisito di specificità dei motivi di gravame dell'Ufficio, osservavano che nei prospetti contabili depositati dallo stesso contribuente risultavano movimentazioni bancarie non giustificate trovando, quindi, applicazioni le presunzioni legali di maggior reddito non dichiarato, e quanto ai documenti giustificativi prodotti che gli stessi (asegni girati "a me medesimo") non consentivano la identificazione dei destinatari dei pagamenti risultando quindi inidonei a supportare la prova che trattavasi di costi inerenti l'attività d'impresa. Inoltre dalla produzione del contribuente non era dato evincere se e quali documenti fossero stati già utilizzati nella fase del procedimento con adesione e quindi già considerati nella riduzione dell'ammontare complessivo del maggior reddito contestato dall'Ufficio.

La sentenza di appello, non notificata, è impugnata con tempestivo ricorso per cassazione dal contribuente che ha dedotto cinque motivi concernenti vizio di nullità processuale, violazione di norme di diritto e vizio di motivazione.

Resiste con controricorso la Agenzia delle Entrate.

Il contribuente ha depositato memoria illustrativa.

*Motivi della decisione*

Il primo motivo con il quale si impugna, per violazione dell'art. 53 D.lgs. n. 546/1992 e degli artt. 325, 329 e 342 c.p.c., la statuizione che ritiene ammissibile l'atto di appello dell'Ufficio, è infondato.

Per giurisprudenza consolidata di questa Corte nel processo tributario, ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni e argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dall'art. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, secondo il quale il ricorso in appello deve contenere "I motivi specifici dell'impugnazione" e non già "nuovi motivi", atteso il carattere devolutivo pieno dell'appello, che è un mezzo di impugnazione non limitato al controllo di vizi specifici della sentenza di primo grado, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito. Pertanto assolve l'onere di specificità dei motivi di impugnazione imposto dall'art. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, anche il dissenso della parte soccombente che investa la decisione impugnata nella sua interezza (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 14031 del

16/06/2006; id. Sez. 5, Sentenza n. 4784 del 28/02/2011; id. Sez. 5, Sentenza n. 3064 del 29/02/2012 - appellante la PA-; id. Sez. 6-5, Ordinanza n. 14908 del 01/07/2014 - appellante il contribuente).

Nella specie la motivazione che fondava la sentenza della CTP si articolava sull'unico argomento secondo cui i documenti prodotti dal contribuente erano idonei a giustificare "tutte" indistintamente le movimentazioni bancarie, in quanto non era stata esaminata dall'Ufficio la contabilità aziendale "per verificare i movimenti finanziari riconducibili alle operazioni regolarmente registrate e mai contestate dall'Ufficio".

Nell'atto di appello viene contestata la relazione logica istituita dal primo giudice tra il giudizio di idoneità probatoria dei documenti e la omessa verifica comparativa dei movimenti bancari con la contabilità aziendale, venendo l'Ufficio appellante sostanzialmente a criticare la sentenza di prime cure proprio in quanto tale operazione di verifica gravava sul contribuente, tenuto a dimostrare la corrispondenza degli imposti accreditati ed addebitati sui conti alle operazioni registrate in contabilità, avendo pertanto i Giudici di merito ritenuto aprioristicamente probante a tal fine la documentazione prodotta in giudizio dal contribuente, omettendo di specificare, per ciascuna movimentazione bancaria contestata, il documento apprezzato come giustificativo dell'accredito o dell'addebito.

Il motivo di gravame come sopra riportato (trascritto a pag. 5 del ricorso) è dunque idoneo a contestare il "modus procedendi" del primo Giudice nella valutazione delle prove, andando esente dal vizio di legittimità denunciato la statuizione della sentenza di appello impugnata. L'Ufficio appellante, peraltro, impugnando in toto la valutazione compiuta dalla CTP ha inteso disconoscere la efficacia probatoria di tutti i documenti prodotti in giudizio dal contribuente, in quanto ritenuti non giustificativi dei movimenti bancari posti a fondamento dell'accertamento fiscale, come rideterminato nell'importo in esito al procedimento per adesione (ed alle giustificazioni fornite in quella sede dal contribuente e ritenute congrue dall'Ufficio). Tanto era sufficiente ad escludere, nel caso di specie, la necessità - ai fini del requisito di specificità del motivo di gravame - di una integrale riproduzione nell'atto di appello del contenuto (idest dell'elenco delle movimentazioni bancarie ritenute non giustificate) degli avvisi di accertamento, già acquisiti al giudizio di merito fin dal primo grado, nonché di una puntuale contestazione dei documenti prodotti in giudizio dal contribuente.

