

Civile Ord. Sez. 5 Num. 24402 Anno 2022

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: HMELJAK TANIA

Data pubblicazione: 05/08/2022

**Oggetto: Avviso di accertamento,
IRPEF, IRAP, IVA e altro, anno
2007**

ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 35700/2019 R.G. proposto da

BALDAZZI Gilberto, rappresentato e difeso dall'avvocato Marco Gaito, presso il cui studio, in Firenze, viale Gramsci n. 7, è elettivamente domiciliato, giusta procura speciale in calce al ricorso;

- ricorrente -

Contro

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana n. 1468/06/2018, depositata il 17.07.2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'8 giugno 2022 dal Consigliere Tania Hmeljak.

RILEVATO CHE

- La CTP di Firenze rigettava il ricorso proposto da Baldazzi Gilberto avverso l'avviso di accertamento, emesso per IRPEF, IVA e IRAP, anno 2007, con il quale erano stati determinati ai sensi dell'art. 39,

comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, un maggiore reddito da lavoro autonomo (quale amministratore di condomini), un maggiore valore della produzione ai fini dell'IRAP, pari ad € 478.954,17, e operazioni imponibili, ai fini dell'IVA, per € 4.903.140,15;

- dalla sentenza impugnata risulta che:

- nel corso della verifica erano state esaminate le movimentazioni dei conti correnti direttamente riferibili al contribuente, in quanto unico intestatario, al quale era stato chiesto di fornire giustificazioni;

- la Commissione tributaria provinciale di Firenze rigettava il ricorso sostenendo che l'Agenzia aveva accertato l'esistenza di operazioni non giustificate, dopo avere correttamente confrontati i dati desumibili dai rendiconti delle gestioni condominiali forniti dal contribuente con i movimenti sui conti a lui intestati o intestati direttamente alle singole amministrazioni condominiali, escludendo i movimenti riconducibili alle quote condominiali e quelli riguardanti le spese sostenute per la gestione dei condomini;

- la CTR ha accolto parzialmente l'appello del contribuente, osservando che, sebbene questi non avesse giustificato in modo specifico i movimenti rimasti privi di qualsiasi riscontro (€ 2.691.047,16 per i versamenti ed € 2.212.092,99 per i prelevamenti), anche a seguito della analitica ricostruzione compiuta dall'Ufficio che aveva correttamente determinato i ricavi ai fini dell'IRPEF e dell'IRAP (tenendo conto della sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 2014 e detraendo dall'importo dei versamenti non giustificati quello dei prelevamenti), non sono state poi correttamente quantificate le maggiori operazioni imponibili ai fini dell'IVA;

- l'imponibile IVA, infatti, era stato determinato in complessivi € 4.903.140,00, sommando i versamenti e i prelevamenti non giustificati;

- benchè la sentenza della Corte Costituzionale si riferisse solo alle imposte dirette, anche il maggior imponibile IVA avrebbe dovuto essere determinato con riferimento ai soli versamenti non giustificati, in quanto relativi a compensi non fatturati;
- per quanto riguarda i prelevamenti, invece, non potendosi avvalere della presunzione legale, l'Ufficio avrebbe dovuto provare che erano stati utilizzati per produrre ricavi non fatturati, ma questa era comunque una circostanza poco verosimile per un amministratore di condominio;
- la CTR, quindi, ha rideterminato in complessivi € 2.692.047,16 (pari alla somma dei soli versamenti non giustificati) il maggiore imponibile ai fini IVA;
- Baldazzi Gilberto propone ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi, avverso la sentenza indicata in epigrafe, illustrati con memoria;
- l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso;

CONSIDERATO CHE

- Con il primo motivo di ricorso, il ricorrente deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., la nullità delle sentenze di primo e di secondo grado per motivazione apparente ex artt. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ., 36, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto entrambe le decisioni coincidono con le valutazioni dell'Ufficio, non avendo considerato le ragioni addotte dal ricorrente, e della sentenza di secondo grado per omessa e illogica motivazione sull'accertamento del maggiore imponibile ai fini dell'IVA, per la somma di euro 2.692.047,16, per non avere escluso dal maggiore imponibile IVA anche i versamenti sulla base dello stesso criterio (la professione di amministratore di condominio) utilizzato per l'esclusione dei prelevamenti o, comunque, per non averlo

determinato nella minore somma accertata per le imposte dirette (ricavata dalla differenza fra prelievi e versamenti);

- con il secondo motivo, deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., la nullità delle sentenze di primo e di secondo grado per motivazione apparente ex artt. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ., 36, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto entrambe le decisioni coincidono con le valutazioni dell'Ufficio, non avendo considerato le ragioni addotte dal ricorrente, e della sentenza di secondo grado per omessa motivazione sull'accertamento del maggior reddito di lavoro autonomo e il maggior valore della produzione netta ai fini dell'IRAP, pari ad € 478.954,17;

- con il terzo motivo, deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 cod. proc. civ., l'omesso esame di fatti decisivi della controversia, al fine di escludere il maggior reddito da lavoro autonomo e il maggior valore della produzione netta ai fini dell'IRAP, individuati nei documenti riguardanti il Condominio di via Santelli 5/43, la duplicazione dei movimenti provocata dai giroconti e i redditi denunciati dal ricorrente;

- con il quarto motivo, denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., la nullità delle sentenze di primo e di secondo grado per omessa motivazione ex artt. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ. e 36, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 su fatti decisivi della controversia e, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per violazione di legge per mancanza dei presupposti di cui all'art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, perché non si rilevano nella fattispecie omissioni e false e/o inesatte indicazioni accertate con presunzioni legali, così gravi, precise e concordanti da comportare l'inattendibilità della contabilità del contribuente;

- per ragioni di priorità logica occorre esaminare prima il quarto motivo che è inammissibile per mancanza di specificità;

- come è stato anche recentemente ribadito da questa Corte, *"In tema di ricorso per cassazione, il principio di autosufficienza, riferito alla specifica indicazione degli atti processuali, dei documenti e dei contratti o accordi collettivi su cui il ricorso si fonda ai sensi dell'articolo 366, n. 6, c.p.c., anche interpretato alla luce dei principi contenuti nella sentenza della Corte EDU, sez. I, 28 ottobre 2021, r.g. n. 55064/11, non può ritenersi rispettato qualora il motivo di ricorso faccia rinvio agli atti allegati e contenuti nel fascicolo di parte senza riassumerne il contenuto al fine di soddisfare il requisito ineludibile dell'autonomia del ricorso per cassazione, fondato sulla idoneità del contenuto delle censure a consentire la decisione"* (Cass. 1.03.2022, n. 6769);

- a parte la poco chiara formulazione del motivo, enunciato sia come *error in procedendo* sia come violazione di legge, il contribuente non ha riprodotto nel ricorso, anche solo nelle parti essenziali, gli atti e i documenti necessari a dimostrare di avere contestato *ab origine* i presupposti dell'accertamento e di avere poi riproposto la medesima doglianza anche in appello;

- i primi due motivi sono infondati;

- occorre premettere che l'anomalia motivazionale denunciabile in Cassazione è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053);

- deve trattarsi, dunque, di un'anomalia che si esaurisce nella mancanza assoluta di motivazione sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili o nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile;

- solo in tali casi la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", in quanto, benchè graficamente esistente, non rende percepibile il fondamento della decisione, perché reca 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.U. 3.11.2016, n. 22232);

- nel caso in esame, invece, la CTR ha esposto con argomentazione concisa, ma comprensibile, le ragioni della propria decisione, evidenziando come *"il contribuente, a fronte della puntuale e precisa ricostruzione analitica dei rendiconti delle gestioni condominiali e delle movimentazioni bancarie, dalla quale risultavano movimentazioni non giustificate, non ha assolto all'onere della prova di contestare il risultato degli accertamenti bancari. Anche nell'atto di appello l'appellante si limita ad una generica contestazione, lamentando la carenza motivazione della sentenza per non avere la CTP tenuto in alcun conto gli elementi di prova offerti dal ricorrente e riportandosi a quanto prospettato nel ricorso introduttivo. Nulla l'appellante ha dedotto nel provato con riferimento alle specifiche contestazioni, ribadita nelle controdeduzioni dell'appellata, e cioè: l'esame comparato dei rendiconti di alcuni condomini e dei conti correnti a evidenziato incongruenze tra gli importi che il contribuente ha dichiarato essere stati versati a titolo di spesa e le minori somme che risultano effettivamente utilizzate (condomini Galileo 2000, via Santilli 5/43). Il Baldassi nell'anno 2007 nella sua qualità di amministratore di condominio a movimentato circa € 5.518.719,00. Questo dato è stato confrontato con i movimenti di tutti i conti correnti bancari gestiti dal Baldazzi, che presentano movimentazioni per € 12.000.000,00 (come analiticamente riportato nella tabella delle controdeduzioni). Dal confronto di tutti i dati analizzati sono*

emersi i versamenti e prelevamenti non giustificati per gli importi sopra indicati. L'ufficio ha analizzato anche i conti correnti privati del Baldazzi in relazione alla linea difensiva prospettata dal contribuente che ha giustificato l'intero volume delle movimentazioni operate con la gestione delle amministrazioni condominiali";

