

Sentenza del 13/02/2023 n. 4427 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania, veniva rigettato l'appello proposto da A.A. avverso la sentenza n. 9825/19/2014 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, la quale aveva rigettato il ricorso della contribuente avente ad oggetto un avviso di accertamento per II.DD. e IVA, oltre accessori, notificato dall'Agenzia delle entrate per l'anno di imposta 2008.
2. In particolare, con l'atto impositivo veniva contestato un maggiore reddito imponibile per Euro 424.630,00 oltre IVA per Euro 4.916,00 sulla base di accertamenti bancari ex D.P.R. n. 600/73, art. 32 .
3. Il giudice d'appello rigettava le doglianze preliminari, tra l'altro relative al contraddittorio endoprocedimentale ex art. 12 comma 7 l.212/00 , ritenuta questione nuova, e alla specificità dei motivi, considerato profilo inammissibile e, nel merito, riteneva l'impugnazione infondata con riguardo ai presupposti per le riprese basate sugli accertamenti bancari.
4. Avverso la sentenza d'appello la contribuente propone ricorso, affidato a otto motivi, cui replica l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Il P.G. ha depositato requisitorie scritte.

Motivi della decisione

5. Con il primo motivo di ricorso la contribuente deduce - in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 - la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 comma 1 , nella parte in cui la CTR ha ritenuto inammissibile la doglianza di difetto di specificità avanzata dall'appellante.
6. La censura è affetta da concorrenti profili di inammissibilità ed di infondatezza. Va ribadito che "In tema di contenzioso tributario, la ri-proposizione, a supporto dell'appello proposto dal contribuente, delle ragioni di impugnazione del provvedimento impositivo in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 , atteso il carattere devolutivo pieno, nel processo tributario, dell'appello, mezzo quest'ultimo non limitato al controllo di vizi specifici, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito" (Cass. 22 gennaio 2016 n. 1200); e che, dal lato dell'Agenzia appellante, "Nel processo tributario, ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della

legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dall' art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992 ." (Cass. 22 marzo 2017 n. 7369 e, nello stesso senso, Cass. 1 luglio 2014 n. 14908 ; Cass. 29 febbraio 2012 n. 3064).

La sentenza impugnata a pag.3 ha innanzitutto compiuto un preciso accertamento fattuale di genericità delle censure di appello nel caso di specie in termini non apodittici bensì ampiamente argomentati ("Nell'articolazione dei motivi l'appellante formula (...)eppure nella sentenza il giudice di primo grado ha enunciato in modo chiaro e convincente (...)"). In secondo luogo, da quanto emerge dalla lettura del ricorso ciò è in linea con i principi di diritto - consolidati e da ritenersi prevalenti - di cui a tali arresti giurisprudenziali. Per tali concorrenti ragioni la decisione è immune dal vizio prospettato.

7. Con il secondo e terzo motivo la contribuente prospetta - ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 - la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 commi 1 e 2 , rispettivamente, con riferimento al capo di decisione d'appello in cui è stato dichiarato nuovo il motivo di impugnazione relativo al mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni di cui all' art. 12 comma 7 l.212/00 e alla mancata redazione di p.v.c. a conclusione del procedimento amministrativo.

8. I motivi sono inammissibili. Va premesso che è esclusa la rilevabilità d'ufficio della violazione del contraddittorio procedimentale e che la deduzione della questione è soggetta alle ordinarie preclusioni del processo tributario, dal momento che il vizio dell'avviso di accertamento derivante dal mancato rispetto di quanto previsto dall'art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente deve necessariamente essere contestato dal contribuente nel ricorso introduttivo, e non può quindi essere rilevato officiosamente dal giudice (Cass., 21 maggio 2019, n. 13692). Ciò detto, le due censure in disamina non allegano neppure la tempestiva introduzione delle doglianze suddette nel ricorso introduttivo in primo grado, con conseguente correttezza logica della decisione d'appello che le ha ritenute tardive.

9. Il quarto motivo, in cui si fa nuovamente valere ai fini dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 comma 1 , fa riferimento all'avvallo da parte della CTR all'irragionevole applicazione della presunzione di cui al D.P.R. n. 600/73, art. 32 comma 1 n. 2 alla contribuente in contabilità semplificata e alla mancata valutazione dei dati contenuti nelle dichiarazioni fiscali presentate per il periodo di imposta.

9.1. Il quinto motivo inoltre censura il medesimo capo della decisione ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600/73 artt. 32 comma 5 e del D.Lgs. n. 546 del 1992 , 58 comma 2, per non aver utilizzato le risultanze e i dati reddituali della dichiarazione fiscale ritualmente presentata, in quanto non trasmessa in fase amministrativa in risposta alla richiesta amministrativa dell'Amministrazione finanziaria.

Con il sesto motivo, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , si censura la sentenza impugnata, per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32 comma 5 anche per aver

mancato di ritenere irragionevole la presunzione di legge in materia di accertamenti bancari, inapplicabile alla contribuente in contabilità semplificata.

