Sentenza del 18/10/2021 n. 28580 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 94/13/2012, depositata il 19 ottobre 2012, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Toscana rigettava l'appello principale proposto da D.S., in proprio e quale titolare della ditta individuale "Alfa Immobiliare", nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, e accoglieva parzialmente l'appello incidentale dell'Ufficio avverso la sentenza n. 12/04/2012 della Commissione tributaria provinciale di Grosseto che aveva accolto parzialmente - rideterminando l'ammontare del reddito imponibile - il ricorso proposto dal suddetto contribuente avverso gli avvisi di accertamento n. (---) con i quali l'Ufficio, previo p.v.c. della G.d.F., ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, nn. 2 e 7 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 7, aveva contestato nei confronti di quest'ultimo, quale titolare di un'agenzia di mediazione immobiliare, maggiori ricavi, ai fini lrpef, Irap e Iva, per gli anni 2005-2006, a fronte di movimentazioni sui conti correnti bancari (intestati allo stesso, alla moglie e alla suocera) risultate ingiustificate.

2. In punto di diritto, la CTR, per quanto di interesse, ha affermato che: 1) i redditi del D., titolare di un'agenzia di mediazione immobiliare, erano stati accertati dall'Ufficio a seguito di indagine bancaria D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 32, comma 1, nn. 2 e 7, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 7, a fronte della quale quest'ultimo era tenuto a dimostrare di averne già tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta; 2) la consulenza tecnica disposta dal giudice di primo grado aveva accertato che sui conti correnti intestati al D. e ad altri familiari sui quali quest'ultimo poteva liberamente operare, vi erano stati sia dei versamenti - per i quali non era stato fornito alcun nominativo del soggetto erogante - che dei prelevamenti - per i quali non era stato indicato alcun beneficiario - con importi non giustificati pari a Euro 200.049,13 per il 2005 e Euro 205.319,22 per il 2006, per cui, considerando che il contribuente aveva anche dichiarato al consulente di non avere fatturato le provvigioni, fino a prova contraria, era logico presumere che tali somme rappresentassero ricavi non dichiarati derivanti dall'attività di mediazione; 3) la tesi del contribuente secondo cui gli accrediti ritenuti non giustificati dal consulente non costituissero provvigioni ma canoni di locazioni che il mediatore avrebbe incassato dai conduttori e restituito ai locatori detratta la provvigione (variante dal 5% al 15% del canone) non trovava fondamento non avendo quest'ultimo indicato al consulente chi avesse effettuato e chi fosse stato il beneficiario rispettivamente degli accrediti e dei prelievi ritenuti ingiustificati; 4) l'indagine peritale era avvenuta nel rispetto del contraddittorio e il consulente di parte non aveva mai contestato l'operato del CTU durante lo svolgimento delle operazioni nè tantomeno aveva sostenuto con riscontri probatori le proprie conclusioni; 5) era infondato il motivo di appello incidentale con il quale l'Ufficio aveva dedotto l'erronea esclusione da parte del consulente dalle indagini delle movimentazioni (rilevanti versamenti) sui conti correnti intestati

alla moglie, sui quali il marito aveva la delega ad operare, e alla suocera, con delega a favore della figlia, in quanto, in assenza di ulteriori elementi probatori, non si poteva presumere la riferibilità al D. - per provvigioni non dichiarate derivanti dalla sua attività di mediazione- delle somme confluite sui conti correnti bancari a lui non intestati e sui quali questi non aveva operato personalmente; 6) l'assunto che le intestatarie dei conti correnti bancari non avessero titolo per ricevere versamenti da persone diverse dal D. non era provato mentre l'incompatibilità dei redditi dichiarati con gli accrediti in c/c avrebbe dovuto essere oggetto di accertamento nei confronti delle intestatarie; 7) era fondato il secondo motivo di appello incidentale concernente il disposto abbattimento da parte della CTP del 40% annuo dei redditi per presumibili spese di produzione, non avendo il contribuente, a fronte delle indagini bancarie e della consulenza tecnica espletata, provato di avere sostenuto, per la produzione dei redditi accertati, specifici costi deducibili.