Il secondo motivo, con il quale si riproduce la medesima critica alla sentenza di appello, ma sotto il profilo del vizio di motivazione ex art. 360 co 1 n. 5 c.p.c., è inammissibile per erronea indicazione del parametro normativo del sindacato di legittimità.

E' appena il caso di osservare come la violazione delle norme regolatrici del processo opera sul piano della validità/invalidità dell'atto compiuto dal Giudice di merito, e pertanto gli argomenti motivazionali svolti dal Giudice di merito a sostegno della applicazione della norma processuale, non assumono rilievo autonomo rispetto alla verifica della correttezza od illegittimità della soluzione processuale in concreto adottata, non essendo chiamata la Corte ad esprimere una valutazione di coerenza logica del ragionamento giuridico presupposto, ma a verificare se la norma processuale - nel caso di specie - sia stata applicata

correttamente o meno (cfr. Corte cass. Sez. 3, Sentenza n. 13683 del 31/07/2012; id. Sez. 1, Sentenza n. 15071 del 10/09/2012), risolvendosi quindi il giudizio della Corte in una verifica della validità o della nullità dell'attività compiuta dal Giudice di merito alla stregua dei fatti processuali oggettivamente considerati e della norma processuale di riferimento (nella specie l'art. 53 Dlgs n. 546/1992). Va dunque dato seguito al consolidato principio di diritto enunciato da questa Corte secondo cui in tema di ricorso per cassazione, il vizio di motivazione riconducibile all'ipotesi di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., concerne esclusivamente l'accertamento e la valutazione dei fatti rilevanti ai fini della decisione della controversia, non anche l'interpretazione o l'applicazione di norme giuridiche che, invece, in quanto prospettabili come vizio relativo ad una disposizione di natura processuale (quale, nella specie, la declaratoria di inammissibilità dell'appello), ricade sotto il profilo dell'errore di diritto (cfr. Corte cass. Sez. 2, Sentenza n. 26292 del 15/12/2014) e più precisamente dell' "error in procedendo" censurabile attraverso l'art. 360 co 1 n. 4) c.p.c. (cfr. Corte cass. Sez. 3, Sentenza n. 13683 del 31/07/2012).

Con il terzo motivo il contribuente deduce il vizio di violazione dell'art. 32 Dpr n. 600/73, dell'art. 22, commi 4 e 5, degli artt. 23 e 57 Dlgs n. 546/1992, degli artt. 2727 e 2729 c.c., degli artt. 115 e 116 c.p.c., in relazione all'art. 360 co 1 n. 3 c.p.c.

Il ricorrente impugna la sentenza in ordine le seguenti statuizioni:

1. I documenti depositati sono fotocopie "non idonee a comprovare l'autenticità ....e la conformità agli originali".
2. la documentazione non consente di individuare i beneficiari dei pagamenti, in particolare con riguardo agli assegni emessi con indicazione beneficiario "M.M." (me medesimo) e dunque non consente di riferire i prelievi a costi inerenti l'attività d'impresa.
3. Il contribuente ha omesso di specificare quale tra i documenti prodotti fossero stati già presi in considerazione e ritenuti idonei dall'Ufficio - nella fase amministrativa stragiudiziale - a giustificare parzialmente le movimentazioni bancarie.

Le censure mosse alle statuizioni sub nn. 2 e 3 sono inammissibili per erronea individuazione del parametro normativo del sindacato di legittimità e per difetto di autosufficienza ex art. 366 co 1 n. 6) c.p.c.

Il ricorrente infatti si limita a contestare l'accertamento ipotizzando una violazione dell'art. 32 Dpr n. 600/73, ma svolge la censura interamente sul piano della inesatta ricostruzione della fattispecie concreta (e dunque del vizio logico di motivazione), peraltro contrapponendo alla valutazione di merito del Giudice d'appello la generica allegazione di aver dimostrato nei gradi di giudizio "precise causali dei versamenti e dei prelevamenti e i nominativi dei beneficiari dei pagamenti" (ricorso pag. 14) ed in particolare, quanto al conto CREDEM, di aver dimostrato "la riconducibilità delle movimentazioni stesse alla sua attività di agente di commercio e di socio e legale rappresentante di diverse società" (ricorso pag. 12).

In mancanza della indicazione e trascrizione dei documenti comprovanti tali generiche allegazioni risulta palese il difetto del requisito di autosufficienza del motivo di ricorso. Né sopperisce al richiesto requisito l'affermazione che gli

assegni circolari emessi sul c/c Banca Carime, prodotti in giudizio, risultavano intestati al notaio Francesco Campi e trovavano giustificazione in "operazioni extra-conto", effettuate nel corso dell'anno 2008, relative all'acquisto di un immobile mediante partecipazione a procedura esecutiva curata da detto notaio: la indicazione dell'elemento probatorio disatteso dal Giudice di merito, oltre che lacunosa, non essendo specificato in ricorso né il numero, né la entità degli importi degli assegni circolari, è ex se priva di "decisività" in quanto la CTR (cfr. statuizione sub 3), diversamente da quanto ipotizzato dal ricorrente, ha pronunciato anche su tale documentazione, ritenendo che la stessa non costituisse elemento probatorio nuovo rispetto a quelli già forniti all'esame della PA nel corso della procedura di accertamento con adesione e da questa valutati positivamente ai fini della riduzione della originaria pretesa. In sostanza i Giudici di appello hanno ritenuto che la documentazione giustificativa, prodotta dal ricorrente nel corso del giudizio, fosse stata già valutata dalla Amministrazione finanziaria nella fase stragiudiziale e da quella ritenuta idonea a giustificare parzialmente alcune delle movimentazioni bancarie (nel che si risolve la "incertezza" della CTR sulla rilevanza probatoria della documentazione prodotta in giudizio, non avendo il contribuente risolto il dubbio che trattavasi di documenti diversi da quelli già esibiti nella fase stragiudiziale), e dunque si palesava irrilevante a supportare la contestazione in giudizio della "residua" pretesa fiscale (depurata dei movimenti bancari "giustificati") oggetto dell'atto impositivo.

Ne segue che la censura mossa alla statuizione della sentenza di appello (vedi sopra sub 3) in relazione alla asserita violazione della regola del riparto probatorio ex art. 2697 c.c., peraltro commista alla denuncia del diverso vizio di legittimità inerente la nullità processuale per violazione dell'art. 23 Dlgs n. 546/1992, non coglie nel segno, atteso che il Giudice di merito non ha affatto deciso la controversia invertendo l'onere della prova, ma ha operato invece un "giudizio di fatto" in base alle risultanze istruttorie acquisite al giudizio, da un lato, ritenendo assolta la prova a carico della Amministrazione finanziaria, alla stregua delle rilevazioni di accrediti ed addebiti sui conti intestati al contribuente; dall'altro, accertando la inidoneità dei documenti prodotti in giudizio dal contribuente a giustificare i movimenti bancari indicati nell'avviso, ed il conseguente mancato assolvimento dell'onere di fornire la prova contraria alla presunzione legale "juris tantum" di maggiori ricavi non contabilizzati, prevista dall'art. 32 co 1, n. 2), Dpr n. 600/73 e dall'art. 51 co 2, n. 2), Dpr n. 633/72 (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 26692 del 06/12/2005; id. Sez. 5, Sentenza n. 20199 del 24/09/2010; id. Sez. 5, Sentenza n. 16650 del 29/07/2011; id. Sez. 5, Sentenza n. 26173 del 06/12/2011 - con riferimento all'art. 32 Dpr n. 600/73 in materia di imposte sui redditi; id. Sez. 5, Sentenza n. 15217 del 12/09/2012; id. Sez. 5, Sentenza n. 1418 del 22/01/2013; id. Sez. 5, Ordinanza n. 6595 del 15/03/2013; id. Sez. 5, Sentenza n. 21303 del 18/09/2013; id. Sez. 5, Sentenza n. 20668 del 01/10/2014. La presunzione legale in questione ha superato il vaglio di costituzionalità in relazione agli artt. 3 e 53 Cost. - sentenza Corte cost. in data 8 giugno 2005 n. 225: cfr. Corte cass. Sez. 6-5, Ordinanza n. 13036 del 24/07/2012. Vedi Corte cost. ord. in data 6.7.2000 n. 260; Corte cost. ord. in data 23.5.2008 n. 173; Corte cost. sentenza in data 6.10.2014 n. 228).

Il Giudice di appello, pertanto, ha fatto corretta applicazione della regola ex art. 2697 c.c..

Del pari infondata è anche l'altra censura, formulata con il terzo motivo (ricorso, pag. 14, sub 3d), secondo cui il Giudice di appello avrebbe fondato la propria decisione, in violazione dell'art. 23 co 3 Dlgs n. 546/1992, accogliendo una "eccezione" (volta a contestare la produzione in giudizio della medesima documentazione già esibita dal contribuente in fase stragiudiziale) tardivamente proposta dalla Amministrazione finanziaria alla udienza di trattazione e, quindi, inammissibile. Ed infatti nel giudizio tributario l'onere posto a carico della parte resistente di proporre nell'atto di costituzione in giudizio tutte le eccezioni processuali e di merito non rilevabili di ufficio (potendo essere successivamente immutato, in primo grado, il "thema decidendum" solo nei casi e secondo le forme previste dall'art. 24 Dlgs n. 546/92, mentre rimane preclusa in gradi di appello la proposizione di domande ed eccezioni nuove non rilevabili di ufficio ex art. 57 Dlgs n. 546/1992) opera esclusivamente per la "eccezione in senso stretto", tale definendosi lo strumento processuale attraverso il quale si fa valere un fatto giuridico avente efficacia modificativa od estintiva della pretesa fiscale, (cfr. Corte cass. V sez. 11.7.2002 n. 10112), non potendo al contrario essere considerata tale la deduzione, anche in grado di appello, di cosiddette eccezioni improprie, o mere difese, in quanto dirette a sollecitare il rilievo d'ufficio da parte del Giudice della inesistenza dei fatti costitutivi del diritto dedotto in giudizio, ovvero, specularmente, in quanto volte alla mera contestazione - da parte dell'Amministrazione Finanziaria - delle censure mosse dal contribuente all'atto impugnato - con il ricorso introduttivo - alle quali rimane, pertanto, circoscritta la indagine rimessa al Giudice di merito: mera "difesa" deve ritenersi, pertanto, quella volta semplicemente a contestare la inefficacia dimostrativa degli elementi probatori dedotti dalla controparte, in quanto non introduce nuove circostanze di fatto, né amplia il "thema decidendum", ma si limita soltanto a prospettare una ricostruzione della fattispecie concreta contraria a quella che ha inteso prospettare la controparte deducendo le relative prove, rimanendo in ogni caso riservata in via esclusiva al Giudice di merito la attività di comparazione, selezione e valutazione degli elementi probatori prodotti in giudizio.

La inammissibilità ed infondatezza delle plurime censure svolte, con il terzo motivo, nei confronti delle indicate statuizioni della sentenza di appello (vedi sopra, statuizioni sub 2 e 3), determina il venire meno dell'interesse alla impugnazione ed all'esame della censura mossa all'autonoma "ratio decidendi" (relativa alla statuizione sub 1) per violazione dell'art. 22 co 4 Dlgs n. 546/1992 e degli artt. 2712 e 2719 c.c., nonché degli artt. 115 e 116 c.p.c. (ricorso pag. 13 e 14, sub 3a e 3b), in quanto l'eventuale accoglimento della stessa non priverebbe comunque la sentenza impugnata del supporto motivazionale fornito dalle altre autonome "rationes decidendi" al giudizio di inefficacia probatoria della documentazione prodotta dal contribuente (cfr. Corte cass. SU 20.6.2007 n. 14297; Corte cass. SU 23.12.2009 n. 27210). Ad analoga dichiarazione di inammissibilità, per carenza di interesse alla impugnazione, va incontro anche la censura di violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato ex art. 112 c.p.c., formulata con il

quarto motivo di ricorso, per avere la CTR ritenuto inattendibile la documentazione prodotta in giudizio in quanto depositata solo in copia fotostatica, sebbene l'Ufficio finanziario non avesse mai eccepito la difformità della copie dall'originale. Anche in questo caso, infatti, l'eventuale accoglimento del motivo non potrebbe determinare ex se l'annullamento della sentenza impugnata che verrebbe a trovare comunque sostegno nelle altre ragioni di decisione risultate immuni da vizi di legittimità.

Con il quinto motivo il ricorrente espone i medesimi argomenti già esposti nel terzo motivo, impugnando la sentenza di appello sotto il diverso profilo del vizio di motivazione ex art. 360 co 1 n. 5 c.p.c. "per omesso esame di un fatto decisivo costituito dal mancato esame della documentazione prodotta dal ricorrente".

Orbene non sussiste alcun dubbio che al ricorso per cassazione, notificato il 28.12.2012, debba applicarsi l'art. 360, comma 1, c.p.c. nella nuova formulazione introdotta dall'art. 54 co 1, lett. b), del DL 22 giugno 2012 n. 83, convertito con modificazioni nella legge 7 agosto 2012 n. 134 (recante "Misure urgenti per la crescita del Paese"), che ha sostituito il n. 5 del comma 1 dell'art. 360 c.p.c., circoscrivendo il vizio di legittimità (fino ad allora esteso anche al processo logico argomentativo fondato sulla valutazione dei fatti allegati assunti come determinanti in esito al giudizio di selezione e prevalenza probatoria, potendo essere censurata la motivazione della sentenza, oltre che per "omessa" considerazione di un fatto controverso e decisivo dimostrato in giudizio, anche per "insufficienza" e per "contraddittorietà" della argomentazione) alla sola omissione di un fatto controverso ("che è stato oggetto di discussione tra le parti"), ritualmente allegato e dimostrato in giudizio, tale per cui, se fosse stato invece tenuto in debito conto dal Giudice, avrebbe comportato con certezza ("fatto decisivo") un diverso esito della controversia.

La sentenza della CTR è stata, infatti, pubblicata in data 11.10.2013 e l'art. 54, comma 3, del DL n. 83/2012 dispone che la nuova norma sul giudizio di cassazione si applica alle sentenze pubblicate dal trentesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della legge di conversione, e dunque alle sentenze pubblicate dalla data dell'11 settembre 2012, non essendo ostativa la natura tributaria della controversia di merito, atteso che la disposizione di cui all'art. 54, comma 3 bis, del DL n. 83/20102 (ndr art. 54, comma 3 bis, del DL n. 83/2012), introdotta dalla legge conversione n. 134/2012, che sottrae alla applicazione delle "disposizioni del presente articolo" il processo tributario di cui al Dlgs 31.12.1992 n. 546, deve intendersi riferita in via esclusiva al solo giudizio di merito avanti le Commissioni tributarie, del quale intende preservare la specialità della disciplina processuale, ma non si estende anche al giudizio avanti la Corte di cassazione che il Legislatore ha inteso mantenere nella sua unitarietà, indipendentemente dalla materia trattata o dalla natura della controversia di merito, senza quindi istituire uno "speciale" giudizio tributario di legittimità, come affermato da questa Corte nella sentenza resa a SS.UU. in data 7.4.2014 n. 8053.

Le SS.UU. di questa Corte hanno altresì definito l'ambito spaziale del vizio di legittimità in questione, in conformità alla nuova norma, relegando il "vizio di motivazione" al "minimo costituzionale" individuato dall'art. 111 Cost.,

esaurendosi tale fattispecie in quelle figure (mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale; motivazione apparente; manifesta ed irriducibile contraddittorietà; motivazione perplessa od incomprensibile) che si convertono nella violazione dell'art. 132 n. 4 c.p.c. e che determinano la nullità della sentenza.

Al di fuori delle ipotesi indicate, attinenti alla "esistenza" del requisito motivazionale del provvedimento giurisdizionale, residua soltanto l'omesso esame di un "fatto storico controverso e decisivo", non essendo più consentito impugnare la sentenza per criticare la sufficienza del discorso argomentativo-giustificativo della decisione adottata sulla base di elementi fattuali acquisiti al rilevante probatorio e ritenuti dal Giudice di merito determinanti ovvero scartati in quanto non pertinenti o recessivi.

Nella specie l'unico "fatto storico" riferibile alla documentazione prodotta in giudizio, peraltro solo genericamente indicato dalla parte ricorrente, consiste in alcuni assegni circolari - dei quali non viene riferito né il numero né l'ammontare degli importi - intestati ad un notaio e che sarebbero stati emessi in relazione alla partecipazione del contribuente ad una procedura esecutiva di vendita immobiliare. Orbene, la CTR, diversamente da quanto sostenuto dal ricorrente, non ha affatto pretermesso di considerare tali documenti, ma li ha ritenuti privi di rilevanza probatoria, non avendo allegato e dimostrato il contribuente che trattavasi di documenti diversi da quelli già valutati dall'Ufficio finanziario nel corso della procedura di accertamento con adesione (e che avevano determinato una riduzione della pretesa fiscale). Ne segue che se, da un lato il "fatto storico" in questione, non può ritenersi "omesso" dalla CTR, dall'altro il ricorrente non ha affatto dimostrato la "decisività" dello stesso, atteso che, nel caso di specie, tale requisito implicava la specifica allegazione e dimostrazione che tali documenti erano stati prodotti soltanto successivamente alla introduzione del giudizio di merito e non erano stati quindi precedentemente esibiti e valutati nel corso della procedura amministrativa di accertamento con adesione, ai fini della riduzione dell'importo della originaria pretesa tributaria vantata dall'Ufficio finanziario. In conclusione il ricorso deve essere rigettato e la parte ricorrente condannata alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo.

*P.Q.M.*

- Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, liquidate in € 10.000,00 per compensi, oltre le spese prenotate a debito. Sussistono i presupposti per l'applicazione di cui all'art. 13, comma 1 quater, del Dpr 30.5.2002 n. 115.