10. I motivi, connessi, sono inammissibili. A pag.6 della sentenza impugnata è accertato che la contribuente ha confessato di non poter documentare i prelievi e i versamenti contestati, e il dato non è smentito nel ricorso per cassazione ed è quindi da considerarsi pacifico. Inoltre, il giudice d'appello ha anche accertato che la linea di difesa della contribuente fin dal primo grado consisteva nell'essere in regime di contabilità semplificata, ragione ragione per cui, ad avviso della parte, la presunzione dell'art. 32 non avrebbe dovuto esserle applicata. Tale premessa fattuale, non è smentita dal ricorso con dimostrazione di introduzione di diversa censura in primo grado e riproposizione in appello, in particolare di contestazione della inutilizzabilità della documentazione offerta dalla parte in giudizio, richiesta e non esibita in fase amministrativa. Conseguentemente, non è illogica la decisione della CTR secondo cui la deduzione di mancata valutazione dei dati delle proprie dichiarazioni fiscali è stata oltre che nuova, ed è anche generica e non specifica la riproposizione della questione nel ricorso per cassazione, nonchè inconcludente non venendo neppure offerta alle pagg.22-30 la dimostrazione di giustificazioni in relazione a ciascun movimento bancario contestato dall'Agenzia, oltre che la dimostrazione di aver fatto ciò fin dal primo grado affinché la deduzione potesse essere oggetto di valutazione nei due gradi di merito.

10.1. Per il resto, la decisione d'appello è conforme alla giurisprudenza di sezione (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 40221 del 15/12/2021, Rv. 663216 - 01) secondo la quale in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presunzione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 del (secondo cui i prelevamenti e i versamenti operati sui conti correnti bancari, non annotati contabilmente, vanno imputati ai ricavi conseguiti, nella propria attività, dal contribuente che non ne dimostri l'inclusione nella base imponibile oppure l'estraneità alla produzione del reddito) si applica anche alle imprese che abbiano adottato il regime della contabilità semplificata.

11. Il settimo motivo, largamente riproduttivo delle censure che precedono, prospetta in via subordinata, senza individuare il pertinente paradigma dell' art. 360 comma 1 c.p.c. , l'illegittimità costituzionale "del D.P.R. n. 600/73, art. 32 comma 1 n. 2 nella parte in cui detta una presunzione relativa secondo cui i prelevamenti e gli importi riscossi nell'ambito dei rapporti e delle operazioni - i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti a norma del numero 7, ovvero rilevati a norma dell'art. 33, secondo e comma 3, o acquisiti ai sensi del D.Lgs. n. 594/95, art. 18, comma 3 lett. b) - sono posti come ricavi a base delle rettifiche, se il contribuente non ne indica i beneficiari e semprechè non risultino dalle scritture contabili, con riferimento agli imprenditori individuali in regime di contabilità semplificata, la cui movimentazione finanziaria risulta coerente con i dati reddituali già indicati nelle dichiarazioni fiscali, per contrasto con la Cost., artt. 3 e 53 " (cfr. pp.30 e 31 ricorso).

12. Il motivo, al di là della tecnica di formulazione, è manifestamente infondato. Il dato normativo non opera quindi distinzione alcuna tra contribuenti in regime di contabilità ordinaria e contribuenti in regime di contabilità semplificata e, dunque, che questa Corte ha più volte affermato che le presunzioni di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 , trovano applicazione generale, e pertanto vigono anche nei confronti delle imprese che abbiano adottato il regime

della contabilità semplificata (Cass. Sez. 5 n. 2900 del 2019) senza mai dubitare della costituzionalità della previsione.

12.1. Di recente, la Sezione ha anche affermato (Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 28580 del 18/10/2021), che è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale relativa alla presunzione di imputazione a ricavi delle movimentazioni bancarie di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 all'imprenditore individuale, in quanto essa trova giustificazione nella produzione del reddito di impresa ex art. 55 T.U.I.R. da parte di un soggetto, come definito dall' art. 2195 c.c. , esercente impresa commerciale (anche di carattere ausiliario) caratterizzata, a prescindere dalla sussistenza di un'autonoma organizzazione, dalla necessità di continui investimenti in beni e servizi in vista di futuri ricavi, rispetto al quale non è manifestamente arbitrario ipotizzare che i versamenti e i prelievi ingiustificati dai conti correnti bancari siano stati destinati all'esercizio di detta attività di impresa e siano detratti i costi, considerati in termini di reddito imponibile.

12.2. Del resto, è la stessa sentenza n. 228/2014 della Corte costituzionale che distingue la posizione del lavoratore autonomo e dell'imprenditore ai fini dell'applicazione a questi ultimi del meccanismo presuntivo di cui all'art. 32 DR n. 600/73, evidenziando come detto meccanismo sia 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.

Da ultimo il principio è stato ritenuto legittimo anche dalla sentenza della Corte costituzionale n. 10 del 2023 con specifico riferimento al tema della contabilità semplificata.

13. L'ottavo motivo, a sua volta articolato in via subordinata, prospetta una violazione di legge ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 ., ed è incentrato sull' art. 32, del D.P.R. n. 600 del 1973 in riferimento alla Cost., art. 53 , in quanto alla contribuente non sono stati riconosciuti i costi indicati in dichiarazione.

14. Il mezzo è affetto da concorrenti profili di inammissibilità e di infondatezza. In primo luogo il motivo nella sua articolazione è sostanzialmente riproduttivo di una questione di merito, senza una reale specifica aggressione al capo della sentenza di appello che ne ha deciso con censura della motivazione adottata dal giudice.

14.1. In secondo luogo, esso è anche manifestamente infondato. La giurisprudenza della Sezione (cfr. ad es. Cass. 28 novembre 2022 n. 34996 ; Cass. 22 ottobre 2020 n. 23093) è infatti costante nell'affermare che, se è vero che in linea di principio un accertamento induttivo impone la considerazione di una quota forfettaria di costi deducibili, in presenza di un accertamento analitico-induttivo con ricorso ad indagini bancarie è il contribuente a dover soddisfare l'onere di indicare e provare, anche con elementi presuntivi, l'esistenza di costi portati in deduzione.

15. In conclusione, il ricorso dev'essere rigettato e le spese di lite sono regolate secondo soccombenza, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in Euro 5.600,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Si dà atto del fatto che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater , sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 26 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 13 febbraio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza