Sentenza del 21/07/2023 n. 21965 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate, in seguito a due processi verbali di constatazione elevati dalla Guardia di Finanza, aveva notificato l'avviso di accertamento n. (Omissis), per l'anno d'imposta (Omissis), emesso ai fini Irap ed Iva nei confronti della società Golden Group s.n.c. del Geom. A.A. & C. e ai fini della determinazione del reddito da imputare ai soci nei confronti di B.B. e C.C..

2. La Commissione tributaria provinciale aveva accolto il ricorso proposto dalla società e dai soci sulla base del giudicato esterno formatosi con la sentenza n. 128/08/10 di altra sezione che aveva deciso una controversia tra le stesse parti per un anno diverso ((Omissis)).

3. La Commissione tributaria regionale, adita dall'Agenzia delle Entrate, all'esito della costituzione in giudizio della Curatela della società Golden Group s.n.c., nel frattempo fallita, dopo avere disposto la riunione dell'appello proposto dall'Ufficio e degli appelli dei soci, quali compartecipi nella società Golden Group in ragione della quota del 50%, ha accolto, nella sostanza, l'appello proposto dall'Ufficio (deve darsi atto che i giudici di secondo grado, nell'ultima pagina della sentenza impugnata, hanno dapprima scritto nella parte motiva che l'appello andava rigettato e, poi, nella parte dispositiva, che gli appelli riuniti andavano accolti), ritenendo che, nella vicenda in esame veniva in rilievo la questione della sussistenza dell'efficacia espansiva del giudicato esterno formatosi sull'accoglimento fondato sulla presunzione di maggior reddito derivante dagli elementi risultanti dalla movimentazione, non giustificata, dai conti correnti bancari come previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32 e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51 ; che era necessario differenziare l'ipotesi in cui l'Ufficio faceva ricorso alle indagini bancarie per verificare la posizione fiscale di un contribuente attraverso l'esame dei conti intrattenuti con banche o uffici postali e l'ipotesi concernente la presunzione di occultamento di ricavi e, quindi, di reddito, con riferimento ai versamenti e prelevamenti effettuati dall'imprenditore, per il quale le spese non giustificate potevano ragionevolmente ritenersi costitutive di investimenti e, quindi, di ulteriori ricavi non dichiarati; che, la Commissione tributaria provinciale, non operando la distinzione evidenziata, ma connettendo al giudicato esterno effetto tout court preclusivo di ogni possibilità di superamento della presunzione predetta, si era informata evidentemente ad una diversa regula iuris, non conforme ad una corretta ricostruzione dei modi in cui il giudicato poteva atteggiarsi nella particolare materia; i giudici di primo grado, dunque, avevano errato a non operare la distinzione evidenziata e a ritenere sussistente il giudicato esterno preclusivo di ogni possibilità della presunzione predetta.

4. La società Golden Group s.n.c. del geometra A.A. & C. e B.B., in proprio e nella qualità di erede del socio C.C., hanno proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

5. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

6. La Procura Generale della Corte di Cassazione ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Deve in via preliminare affermarsi la legittimazione processuale dei ricorrenti, dovendosi richiamare la recente sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte, la n. 11287 del 24 aprile 2023, che, in tema di legittimazione straordinaria ad impugnare del contribuente assoggettato a procedura concorsuale, hanno affermato che "In caso di rapporto d'imposta i cui presupposti si siano formati prima della dichiarazione di fallimento, il contribuente dichiarato fallito a cui sia stato notificato l'atto impositivo lo può impugnare L.Fall. , ex art. 43 in caso di astensione del curatore dalla impugnazione, rilevando a tal fine il comportamento oggettivo di pura e semplice inerzia di questi, indipendentemente dalla consapevolezza e volontà che l'abbiano determinato" e che "L'insussistenza di uno stato di inerzia del curatore, così inteso, comporta il difetto della capacità processuale del fallito in ordine alla impugnazione dell'atto impositivo e va conseguentemente rilevata anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo".

1.1 Ed invero, rileva a pag. 5 del ricorso per cassazione che la Curatela fallimentare aveva comunicato ai soci e al loro difensore di non avere intenzione di procedere alla impugnazione.

2. Con il primo motivo si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c. e dell'art. 324 c.p.c. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3. La decisione della Commissione tributaria regionale era illegittima nella parte in cui aveva ritenuto la sussistenza di un "giudicato esterno" afferente l'inutilizzabilità delle risultanze delle indagini bancarie e finanziarie, esperite dai militari per più annualità, i cui contenuti erano trascritti nei due distinti processi verbali di constatazione elevati, siccome effettuate senza la preventiva autorizzazione del Comandante Regionale della Guardia di Finanza, poichè quella statuizione spiegava i suoi effetti anche per i diversi periodi di imposta, posto che i relativi accertamenti si fondavano tutti sulle risultanze di quelle indagini bancarie.

2.1 Il motivo è infondato.

2.2 Ed invero, con i motivi di doglianza proposti in relazione all'efficacia espansiva del giudicato intervenuto tra le stesse parti dell'odierno giudizio, avente come oggetto il medesimo rapporto giuridico d'imposta ma in relazione ad un anni diverso, i ricorrenti censurano la sentenza impugnata, sotto il profilo della violazione di legge, riproponendo la problematica della configurabilità, nel processo tributario, dell'istituto del giudicato esterno e della conseguente efficacia espansiva, questione che trova come punto di riferimento la pronuncia delle Sezioni Unite, 16 giugno 2006, n. 13916, alla quale si è uniformata la successiva giurisprudenza della Corte di legittimità, proponendo al riguardo un orientamento interpretativo, peraltro rigoroso, al quale si intende assicurare continuità.

Nello specifico, le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato che "Qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe la cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il petitum del primo... tale principio non trova deroga in caso di situazioni giuridiche di durata, giacchè anche in tal caso l'oggetto del giudicato è un unico rapporto e non gli effetti verificatisi nel corso del suo svolgimento, e conseguentemente neppure il riferimento al principio dell'autonomia dei periodi d'imposta può consentire un'ulteriore disamina tra le medesime parti della qualificazione giuridica del rapporto stesso contenuta in una decisione della commissione tributaria passata in giudicato".

2.3 Successivamente, questa Corte ha esaminato l'indirizzo enunciato dalle Sezioni Unite con la sentenza 16 giugno 2006, n. 13916, delineando cinque direttrici:

"a) il processo tributario non è un giudizio sull'atto (da annullare), ma ha, invece, ad oggetto la tutela di un diritto soggettivo del contribuente ed è quindi un giudizio che inevitabilmente si estende al merito e, dunque, anche all'accertamento del rapporto; b) si deve escludere che il giudicato (salvo che il giudizio non si sia risolto nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione) esaurisca i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio in esito al quale si è formato e se ne deve ammettere una potenziale capacità espansiva in un altro giudizio tra le stesse parti, secondo regole non dissimili - nei limiti della "specificità tributaria" - da quelle che disciplinano l'efficacia del giudicato esterno nel processo civile; c) se è vero che l'autonomia dei periodi d'imposta comporta l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori del periodo considerato, è altrettanto vero che una siffatta indifferenza trova ragionevole giustificazione solo in relazione a quei fatti che non abbiano caratteristica di durata e che comunque siano variabili da periodo a periodo (ad es. la capacità contributiva, le spese deducibili); vi sono, peraltro, anche elementi costitutivi della fattispecie a carattere (tendenzialmente) permanente, in quanto entrano a comporre la fattispecie medesima per una pluralità di periodi di imposta, quali le qualificazioni giuridiche (es. "ente commerciale"), assunte dal legislatore quali elementi preliminari per l'applicazione di una specifica disciplina tributaria e per la determinazione in concreto dell'obbligazione per una pluralità di periodi d'imposta, ovvero la rendita catastale e la spettanza di una esenzione o agevolazione pluriennale; d) va quindi escluso che il giudicato relativo ad un singolo periodo d'imposta sia idoneo a "fare stato" per i successivi periodi in via generalizzata ed aspecifica, bensì solo in relazione a quelle statuizioni che siano relative a qualificazioni giuridiche o ad altri eventuali elementi preliminari rispetto ai quali possa dirsi sussistere un interesse protetto avente il carattere della durevolezza nel tempo; e) nella fattispecie ivi considerata, concernente una esenzione pluriennale, il tempo costituisce un elemento referente della fattispecie medesima, assumendo la pluriennalità carattere costitutivo dell'esenzione (o agevolazione), in quanto il relativo arco temporale di estensione è stabilito in ragione di una considerazione unitaria di un insieme di periodi di imposta, trattati

sostanzialmente come una sorta di maxiperiodo" (Cass., 7 dicembre 2018, n. 8138, in motivazione).

2.4 In particolare, è stato precisato che il principio del giudicato esterno non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi, si giustifica solo in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo, e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta, assumono carattere tendenzialmente permanente sì da potersi, a tal fine, considerare gli stessi come unicum e non come differenti periodi frazionati (Cass., 27 ottobre 2021, n. 38950; Cass., 20 febbraio 2020, n. 15171; Cass., 15 luglio 2016, n. 14509; Cass., 11 marzo 2015, n. 4832; Cass., 4 luglio 2011, n. 20029).

2.5 Più specificamente, qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe la cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il "petitum" del primo. Tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente. In riferimento a tali elementi, il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato appare d'altronde coerente non solo con l'oggetto del giudizio tributario, che attraverso l'impugnazione dell'atto mira all'accertamento nel merito della pretesa tributaria, entro i limiti posti dalle domande di parte, e quindi ad una pronuncia sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria (salvo che il giudizio non si risolva nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione), ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale impone, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e di effettività della tutela giurisdizionale, di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario, quale "norma agendi" cui devono conformarsi tanto l'Amministrazione finanziaria quanto il contribuente nell'individuazione dei presupposti impositivi relativi ai successivi periodi d'imposta (Cass., Sez. U., 16 giugno 2006, n. 13916; Cass., 29 luglio 2011, n. 16675; Cass., 30 ottobre 2012, n. 24433; Cass., 1 luglio 2015, n. 13498; Cass., 3 gennaio 2019, n. 37).

2.6 In conclusione, deve escludersi che il giudicato intervenuto tra le stesse parti in relazione al medesimo tributo, e relativo ad un singolo periodo d'imposta, sia idoneo, ex se, a "fare stato", in via generalizzata, per ulteriori periodi, precedenti o successivi, potendo avere un tale effetto solo in relazione a quelle statuizioni che siano relative a qualificazioni giuridiche, o ad altri eventuali elementi preliminari caratterizzati dalla durevolezza nel tempo. L'efficacia di giudicato su di un'annualità estende dunque i suoi effetti anche alle altre nel caso in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno durata pluriennale e sono idonei a produrre effetti lungo un arco temporale che comprende più periodi d'imposta; tali fatti sono allora suscettibili di essere considerati, ai presenti fini, come un unico periodo d'imposta (Cass., 24 maggio 2022, n. 16684).

2.7 Inoltre, quanto all'IVA, nel processo tributario, l'effetto vincolante del giudicato esterno previsto dall'art. 2909 c.c. è soggetto alla primazia del diritto unionale (come interpretato da CGUE 3 settembre 2009, C-2/08, Olimpiclub), anche con riferimento alla sua proiezione oltre il periodo di imposta considerato circa i fatti integranti elementi costitutivi della fattispecie impositiva che, estendendosi ad una pluralità di annualità, abbiano carattere stabile o tendenzialmente permanente, allorquando affiori una questione di contrasto a pratiche abusive, sicchè ove esse non sussistano, il giudicato formatosi su diverso anno di imposta richiede l'esame delle questioni e dei presupposti di fatto per la diversa annualità e la sua efficacia dipende dalle concrete circostanze accertate (Cass., 20 luglio 2020, n. 15374). 2.8 Ciò posto, non potendosi dubitare della rilevabilità del giudicato esterno, anche d'ufficio in questa sede (Cass., 21 maggio 2014, n. 11219), la situazione fattuale, come delineata dalle difese della società e dei soci e, quindi, poi ritenuta provata dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale n. 128/08/10, che aveva accolto il ricorso della parte riguardante l'anno (Omissis), non è estendibile al di là di quel processo e risulta in concreto priva di elementi avente rilievo inderogabile rispetto alla fattispecie qui esaminata, in quanto, nel periodo qui in esame vengono in rilievo, all'evidenza, elementi mutevoli e diversi che afferiscono le singole movimentazioni bancarie effettuate nell'anno (Omissis) (rispetto all'anno (Omissis)), che in quanto tali sono da un lato privi di efficacia permanente pluriennale e dall'altro suscettibili di variazione annuale; inoltre, l'accertamento compiuto dai giudici di primo grado con la sentenza n. 128/08/10, riguarda specificamente l'avviso di accertamento relativo all'anno (Omissis), con la conseguenza che quanto affermato dai giudici di primo grado in ordine alla necessità di comunicazione degli accertamenti e alla mancanza di un confronto anche documentale con quanto dichiarato dalla società e dai soci e sul fatto che gli accertamenti bancari non potevano dare adito ad un accertamento induttivo senza alcuna contestazione di quanto dichiarato e documentato dalla società e dai soci (oltre all'abbattimento dell'ottanta per cento calcolato solo nell'ammontare totale dei prelevamenti bancari e non anche sull'ammontare totale dei versamenti) non riguarda un punto comune a tutte le cause e non forma, per ciò solo, la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza (di accoglimento), preclusiva del riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto.

2.8.1 Per quanto diffusamente rilevato sopra, nel processo tributario, l'effetto vincolante del giudicato esterno è limitato alle ipotesi in cui vengano presi in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata. E, tuttavia, qualora, invece, si abbiano accertamenti su più annualità,

l'applicabilità del giudicato esterno deve essere valutata con riferimento all'autonomia dei singoli periodi d'imposta, al fine di stabilire se il giudicato formatosi su di un'annualità si estenda anche alle altre, oggetto di separato giudizio. In particolare, la sentenza del giudice tributario che accerta definitivamente il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato periodo d'imposta fa stato, quanto ai tributi dello stesso tipo da questi dovuti per gli anni successivi, solo per gli elementi che abbiano un valore "condizionante" inderogabile rispetto alla disciplina della fattispecie esaminata, mentre, laddove risolve una situazione fattuale riferita ad uno specifico periodo d'imposta, come nel caso in esame, essa non può estendere automaticamente i suoi effetti ad un'altra e diversa annualità.

2.8.2 Deve richiamarsi, in proposito, la sentenza che, in tema di opponibilità del giudicato esterno in materia tributaria, ha affermato che "se un'unica imposta viene frazionata in più anni, il giudicato relativo ad una annualità coinvolge anche le altre, perchè la questione è identica in tutti i suoi aspetti, divergendo solo le modalità temporali d'imputazione; ma laddove, invece, da un'unica fonte scaturiscano poste attive o passive differenti anno per anno, il giudicato coinvolge soltanto quella specifica annualità che costituisca oggetto del giudizio, e non si riflette sulle altre, articolandosi in maniera diversa gli elementi di fatto, ed essendo identica solo la questione giuridica che consente di risolvere il caso concreto" (Cass., 23 giugno 2017, n. 15690; Cass., 22 febbraio 2008, n. 4607).

2.8.3 Deve, quindi, concludersi che, nel caso in esame, dove vengono in rilievo più accertamenti riguardanti più annualità, la società e i soci avevano l'onere di dimostrare, per ogni singola annualità contestata, di non avere conseguito un reddito di impresa superiore a quello dichiarato e, di conseguenza, un più elevato reddito di partecipazione dei soci.

3. Con il secondo motivo si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. , del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 2 , e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 55 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3. La sentenza impugnata aveva validato l'accertamento notificato per l'anno di imposta (Omissis), assumendo che le movimentazioni finanziarie richiamate nell'avviso di accertamento, poichè non giustificate, erano da considerare ricavi sottratti all'imposizione in forza della presunzione legale di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32 e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51 , senza tenere in considerazione che nell'avviso di accertamento non erano state indicate le singole movimentazioni finanziarie e che, a pag. 5, del ricorso introduttivo i ricorrenti avevano contestato la pretesa impositiva per carenza di prova in mancanza di allegazione del processo verbale di constatazione con la relativa documentazione. I giudici di secondo grado, dunque, avevano di fatto invertito l'onere della prova in capo ai contribuenti.

3.1 Il motivo è infondato.

3.2 Di recente, è stato ribadito che " In tema di accertamenti bancari, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32 e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51 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" (Cass., 30 giugno 2020, m. 13112; Cass., 3 maggio 2018, n. 10480).

Nel dettaglio, poi, la prova deve essere "idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non sono riferibili ad operazioni imponibili, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle singole operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili (Cass., 30 giugno 2020, n. 13112, citata, in motivazione).

A tale dimensionamento dell'onere della prova gravante sul contribuente corrisponde l'obbligo del giudice di merito, da un lato, di operare una verifica rigorosa dell'efficacia dimostrativa delle prove fornite dal contribuente a giustificazione di ogni singola movimentazione accertata, e, dall'altro, di dare espressamente conto in sentenza delle risultanze di quella verifica (Cass., 18 novembre 2021, n. 35258).

3.3 Nella fattispecie in esame, il giudice d'appello ha fatto corretta applicazione di tali canoni giuridici, ritenendo legittimo l'accertamento notificato per l'anno di imposta (Omissis), in quanto le movimentazioni finanziarie richiamate nell'avviso di accertamento, poichè non giustificate, erano da considerare ricavi sottratti all'imposizione in forza della presunzione legale di imponibilità di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32 e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51 ; non vi è stata, dunque, alcuna inversione dell'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c. , che si configura quando il giudice attribuisce l'onus probandi a una parte diversa da quella che ne era onerata secondo le regole di ripartizione basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni (Cass., 23 ottobre 2018, n. 26769); inoltre, per come emerge, a pag.8 del ricorso per cassazione, copie dei verbali di constatazione redatti dalla Guardia di finanza il (Omissis) e il (Omissis) erano in possesso della parte e nell'avviso di accertamento erano stati richiamati i rapporti bancari intrattenuti dalla società Golden Group s.n.c. e dai soci con i diversi istituti di credito con l'indicazione dei conti correnti di riferimento; ancora, si legge ancora nell'avviso di accertamento richiamato che B.B., quale legale rappresentante e C.C., socio, richiesti di fornire chiarimenti dai militari, in merito agli accreditamenti e addebitamenti, rappresentavano di non essere in grado di riferire elementi di dettaglio in ordine alla differenza riscontrata sopra evidenziata, riservandosi di giustificare successivamente tale differenza.

3.4 Mette conto rilevare che la L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 , nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'amministrazione finanziaria ogni documento da esso richiamato in motivazione, si riferisca esclusivamente agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza (Cass., 4 luglio 2014, n. 15327; Cass., 29 settembre 2020, n. 20579). Sotto tale profilo, è, dunque, priva di rilevanza la ragione di doglianza relativa alla mancata allegazione dei due processi verbali di constatazione del (Omissis) e del (Omissis), in quanto si tratta di atti conosciuti dai soggetti contribuenti per le quali non era necessaria l'allegazione.

4. Con il terzo motivo si lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 2 , e art. 53 Cost. e art. 109 T.U.I.R. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3. La sentenza impugnata era pure errata avendo i giudici di secondo grado violato il

principio di capacità contributiva, perchè in presenza di un accertamento induttivo puro doveva essere riconosciuta un'incidenza percentualizzata di costi sui maggiori ricavi accertati ed anche nelle indagini finanziarie dovevano essere riconosciuti i costi forfettari, senza che tale onere incombesse sui soggetti accertati. L'Ufficio aveva riconosciuto un'incidenza percentualizzata di costi pari all'80% solo dei prelevamenti non giustificati (Euro 372.954,00) e non anche sull'intero ammontare dei maggiori ricavi accertati (Euro 830.155,00).

4.1 Il terzo motivo è fondato.

4.2 Ed invero, secondo l'orientamento espresso da questa Corte "In tema di imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione soltanto in caso di accertamento induttivo "puro" D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , ex art. 39, comma 2, mentre in caso di accertamento analitico o analitico presuntivo (come in caso di indagini bancarie) è il contribuente ad avere l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'Ufficio possa, o debba, procedere al loro riconoscimento forfettario" (Cass., 28 novembre 2022, n. 34996; Cass., 18 ottobre 2021, n. 28580; Cass., 5 ottobre 2018, n. 24422; Cass., 29 settembre 2017, n. 22868).

4.3 E, tuttavia, come affermato di recente da questa Corte, tale opzione interpretativa deve essere rivisitata alla luce della pronuncia della Corte costituzionale n. 10 del 31 gennaio 2023, che ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1 , n. 2), , in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. , nella parte in cui pone la presunzione per la quale i prelevamenti sul conto corrente, se non risultano dalle scritture contabili, sono considerati ricavi dell'imprenditore commerciale, salvo che ne sia indicato il beneficiario, essendo possibile un'interpretazione adeguatrice della norma (cfr. Cass., 23 febbraio 2023, n. 5586).

4.3.1 La Corte Costituzionale, in particolare, ha osservato che, in caso di accertamento induttivo in senso stretto (o "puro"), l'impossibilità di una ricostruzione complessiva della contabilità (o, comunque, la generalizzata inattendibilità della stessa) ha da tempo indotto la giurisprudenza di legittimità ad affermare il principio secondo il quale deve riconoscersi la deduzione dei costi di produzione, determinata anche in misura percentuale forfettaria, precisando che è lo stesso ufficio finanziario ad essere onerato di determinare induttivamente non solo i ricavi, ma anche i corrispondenti costi. L'accertamento analitico-contabile (che ha dato origine all'incidente di legittimità costituzionale) si caratterizza - invece - per la rettifica di singole componenti del reddito dichiarato e può derivare dal confronto tra la dichiarazione e le scritture contabili (il bilancio, in particolare) e dall'esame della documentazione posta a fondamento della contabilità, come le risultanze delle movimentazioni bancarie. Presupposto dell'utilizzo del metodo analitico o "misto" è l'attendibilità complessiva della contabilità, che consente la rettifica di singole componenti reddituali: in sostanza, la determinazione del reddito è compiuta nell'ambito delle risultanze della contabilità, ma con una ricostruzione induttiva di singoli elementi attivi o passivi, dei quali risulta provata aliunde la mancanza o l'inesattezza. Proprio la presenza di una contabilità generalmente attendibile, e una ripresa a tassazione che si realizza mediante rettifiche di singole "poste" della stessa, implica che, ai fini della deduzione dei costi, operi in generale la regola ritraibile dall'art. 109 T.U.I.R. , in forza della quale, se gli stessi non sono

presenti nel conto economico, possono essere dedotti solo se risultano da elementi certi e precisi, dei quali l'onere della prova è a carico del contribuente.

4.3.2 Da tale sistema, secondo il giudice delle leggi, deriverebbero esiti irragionevoli perchè finirebbe per prevedere un trattamento più severo, quanto al regime della possibile prova contraria rispetto alla presunzione legale in esame, in danno del contribuente che ha tenuto una contabilità complessivamente attendibile (e che può essere destinatario di un accertamento analitico-induttivo), rispetto al regime probatorio di cui si avvale chi, destinatario di un accertamento induttivo, ha omesso qualsiasi contabilità, ovvero ne ha tenuta una complessivamente inattendibile o ha posto in essere gravi condotte, quale l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi.

4.3.3 Pertanto, la disposizione censurata, intanto si sottrae alle censure di illegittimità costituzionale, in quanto si interpreti nel senso che, a fronte della presunzione legale di ricavi non contabilizzati, e quindi "occulti", scaturente da prelevamenti bancari non giustificati, il contribuente imprenditore possa sempre, anche in caso di accertamento analitico- induttivo, opporre la prova presuntiva contraria e in particolare possa eccepire la "incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati" (cfr. anche Corte costituzionale 6 giugno 2005, n. 225, espressamente richiamata).

4.4 Inoltre, come questa Corte ha già rilevato, l'Agenzia delle entrate, con circolare n. 32/E/2006 (capitolo quinto, punto 5.5), aveva già affermato, con riguardo agli accertamenti induttivi "puri", che "il riconoscimento di costi doveva essere livellato - anche in misura percentualistica - in ragione dei maggiori ricavi accertati sulla base del meccanismo presuntivo" di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1 , n. 2), e, a seguito della richiamata pronuncia della Corte costituzionale, tale principio deve ritenersi estensibile anche al caso di utilizzo del metodo analitico o "misto" (cfr. Cass., 23 febbraio 2023, n. 5586, in motivazione).

4.5 In conclusione sul punto, alla stregua dell'interpretazione adeguatrice fornita dal giudice delle leggi, si rivela errata la decisione impugnata nella parte in cui, accogliendo l'appello dell'Ufficio sul giudicato esterno, ha confermato l'operato dell'Ufficio che aveva riconosciuto un'incidenza percentualizzata di costi pari all'80% solo dei prelevamenti non giustificati e non anche sull'intero ammontare dei ricavi accertati.

5. Per quanto esposto, va accolto il terzo motivo e vanno rigettati il primo e il secondo motivo; la sentenza impugnata va cassata, in relazione al motivo accolto, e la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo e rigetta il primo e il secondo motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza