

Civile Ord. Sez. 5 Num. 17835 Anno 2021

Presidente: NAPOLITANO LUCIO

Relatore: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Data pubblicazione: 22/06/2021

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 2076/2014 R.G. proposto da

Ricci Luigi, rappresentato e difeso dall'avv. Davide Cariola del foro di Massa Carrara, in sostituzione dell'avv. Franco Perfetti;

-ricorrente -

CONTRO

1709
2020
Agenzia delle entrate, in persona del direttore p.t., rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici, in Roma, in via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

-controricorrente-ricorrente incidentale-

avverso la sentenza nr.295/01/12 della Commissione tributaria regionale della Toscana, emessa il 3 dicembre 2012 depositata il 5 dicembre 2012 e non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 2 dicembre 2020 dal consigliere Andreina Giudicepietro.

RILEVATO CHE:

Ricci Luigi ricorre con quattro motivi avverso l'Agenzia delle entrate per la

cassazione della sentenza nr.295/01/12 della Commissione tributaria regionale della Toscana, emessa il 3 dicembre 2012 depositata il 5 dicembre 2012 e non notificata, che, in controversia relativa all'impugnativa dell'avviso di accertamento relativo a Irpef, Irap ed Iva per l'anno di imposta 2003, ha parzialmente accolto l'appello incidentale dell' Ufficio, rigettando l'appello principale del contribuente, avverso la sentenza della C.t.p. di Massa Carrara;

con la sentenza impugnata, la C.t.r. ha affermato che il contribuente non aveva assolto all'onere di provare i requisiti per l'applicazione del regime del "margine" sull'acquisto di talune autovetture, riformando sul punto la sentenza di primo grado;

per il resto, il giudice di appello ha ritenuto di confermare la sentenza di primo grado, specificando unicamente che, in caso di impresa individuale, i versamenti effettuati dal titolare sul conto dell'impresa si presumono provenienti dal reddito di impresa, salvo prova contraria da parte del contribuente, che, nel caso di specie, non la avrebbe fornita, limitandosi ad asserzioni che avevano riscontro solo nella contabilità aziendale;

l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso e spiega ricorso incidentale;

il ricorso è stato fissato per la Camera di Consiglio del 2 dicembre 2020, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197;

il contribuente ha depositato memoria;

CONSIDERATO CHE:

con il primo motivo del ricorso principale, il contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 53 d.P.R. 22 dicembre 1986 n.917 (nella formulazione anteriore al d.lgs. n.344/2003 e vigente per l'anno di imposta oggetto di accertamento), 21 d.P.R. 26 ottobre 1972 n.633 e 2697 cod. civ., in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ.;

secondo il ricorrente, in primo luogo l'Ufficio avrebbe erroneamente calcolato la somma relativa ai versamenti del titolare recuperata a tassazione in euro 44.803,82, in quanto da tale importo andava detratta l'Iva di euro 7.467,31;

inoltre, non vertendosi in tema di accertamento bancario, non vi sarebbe stata alcuna inversione dell'onere della prova a carico del contribuente e sarebbe stato l'Ufficio a dover provare che i versamenti dell'imprenditorie individuale, confluiti nel

conto dell'azienda, fossero ricavi e non finanziamenti derivanti dai redditi degli anni precedenti, documentati dalle dichiarazioni dei redditi;

il motivo è infondato e va rigettato;

invero, l'Ufficio aveva proceduto al recupero a tassazione della somma di euro 44.803,82, risultante sul conto "versamenti del titolare", non avendo riscontrato nella contabilità dell'impresa alcun prelevamento in conto utili da parte del titolare;

pertanto, non avendo il contribuente fornito alcuna prova in ordine alla provenienza delle somme, l'Amministrazione le aveva considerate maggiori ricavi, derivanti da vendite in nero, per le quali non vi era stato alcun addebito ai fini dell'Iva;

la C.t.r, a sua volta, nel confermare la sentenza di primo grado, ha specificato che, in caso di impresa individuale, i versamenti effettuati dal titolare sul conto dell'impresa si presumono provenienti dal reddito di impresa, salvo prova contraria da parte del contribuente;

il giudice di appello ha ritenuto che, nel caso di specie, il contribuente non avesse fornito la dimostrazione sulla provenienza delle somme, limitandosi ad asserzioni che avevano riscontro solo nella contabilità aziendale;

sul punto è stato rilevato che i versamenti effettuati dal titolare sui conti correnti aziendali e che risultano in contabilità come "finanziamenti del titolare", se non giustificati sotto il profilo della provenienza delle relative somme di denaro, sono elementi idonei a fondare l'accertamento analitico assistito dalla presunzione qualificata (grave, precisa e concordante) per cui tali versamenti non diversamente giustificati devono essere considerati alla stregua di ricavi aziendali (Cass. n.26260/2010);

più di recente, la Corte ha evidenziato che, quanto alla qualificazione dei versamenti del titolare sul conto aziendale come ricavi non contabilizzati, non sia sufficiente la mera allegazione del contribuente, priva di qualsiasi riscontro documentale, circa la loro qualificazione in termini appunto di finanziamenti all'impresa (Cass. sez. 5, n. 13818/2020);

nella fattispecie in esame, il collegio rileva che l'amministrazione finanziaria ha proceduto ad un accertamento analitico induttivo, basato su elementi presuntivi gravi precisi e concordanti, in quanto i tre versamenti sul conto "finanziamenti del titolare", per il complessivo importo di euro 44.803,82, erano stati effettuati in contanti e non trovavano alcuna corrispondenza nel conto "prelevamento conto utili", né il titolare, su richiesta dei verificatori, aveva in alcun modo dimostrato la provenienza delle

somme;

pertanto, pur in presenza di contabilità formalmente regolare, l'Ufficio ha ritenuto che non si trattasse di finanziamenti del titolare, ma di utili, ricollegabili a vendite in nero, poiché dalla contabilità aziendale non era possibile risalire alla provenienza delle somme ed il titolare non aveva dimostrato la loro provenienza;

appare evidente che, laddove si tratti di ricavi in nero, non vi sia stato alcun addebito per l'Iva;

in tal senso, la decisione va confermata, sia pure con motivazione in parte differente da quella adottata dai giudici di appello, con il rigetto del primo motivo di ricorso;

con il secondo motivo del ricorso principale, il contribuente denuncia l'omessa e/o insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia prospettato dalle parti con riguardo al recupero a tassazione delle somme rilevate dal conto versamenti del titolare;

secondo il ricorrente, né il giudice di prime cure, né il giudice di appello, avrebbero motivato in ordine alla dedotta circostanza che la provenienza del denaro versato nelle casse della società trovasse la sua giustificazione nell'accumulo derivante dai redditi dell'imprenditore negli anni precedenti, come attestato dai Modelli Unico prodotti;

il motivo è inammissibile;

nella fattispecie trova applicazione *ratione temporis* (ai sensi dell'art. 54 , co. 3 dl 83/2012) il nuovo testo dell'art. 360 co.1 nr. 5 cpc., in quanto la sentenza impugnata è stata pubblicata in data successiva al 10 settembre 2012 sicché il vizio della motivazione è deducibile soltanto in termini di "*omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti*";

al compito assegnato alla Corte di Cassazione resta estranea una verifica della sufficienza e della razionalità della motivazione sulle *quaestiones facti*, la quale implichi un raffronto tra le ragioni del decidere adottate ed espresse nella sentenza impugnata e le risultanze del materiale probatorio sottoposto al vaglio del giudice di merito;

l'omesso esame di elementi istruttori, in quanto tale, non integra l'omesso esame circa un fatto decisivo previsto dalla norma, quando il fatto storico rappresentato sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché questi non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie astrattamente rilevanti;

comunque, la circostanza dedotta dal ricorrente, sull'accumulo derivante dai

redditi dell'imprenditore negli anni precedenti, appare anche priva di rilevanza decisiva, in quanto la mera disponibilità da parte del titolare di somme derivanti dai redditi degli anni precedenti non è di per se' idonea a dimostrare la provenienza degli importi versati nel conto dell'impresa e si risolve in una mera allegazione del contribuente;

con il terzo motivo del ricorso principale, il contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 53 d.P.R. 22 dicembre 1986 n.917 (nella formulazione anteriore al d.lgs. n.344/2003 e vigente per l'anno di imposta oggetto di accertamento), 21 d.P.R. 26 ottobre 1972 n.633 e 2697 cod. civ., in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., nonché l'omessa motivazione su di un fatto decisivo della controversia;

la doglianza riguarda la cessione, risultante da documentazione extracontabile, di due autovetture, prese in carico dall'impresa e non rinvenute dai verificatori presso i locali aziendali;

il ricorrente rileva che la C.t.p. aveva ritenuto legittimo il recupero a tassazione del corrispettivo, in quanto il ricorrente non aveva dato prova di aver svolto, come sostenuto nelle proprie difese, solo attività di intermediazione e non aveva dimostrato che la fatturazione della cessione era avvenuta da parte di altro soggetto;

la C.t.r., a sua volta, si era limitata ad affermare che la C.t.p. aveva adeguatamente considerato le operazioni economiche in relazione alla movimentazione delle autovetture;

anche in questo caso, la sentenza impugnata non è incorsa nella denunciata violazione di legge, in quanto l'amministrazione aveva indicato gli elementi presuntivi sui quali era basato l'accertamento, a fronte dei quali il contribuente, a giudizio della C.t.r., non aveva fornito idonea prova contraria;

come rilevato per la precedente censura, l'omesso esame di elementi istruttori, in quanto tale, non integra l'omesso esame circa un fatto decisivo previsto dalla norma, quando il fatto storico rappresentato sia stato comunque preso in considerazione dal giudice;

nello specifico, la circostanza dedotta dal ricorrente, relativamente alla fattura della provvigione per la mediazione svolta per una delle due cessioni, appare comunque priva di rilevanza decisiva, a fronte della specifica contestazione dei plurimi elementi indiziari da parte dell'Ufficio;

con il quarto motivo del ricorso principale, il contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 38 d.l. 30 agosto 1993 n.331, 36 d.l. 23 febbraio 1995

n.41 e 2697 cod. civ., in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., nonché l'omessa motivazione su di un fatto decisivo della controversia;

il motivo è infondato e va rigettato;

la doglianza ha ad oggetto il rilievo ai soli fini Iva dell'inapplicabilità del regime del margine per le vendite di autovetture di provenienza estera, per le quali dalle fatture di acquisto non si evinceva con certezza che il bene all'origine avesse assolto l'Iva;

sul punto, le Sezioni Unite di questa Corte hanno chiarito che <<in tema di IVA, il regime del margine - previsto dall'art. 36 del d.l. n. 41 del 1995, conv. con modif. in l. n. 85 del 1995, per le cessioni da parte di rivenditori di beni d'occasione, di oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato - costituisce un regime speciale in favore del contribuente, facoltativo e derogatorio rispetto al sistema normale dell'imposta, la cui disciplina deve essere interpretata restrittivamente e applicata in termini rigorosi. Pertanto, qualora l'amministrazione contesti, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il cessionario abbia indebitamente fruito di tale regime, spetta a quest'ultimo dimostrare la sua buona fede, e cioè non solo di aver agito in assenza della consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale, ma anche di aver usato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto (secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità rapportati al caso concreto), al fine di evitare di essere coinvolto in tali situazioni, in presenza di indizi idonei a farne insorgere il sospetto. Con particolare riferimento alla compravendita di veicoli usati, dunque, rientra nella detta condotta diligente l'individuazione dei precedenti intestatari dei veicoli, nei limiti dei dati risultanti dalla carta di circolazione, eventualmente integrati da altri elementi di agevole e rapida reperibilità, al fine di accertare, sia pure solo in via presuntiva, se l'IVA sia già stata assolta a monte da altri senza possibilità di detrazione. Nel caso di esito positivo della verifica, il diritto di applicare il regime del margine deve essere riconosciuto, anche quando l'amministrazione dimostri che, in realtà, l'imposta è stata detratta. Nell'ipotesi, invece, in cui emerga che i precedenti proprietari svolgano tutti attività di rivendita, noleggio o leasing nel settore del mercato dei veicoli, opera la presunzione (contraria) dell'avvenuto esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, assolta a monte per l'acquisto dei veicoli, in quanto beni destinati ad essere impiegati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa, con conseguente negazione del trattamento fiscale più favorevole>> (Cass. Sez. U., Sentenza n. 21105 del 12/09/2017);

nel caso di specie, deve rilevarsi che il vizio motivazionale è inammissibile, poiché non è stato in alcun modo sviluppato ed è rimasto a livello di mera enunciazione;

pertanto, non è ravvisabile neanche la denunciata violazione di legge, in quanto il giudice di appello ha ritenuto, conformemente ai principi sopra espressi, che il contribuente avesse l'onere di provare la sussistenza dei requisiti per l'applicazione del regime del margine, concludendo nel senso che non avesse assolto al proprio onere probatorio;

passando al ricorso incidentale, l'Agenzia delle entrate denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt.36 d.lgs. 31 dicembre 1992 n.546 e 112 cod. proc. civ., in relazione all'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ.;

il ricorso incidentale è fondato e merita accoglimento;

invero, l'Ufficio, con l'appello incidentale, integralmente riprodotto nel ricorso incidentale, aveva impugnato la decisione di primo grado in ordine ai rilievi nn.4, 7, 8, 9 e 10 dell'avviso di accertamento, per i quali la C.t.p. aveva accolto il ricorso del contribuente;

sul punto la C.t.r. si limita ad affermare apoditticamente che <<si ritiene di confermare la sentenza impugnata>>, senza esaminare l'appello incidentale e chiarire i motivi del rigetto;

come è stato detto, <<in tema di processo tributario è nulla, per violazione degli artt. 36 e 61 del d.lgs. n. 546 del 1992, nonché dell'art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente priva dell'illustrazione delle censure mosse dall'appellante alla decisione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare "per relationem" alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, poiché, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni poste a fondamento della decisione e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame. (In applicazione del principio, la S.C. ha annullato la sentenza impugnata che aveva confermato la decisione di primo grado attraverso il mero rimando al contenuto di tale pronuncia ed a quello agli scritti difensivi di una delle parti, in modo del tutto generico e senza esplicitare il percorso logico giuridico seguito per pervenire alle proprie conclusioni)>> (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 24452 del 05/10/2018);

in conclusione, previo rigetto del ricorso principale, il ricorso incidentale deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata, con rinvio alla C.t.r. della Toscana, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso principale ed accoglie quello incidentale;

cassa la sentenza impugnata in relazione al ricorso incidentale e rinvia alla C.t.r. della Toscana, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

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

Così deciso in Roma il 2 dicembre 2020

11
Corte di Cassazione - copia non ufficiale