- la sentenza impugnata ha seguito l'indirizzo ormai consolidato di questa Corte, secondo il quale, qualora l'accertamento effettuato dall'Amministrazione finanziaria si fondi, come nella specie, su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare, con una prova non generica ma analitica per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili e sono prive di rilevanza fiscale (Cass. nn. 22179/2008, 18081/2010, 15857/2016, 4829/2015); ciò vale anche in tema di IVA, al fine di superare la presunzione di imponibilità delle operazioni confluite nelle movimentazioni bancarie posta a carico del contribuente dall'art. 51, secondo comma, numero 2, del DPR n.633/1972 (Cass. n. 21303/2013);

- la presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti, come si ricava dall'art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973, riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, che rinvia allo stesso art. 32, comma 1, n. 2; fermo restando che, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, le operazioni bancarie di prelevamento hanno valore presuntivo nei confronti dei soli titolari di reddito di impresa, mentre

quelle di versamento nei confronti di tutti i contribuenti, i quali possono contrastarne l'efficacia solo dimostrando che le stesse sono già incluse nel reddito soggetto ad imposta o sono irrilevanti (Cass. n. 29572/ 2018);

- ciò posto, il ricorrente, nel corpo dei predetti motivi, non ha specificato in modo puntuale quali siano state le prove contrarie analitiche che egli ha contrapposto alle singole movimentazioni bancarie, omettendo anche di individuare in modo preciso queste ultime, né ha riprodotto documenti, neppure nel loro contenuto essenziale, indicando la sede della loro eventuale produzione nei gradi di merito;

- il mero riferimento, nella parte espositiva del ricorso e nel corpo del terzo motivo, ai documenti consegnati all'Ufficio e depositati in primo grado, non integra i predetti oneri, atteso che non evidenzia la correlazione analitica tra specifiche operazioni bancarie e relative puntuali giustificazioni delle stesse;

- non avendo il ricorrente dimostrato di avere fornito nei gradi di merito una dettagliata spiegazione dei singoli movimenti bancari ritenuti ingiustificati, la motivazione della sentenza impugnata deve essere ritenuta sul punto esaustiva;

- per quanto riguarda, poi, la quantificazione delle operazioni imponibili ai fini dell'IVA, occorre rilevare che la CTR ha correttamente escluso tutte le operazioni di prelievo dai conti correnti bancari, in quanto la declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 è applicabile anche alla normativa IVA (Cass. 29.10.2020, n. 23912), per cui l'Amministrazione finanziaria, non potendo in questo caso fare ricorso alla invocata presunzione, avrebbe dovuto provare che detti prelievi fossero stati utilizzati dal professionista per acquisti inerenti alla produzione del reddito, conseguendone dei ricavi, e tale prova non poteva essere certamente

fornita dal tipo di attività (amministratore di condominio) in concreto esercitata dal contribuente;

- la asserita discrasia tra il maggior reddito determinato ai fini delle imposte dirette (quantificato dall'Ufficio in € 478.954,17) e l'ammontare del maggior imponibile ai fini dell'IVA (stabilito dalla CTR in € 2.602.047,16) dipende dai diversi criteri previsti per la determinazione delle rispettive basi imponibili, posto che, per le imposte dirette, l'Ufficio, procedendo in sede di accertamento induttivo c.d. puro, ha dovuto detrarre dall'importo complessivo dei versamenti non giustificati la somma dei prelievi, considerandoli come costi;

- occorre rammentare in proposito che *"In tema di accertamento induttivo c.d. puro, l'Amministrazione finanziaria deve ricostruire il reddito del contribuente tenendo conto anche delle componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti ovvero, in difetto, determinate induttivamente, al fine di evitare che, in contrasto con il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., venga sottoposto a tassazione il profitto lordo, anziché quello netto"* (ex multis, Cass. 23.10.2018, n. 26748);

- il terzo motivo, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 2, n. 5 cod. proc. civ., è inammissibile;

- poiché la censura riguarda esclusivamente la determinazione del maggior reddito da lavoro autonomo e del maggior valore della produzione netta ai fini dell'IRAP, sul punto opera il limite della c.d. "doppia conforme" di cui all'art. 348-ter, comma 5, cod. proc. civ., introdotto dall'articolo 54, comma 1, lett. a), del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 2012, n. 134, ed applicabile *ratione temporis* nel presente giudizio, atteso che l'appello avverso la sentenza di primo grado risulta depositato in data 16.05.2017;

- contrariamente a quanto sostiene il ricorrente nella memoria ex art. 378 cod. proc. civ., le nuove disposizioni si applicano anche al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, atteso che il giudizio di legittimità in materia tributaria, alla luce dell'art. 62 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non ha connotazioni di specialità (Cass. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053);

- in conclusione, il ricorso va rigettato e il ricorrente deve essere condannato al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese relative al presente giudizio di legittimità, che si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;

condanna Baldazzi Gilberto al pagamento in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese del giudizio, che liquida nella misura di euro 10.200,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito;

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

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale dell'8 giugno 2022