3. Avverso la sentenza della CTR, D.S., in proprio e quale titolare della ditta individuale "Alfa Immobiliare", propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi, cui resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate, spiegando ricorso incidentale, articolato in due motivi.

4. Il ricorrente ha depositato memoria insistendo nell'accoglimento del ricorso principale e nel rigetto di quello incidentale.

5. La causa, è stata fissata per la trattazione in pubblica udienza ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8-bis, come convertito, con mod., dalla L. 18 dicembre 2020 n. 176.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente va dichiarata manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale sollevata dal ricorrente nella memoria ex art. 380-bis1 c.p.c. avente ad oggetto il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, in quanto applicabile agli imprenditori individuali (nella specie, agente di affari in mediazione immobiliare).

Ad avviso del ricorrente, la ratio sottesa alla sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014 - in base alla quale è stata esclusa l'applicabilità della presunzione di cui all'art. 32 cit. in capo al lavoratore autonomo con riguardo ai prelevamenti - può essere estesa anche all'imprenditore individuale, la cui attività è caratterizzata dalla preminenza dell'apporto del lavoro personale, dall'assunzione personale del rischio di impresa, da una contabilità estremamente semplificata nonchè dalla marginalità dell'apparato organizzativo al pari del lavoratore autonomo.

Invero, come già osservato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 225 del 2005, la presunzione di cui all'art. 32 cit. di imputazione a ricavi delle movimentazioni bancarie risultate ingiustificate, non appare lesiva del canone di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., non essendo "manifestamente arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati dai conti correnti bancari effettuati da un imprenditore siano stati destinati all'esercizio dell'attività di impresa e siano, in definitiva, detratti i costi, considerati in termini di reddito imponibile".

Ugualmente nella sentenza n. 228 del 2014, la Corte ha ribadito che "il fondamento economico-contabile di tale meccanismo è...(come già osservato nella sentenza n. 225 del 2005) congruente

con il fisiologico andamento dell'attività imprenditoriale il quale è caratterizzato dalla necessità di continui investimenti in beni e servizi in vista di futuri ricavi".

Pertanto, ciò che costituisce la base dell'applicazione della presunzione di cui all'art. 32 cit. nei confronti dell'imprenditore, sia pure individuale, è la qualificazione del reddito prodotto come di impresa ai sensi dell'art. 55 T.U. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo cui "sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate all'art. 32, comma 2, lett. b) e c), che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa".

Questa Corte, a sezioni unite, nella sentenza n. 12108 del 2009 ha ricondotto la figura dell'agente di commercio, quanto quella del promotore finanziario- alle quali è equiparabile anche quella dell'agente in affari di mediazione immobiliare - alle attività ausiliarie di cui all'art. 2195 c.c., comma 1, n. 5. Invero, alla luce della pronuncia da ultimo richiamata, risulta che il requisito dell'autonoma organizzazione (che ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit", il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza dell'organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui) rileva soltanto ai fini Irap, costituendone il presupposto impositivo, con conseguente onere del contribuente, che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta, di dare la prova di una attività non autonomamente organizzata e, dunque, dell'assenza delle predette condizioni.

Pertanto, quello che giustifica l'applicazione della presunzione di ricavi di cui all'art. 32 cit., in capo all'imprenditore, sia pure individuale, come definito dall'art. 2195 c.c., è la produzione del reddito di impresa, in quanto esercente impresa commerciale (anche di carattere ausiliario), a prescindere dalla sussistenza di una autonoma organizzazione (sulla irrilevanza, ai fini del TUIR, del requisito organizzativo, cfr., da ult., Cass. n. 31643 de; 2019). Da qui la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale come prospettata.

