

Corte di Cassazione – Ordinanza 19 giugno 2024, n. 16850

sul ricorso iscritto al numero 2552 del ruolo generale dell'anno 2021, proposto da:

B.B. Costruzioni Srl in persona del legale rappresentante pro tempore A.A., anche in proprio, e C.C., quale socio, rappresentati e difesi, giusta procura speciale su foglio allegato al ricorso, dall'Avv.to Michele Turi elettivamente domiciliati presso l'indirizzo di posta elettronica del difensore (PEC) avvmmicheleturi@legalmail.it;

– ricorrenti –

contro Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

– controricorrente –

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno n. 2594/04/2020, depositata in data 8 giugno 2020, non notificata;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 29 maggio 2024 dal Consigliere Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera;

Svolgimento del processo

– B. B. Costruzioni Srl, in persona del legale rappresentante pro tempore, A.A., anche in proprio, e C.C., quale socio, propongono ricorso, affidato a tre motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe con cui la Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, aveva rigettato l'appello principale e accolto quello incidentale proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 1707/03/2018 della Commissione Tributaria Provinciale di Salerno che aveva accolto parzialmente il ricorso proposto avverso avvisi di accertamento con i quali l'Ufficio, relativamente agli anni 2012-2013, a seguito di indagini finanziarie, aveva contestato nei confronti della società un maggior reddito d'impresa, ai fini Ires, Irap e Iva, ascrivendo a ricavi non dichiarati le movimentazioni risultate ingiustificate riscontrate su diversi conti correnti riconducibili alla medesima;

– nella sentenza impugnata il giudice di appello – riformando la sentenza di prime cure che, in accoglimento parziale del ricorso, aveva rideterminato il maggior reddito accertato in capo alla società riconoscendo costi pari all'80% dei prelevamenti risultati non giustificati – ha ritenuto che

1) l'appello principale era infondato in quanto, a fronte delle specifiche contestazioni dell'Amministrazione, la società contribuente non aveva prodotto alcuna documentazione relativa ai conti correnti bancari n. (Omissis) e n.(Omissis) tenuti presso la Banca della Campania, filiale di B; quanto agli altri conti, non risultava operata alcuna riconciliazione per cui non era stata provata l'irrilevanza reddituale delle contestate movimentazioni;

2) era fondato l'appello incidentale dell'Agenzia quanto all'eccezione di illegittimità (con assorbimento delle altre censure di infondatezza e difetto di motivazione) – in cui era incorsa la CTP nell'aver riconosciuto costi pari all'80% dei prelevamenti risultanti non giustificati – non avendo la contribuente eccepito alcunché sul punto in primo grado;

– resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate;

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 C.P.C., la violazione e falsa applicazione degli artt. 32 e 39 del D.P.R. n. 600/73 per non avere la CTR – in riforma della sentenza della CTP che aveva ridotto dell'80% l'accertamento impositivo dell'Amministrazione finanziaria – tenuto conto

dell'incidenza dei costi presunti a fronte dei maggiori ricavi accertati, essendo, invece, necessario considerare, sia nel caso di rettifiche con metodo induttivo che di accertamenti ex art.v41 del D.P.R. n. 600/73, anche le componenti negative del reddito emerse dagli accertamenti compiuti.

1.1. Il motivo si profila inammissibile in quanto non attinente al decisum avendo la CTR – in merito al disposto riconoscimento forfetario da parte della CTP dei costi correlati ai maggiori ricavi accertati con abbattimento dell'80% dei prelevamenti risultati non giustificati – accolto il motivo di appello incidentale con il quale l'Ufficio aveva denunciato sul punto il vizio di extrapetizione da parte del giudice di primo grado, con ciò assorbendo le ulteriori censure di infondatezza e difetto di motivazione proposte al riguardo dall'Amministrazione.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 C.P.C., la nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 111 Cost., 36 del D.Lgs. n. 546/1992, 132 e 274 C.P.C. e 118 disp. att. C.P.C., per avere la CTR affermato, con una motivazione apparente, che la decisione della CTP era affetta da ultrapetizione in merito al disposto abbattimento forfetario (dell'80%) dei prelevamenti senza indicare le ragioni poste a fondamento di tale decisione.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. Le Sezioni Unite (Cass., sez. U, 7/04/2014, n. 8053 e n. 8054) hanno affermato che l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integri un error in procedendo che comporta la nullità della sentenza nel caso di "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", di "motivazione apparente", di "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili", di "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile". Dalla giurisprudenza di legittimità è stato ulteriormente precisato che di "motivazione apparente" può parlarsi laddove essa non renda "percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consenta alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice" (Cass., sez. U, 3/11/2016, n. 22232; Cass., sez. U, 5/04/2016, n. 16599).

È stato pure affermato che ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorché il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica e che il giudice di merito è tenuto a dare conto, in modo comprensibile e coerente rispetto alle evidenze processuali, del percorso logico compiuto al fine di accogliere o rigettare la domanda proposta, dovendosi ritenere viziata per apparenza la motivazione meramente assertiva (Cass., sez. 3, 30/05/2019, n. 14762; Cass., sez. 3, 08/10/2021, n. 27411 ; Cass., Sez. 3, Ordinanza n. 35257 del 2023).

2.3. Tanto premesso, in tema di accertamento dei redditi con il metodo analitico-induttivo, a seguito della sentenza della Corte cost. n. 10 del 2023, che ha operato un'interpretazione adeguatrice dell'art. 32, comma 1, n. 2, del D.P.R. del 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. sez. 5, Sez. 5 – , Ordinanza n. 18653 del 03/07/2023).

2.4. Quanto al vizio di ultrapetizione o extrapetizione, esso ricorre quando il giudice del merito, interferendo nel potere dispositivo delle parti, alteri gli elementi obiettivi dell'azione ("petitum" e "causa petendi") e, sostituendo i fatti costitutivi della pretesa, emetta un provvedimento diverso da quello richiesto ("petitum" immediato), ovvero attribuisca o neghi un bene della vita diverso da quello conteso ("petitum" mediato) (Cass., 21 marzo 2019, n. 8048; Cass., 11 aprile 2018, n. 9002; Cass. sez. 5, n. 771 del 2024).

2.5. Nella sentenza impugnata la CTR- senza incorrere in una delle gravi anomalie argomentative individuate dagli arresti giurisprudenziali sopra richiamate – ha accolto il motivo di appello incidentale dell’Ufficio relativo l’assunto vizio di ultrapetizione della CTP – in merito al disposto riconoscimento forfetario dei costi correlati ai maggiori ricavi accertati con abbattimento dell’80% dei prelevamenti risultati non giustificati – non avendo “la parte eccepito nulla sul punto in primo grado” – così esplicitando chiaramente le ragioni sottese alla decisione.

3. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all’art. 360, comma 1, n. 3 C.P.C., la violazione e falsa applicazione degli artt. 32 e 39 del D.P.R. n. 600/73 , per avere la CTR ritenuto legittimi gli avvisi in questione sebbene:

1) la contribuente avesse fornito la prova contraria atta a superare la presunzione legale ai sensi dell’art. 32 cit.;

2) nella ricostruzione giudiziale del reddito d’impresa si dovesse tenere conto, in mancanza di documentazione certa, dell’incidenza percentuale dei costi presunti a fronte dei maggiori ricavi accertati.

3.1. Il motivo – che consta di due sub censure- si profila complessivamente inammissibile.

3.2. Quanto alla prima sub censura, premesso che in tema di accertamenti bancari, gli artt. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del D.P.R. n. 633 del 1972 prevedono una presunzione legale in favore dell’erario che, in quanto tale, non necessita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall’art. 2729 c.c. per le presunzioni semplici, e che può essere superata dal contribuente attraverso una prova analitica, con specifica indicazione della riferibilità di ogni versamento bancario, idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non attengono ad operazioni imponibili, cui consegue l’obbligo del giudice di merito di verificare con rigore l’efficacia dimostrativa delle prove offerte dal contribuente per ciascuna operazione e di dar conto espressamente in sentenza delle relative risultanze (Sez. 5, Sentenza n. 13112 del 30/06/2020), nella specie, il motivo, pur prospettando una violazione degli artt. 32 e 39 cit., in realtà tende inammissibilmente ad una nuova interpretazione di questioni di merito, avendo la CTR, con una valutazione in fatto non sindacabile dinanzi al giudice di legittimità, ritenuto che *“a fronte delle specifiche contestazioni fornite dall’Ufficio... la parte, da un canto, non (aveva) prodotto alcuna documentazione relativa ai conti n. (Omissis) e n. (Omissis) tenuti presso la Banca della Campania, filiale di B; dall’altro, quanto agli altri conti, non risultava operata alcuna riconciliazione cosicché non risultava provata l’irrelevanza reddituale”*.

Va, al riguardo, ribadito l’orientamento di questa Corte secondo cui: *“... È inammissibile il ricorso per cassazione con cui si deduca, apparentemente, una violazione di norme di legge mirando, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito”* (Cass. Sez. 6 – 3, Ordinanza n. 8758 del 04/04/2017; Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 18721 del 13/07/2018; Cass., sez. 5, 26 novembre 2020, n. 26961).

3.3. Quanto all’altra sub censura, la stessa non è attinente al decisum atteso che la CTR – quanto all’abbattimento disposto dalla CTP nella misura dell’80% dei prelevamenti risultati non giustificati in riconoscimento forfetario dei costi a fronte dei maggiori ricavi accertati – ha accolto il motivo di appello incidentale dell’Ufficio afferente il vizio di ultrapetizione (quale error in procedendo) sul punto del giudice di primo grado, assorbendo gli ulteriori motivi di censura in merito alla medesima questione di infondatezza e difetto di motivazione.

4. In conclusione, il ricorso va rigettato.

5. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;

condanna i ricorrenti al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in euro 2.400,00 per compensi oltre spese prenotate a debito;

Dà atto, ai sensi dell'art.13 comma 1-quater D.P.R. n.115/2002 , della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte dai ricorrenti dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13. Così deciso in Roma il 29 maggio 2024