2.Con il primo motivo del ricorso principale, denuncia in rubrica "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per omessa pronuncia", per avere la CTR omesso di pronunciarsi in ordine alla denunciata illegittima preliminare attività istruttoria compiuta dagli organi verificatori i quali non avrebbero reperito, presso gli istituti di credito, la documentazione bancaria afferente alle specifiche movimentazioni contestate, rimettendo tutta l'indagine istruttoria sul contribuente e limitandosi ad un mero calcolo matematico (prelevamenti + versamenti = ricavi omessi) senza verificare la documentazione fornita a contrario da quest'ultimo;

2.1. In disparte l'erroneo richiamo al n. 3 in luogo del n. 4 dell'art. 360 c.p.c., comma 1, per la censura di "omessa pronuncia", il motivo si profila inammissibile, in quanto secondo la giurisprudenza di questa Corte, "affinchè possa utilmente dedursi in sede di legittimità un vizio di omessa pronuncia, è necessario, da un lato, che al giudice di merito fossero state rivolte una domanda o un'eccezione autonomamente apprezzabili, e, dall'altro, che tali domande o eccezioni siano state riportate puntualmente, nei loro esatti termini, nel ricorso per cassazione,

per il principio dell'autosufficienza, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo o del verbale di udienza nei quali le une o le altre erano state proposte, onde consentire al giudice di verificarne, in primo luogo, la ritualità e la tempestività, e, in secondo luogo, la decisività" (Cass. S.U. n. 15781 del 28/07/2005; conf, da ultimo, Cass. n. 5344 del 04/03/2013; Cass. n. 22766 del 2019; v. anche, con riguardo all'onere di autosufficienza nel caso di denuncia di "error in procedendo" Cass. sez. un., n. 20181 del 2019; sez. un. 157 del 2020); nella specie, il contribuente, in difetto del principio di autosufficienza, non ha riportato in ricorso, nelle parti rilevanti, gli atti difensivi dei gradi di merito, al fine di permettere a questa Corte di verificare la fondatezza della censura;

3. Con il secondo motivo, il contribuente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 39, per avere la CTR erroneamente ritenuto non dovuto l'abbattimento del 40% dei redditi presumibilmente evasi a titolo forfettario di spese, anche se, trattandosi, ad avviso del contribuente, di un accertamento induttivo, a fronte dei maggiori ricavi contestati, avrebbe dovuto tenere conto, in applicazione dell'art. 53 Cost. e della sentenza della Corte costituzionale n. 225 del 2005, anche della incidenza percentuale dei relativi costi.

3.1. La censura è inammissibile in quanto non attinente al decisum avendo la CTR accolto il motivo di appello incidentale escludendo la riduzione del 40% a titolo forfettario di spese - per non avere il contribuente provato di avere sostenuto specifici costi deducibili sempre sul presupposto che, nella specie, si trattasse, non già di un accertamento induttivo D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 2, ma di un accertamento bancario D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 32, di maggiori redditi risultati giustificati, a seguito di consulenza d'ufficio, solo in parte; pertanto, trova applicazione il condivisibile principio di diritto enunciato da questa Corte secondo cui "In tema di accertamento, la considerazione dell'incidenza percentualizzata dei costi corrispondenti alla ricostruzione dei ricavi è applicabile alla rettifica induttiva e non anche a quella fondata su indagini bancarie, atteso che, in questa ipotesi, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 (e, per l'IVA, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2), opera a favore dell'Amministrazione finanziaria una presunzione legale rispetto ai dati emergenti dalle movimentazioni bancarie, che il contribuente ha l'onere di superare" (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 24422 del 05/10/2018).

4. Con il terzo motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il difetto di motivazione della sentenza su fatti controversi e decisivi per il giudizio, anche in considerazione della insufficienza motivazionale della consulenza tecnica del 3.3.2011, quale mezzo integrativo della scienza dei giudice, per avere la CTR recepito pedissequamente le conclusioni della CTU, quanto alle movimentazioni bancarie ritenute ingiustificate - considerando gli accreditamenti e addebitamenti individuati dal consulente tout court quali redditi imponibili - senza valutare la "memoria per le deduzioni del CTP Dott. M.A. alla relazione del CTU Rag. T.R.", con i documenti allegati prodotti dal contribuente a giustificazione delle movimentazioni contestate.

4.1. Il motivo è inammissibile, nella parte in cui denuncia il difetto di motivazione su fatti controversi e decisivi per il giudizio in quanto trattasi di vizio non più censurabile in virtù della nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., n. 5, come modificato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art.

54, conv. dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile ratione temporis nella specie, per essere stata la sentenza di appello depositata in data 19 ottobre 2012 (v. nello stesso senso, Cass. 30948 del 2018).

Invero, anche a volere ricondurre la censura al vizio specifico denunciabile per cassazione in base alla nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, lo stesso concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, e dell'art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., sez. un., n. 8053 e n. 8054 del 2014; Cass. n. 14324 del 2015); nella specie, la ricorrente non ha assolto il suddetto onere, non avendo dedotto l'omesso esame di un "fatto storico", ma peraltro - quanto all'assunta mancata valutazione da parte della CTR delia memoria e della documentazione allegata prodotta a contrario dal contribuente - di profili attinenti alle risultanze probatorie, la rivalutazione delle quali è preclusa a questa Corte.

5. Con il primo motivo del ricorso incidentale, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 37, comma 3, e dell'art. 2697 c.c. per avere la CTR rigettato il motivo di appello incidentale circa l'assunta erronea esclusione da parte della CTP - su indicazione della CTU- dalle indagini bancarie dei conti correnti intestati alla moglie (con delega al D.) e alla suocera (con delega a favore della moglie) in asserita assenza di "ulteriori elementi probatori", non potendosi presumere la riferibilità al D. - per provvigioni non dichiarate derivanti dalla sua attività di mediazione - delle somme affluite su conti correnti bancari non intestati a quest'ultimo e sui quali lo stesso non aveva mai operato personalmente.

6. Con il secondo motivo di ricorso incidentale, l'Agenzia denuncia, in via gradata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'insufficiente o contraddittoria motivazione della sentenza impugnata circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, qual era l'eliminazione dall'indagine bancaria dei conti correnti intestati alla moglie e alla suocera.

7. Il primo motivo del ricorso incidentale è fondato.

Come già statuito da questa Corte, "i movimenti bancari operati sui conti personali di soggetti legati al contribuente da stretto rapporto familiare o da particolari rapporti contrattuali (...) possono essere riferiti al contribuente, salva la prova contraria a suo carico, al fine di determinarne i maggiori ricavi non dichiarati, in quanto tali rapporti di contiguità rappresentano elementi indiziari che assumono consistenza di prova presuntiva legale, ove il soggetto formalmente titolare del conto non sia in grado di fornire indicazioni sulle somme prelevate o versate e non disponga di proventi diversi o ulteriori rispetto a quelli derivanti dalla gestione

dell'attività imprenditoriale" (Cass. n. 24419 del 2018; n. 16978 del 2015; n. 20668 del 2014; n. 26173 del 2011); nella specie, la CTR non si è attenuta al detto principio avendo ritenuto corretta l'esclusione dalle indagini bancarie dei dati acquisiti sui conti correnti intestati alla moglie (con delega a favore del marito) e alla suocera (con delega a favore della figlia) in assenza di "ulteriori elementi probatori" anzichè applicare, con riguardo alle dette movimentazioni (versamenti) la presunzione legale relativa di provvigioni non dichiarate, trattandosi di conti di soggetti legati al contribuente da uno stretto rapporto familiare.

8. L'accoglimento del primo motivo del ricorso incidentale rende inutile la trattazione del secondo, con assorbimento dello stesso.

9. In conclusione, va rigettato il ricorso principale, accolto il primo motivo del ricorso incidentale, assorbito il secondo; con cassazione della sentenza impugnata- in relazione al ricorso incidentale- e rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, per un riesame della vicenda nel merito.

Sussistono i presupposti per il versamento da parte del ricorrente principale, dell'importo di cui al D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, se dovuto.

P.Q.M.

la Corte accoglie il primo motivo del ricorso incidentale, assorbito il secondo; rigetta il ricorso principale, cassa la sentenza impugnata- in relazione al ricorso incidentale- e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 23 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 18 ottobre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza