

Sentenza del 13/02/2023 n. 4430 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale delle Marche, previa riunione, venivano accolti gli appelli proposti dall'Agenzia delle entrate avverso le sentenze nn. 206, 207, 208/1/2009 e 169/1/2010, emesse dalla Commissione Tributaria Provinciale di Macerata, la quale aveva accolto i ricorsi introduttivi di A.A., esercente attività di agenzia pratiche automobilistiche, aventi ad oggetto quattro avvisi di accertamento per IVA, IRPEF, IRAP addizionali, contributi e accessori relativi agli anni di imposta 2003, 2004, 2005 e 2006, emessi ex D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2 .

2. In particolare, le decisioni di primo grado ritenevano illegittimi gli avvisi di accertamento in quanto privi di adeguata motivazione e di assenza dei presupposti per il ricorso al metodo induttivo di accertamento. La CTR, riunite ex art. 274 c.p.c. le quattro impugnazioni avverso altrettante sentenze della CTP, nel merito riteneva che il giudice di prime cure avesse erroneamente qualificato il titolo delle riprese, non fondate su di un accertamento induttivo puro, bensì analitico induttivo ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) . In tale ambito veniva fatta applicazione delle indagini bancarie di cui all'art. 32 del medesimo decreto e, in particolare, della presunzione di cui all'art. 32 comma cit.. Quale ulteriore conseguenza di tale qualificazione, il giudice d'appello escludeva l'automatico riconoscimento dei costi necessari a produrre il maggior reddito accertato e riteneva che parte contribuente non avesse assolto l'onere probatorio ordinario con riferimento ai costi suddetti.

3. Avverso la sentenza d'appello il contribuente propone ricorso, affidato a dodici motivi, cui replica l'Agenzia delle entrate con controricorso. Il P.G. ha depositato requisitorie scritte.

Ragioni della decisione 4. Con il primo motivo di ricorso si deduce - in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 - la nullità della decisione per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 con richiesta che la sentenza impugnata venga cassata senza rinvio a causa del mancato accoglimento dell'eccezione di inammissibilità dell'appello in relazione all'anno di imposta 2006 per mancanza di motivi specifici.

5. La censura è affetta da concorrenti profili di inammissibilità e infondatezza. Va ribadito che "In tema di contenzioso tributario, la riproposizione, 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 dal D.Lgs. n. 546 del 1992, l'art. 53 " (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.4 ha innanzitutto compiuto un preciso accertamento fattuale di specificità delle censure di appello nel caso di specie e, 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.

6. Con il secondo motivo il ricorrente - ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 - prospetta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2 prima parte per aver sentenza impugnata ritenuto-con riferimento agli accertamenti per gli anni dal 2003 al 2005- che l'Amministrazione finanziaria avesse assolto il proprio obbligo di motivare gli avvisi contestati pur in assenza di indicazione delle singole movimentazioni contestate.

6.1. Il terzo motivo - ai fini dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 - deduce la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2 , prima parte in relazione al difetto di motivazione dell'avviso di accertamento per l'annualità impositiva 2006.

7. I motivi, connessi in quanto entrambi prospettanti il difetto di motivazione degli avvisi di accertamento per cui è causa a causa della mancata indicazione delle singole movimentazioni bancarie utilizzate per la determinazione dell'imponibile conseguente all'accertamento analitico-induttivo, sono infondati. E' lo stesso ricorso a p.26 a riferire che il contribuente è stato invitato al contraddittorio per gli anni 2003, 2004, 2005, 2006 e che in tale sede giustificava la quasi totalità delle contestazioni. Dalla lettura dello stesso ricorso emerge così che in sede procedimentale il contribuente aveva partecipato attivamente al contraddittorio preventivo e in tale sede gli erano state comunicate le movimentazioni contestate, al punto che egli ha potuto fornire la prova contraria in relazione ad un numero consistente delle originarie contestazioni, ottenendo anche che non entrassero a far parte del contenuto dell'atto impositivo, la cui motivazione nè ha pertanto tenuto conto.

7.1. Ciò del resto si evince dallo stesso contenuto dei motivi in disamina, da cui si ricava che gli avvisi di accertamento contengono il riferimento a tutti i versamenti riscontrati sul conto corrente e, quanto ai prelevamenti, alle singole operazioni. Del resto, nella stessa sentenza impugnata è specificamente accertata la circostanza secondo la quale la motivazione degli atti impositivi comprenderebbe anche il riferimento al contraddittorio preventivo attivato con il contribuente, previa contestazione di ogni singola movimentazione oggetto di considerazione, concorrente profilo di inammissibilità delle censure.

8. Con la quarta censura il ricorrente, ai fini dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 prospetta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) e art. 39, comma 2 in relazione alle modalità di accertamento effettuato dall'Agenzia delle Entrate per gli

anni 2003, 2004 e 2005, qualificato erroneamente dal giudice d'appello nel senso di analitico induttivo.

8.1. Con il quinto motivo di ricorso - agli effetti dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 - si censura la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1 lett. d) e art. 39, comma 2 da parte della CTR nella parte in cui qualifica l'accertamento effettuato dall'Agenzia delle Entrate per l'anno 2006 come analitico induttivo, senza neppure tener conto del fatto che l'appello dell'Amministrazione era a riguardo fondato solo sul nomen juris degli avvisi di accertamento.

9. Le censure, parallele, sono inammissibili perchè investono la qualificazione in diritto della fattispecie concreta, rimessa al giudice del merito, senza nemmeno riprodurre nella loro integralità gli avvisi di accertamento impugnati al fine di suffragare la propria prospettata qualificazione alternativa a quella desunta dalla CTR dagli atti impositivi.

10. La sesta doglianza esposta dal ricorrente prospetta, ai fini dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 ., la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2 in relazione all'art. 18, comma 1 del citato decreto, quanto agli anni 2003 2004 2005, avendo errato la CTR a ritenere applicabile la presunzione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2 anche al contribuente nonostante lo stesso fosse in contabilità semplificata.

10.1. Il settimo motivo reitera la violazione e falsa applicazione delle medesime disposizioni di legge per le medesime ragioni anche in relazione all'anno 2006.

11. I motivi, connessi, sono infondati. Va data continuità alla giurisprudenza di sezione (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 40221 del 15/12/2021, Rv. 663216 - 01) secondo la quale n tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presunzione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 (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. La ultimo la Corte costituzionale con sentenza n. 10/2023 ha salvato la presunzione di cui all'art. 32 cit. proprio prendendo in carico anche il tema della contabilità semplificata.

Non vi sono ragioni per discostarsi nel caso di specie da tali insegnamenti, e la sentenza impugnata è dunque conforme, sotto il profilo censurato, agli esposti principi di diritto.

12. L'ottavo motivo denuncia la nullità della sentenza e del procedimento, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 per apparenza della motivazione espressa dalla CTR nel qualificare come analitico induttivo l'accertamento effettuato dall'Agenzia delle Entrate nei confronti del contribuente per ciascun anno di imposta, attraverso un mero rinvio al contenuto degli atti impositivi.

13. La censura non può trovare ingresso. Si deve ribadire che "La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente 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" (Sez. U, Sentenza n. 22232 del 03/11/2016, Rv. 641526 - 01). Inoltre, "La riformulazione dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134 , deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in Cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione" (Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014, Rv. 629830).

13.1. Orbene, nel caso di specie la decisione impugnata non va letta solo nella piccola porzione richiamata in ricorso, laddove a pag.4 secondo paragrafo della sentenza impugnata fa riferimento all'enunciato testuale contenuto nella motivazione degli atti impositivi, ma va integrata con lo svolgimento del fatto e del processo racchiusi a pag.3 della sentenza, ove sono esposte chiaramente le difese delle parti in punto di qualificazione degli accertamenti. Inoltre, l'adesione alla qualificazione in termini di accertamento analitico induttivo ex D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) non è basata sul mero elemento testuale, ma si unisce, ad es. a p.4 della sentenza terzo capoverso, ad una valutazione delle tecniche di indagini seguite, in particolare il ricorso agli accertamenti bancari di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 , e del tipo di procedimento amministrativo seguito, prendendo in carico il fatto che ha instaurato il contraddittorio e permesso al contribuente di giustificare in sede di procedimento gran parte delle originarie contestazioni, elementi tutti che hanno sorretto la qualificazione da parte del giudice del merito nel senso di un accertamento che non prescindesse del tutto dalla contabilità aziendale.

14. Con il nono motivo, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , il ricorrente deduce quanto alle riprese per le annualità 2003, 2004 e 2005 la nullità della sentenza per omesso esame di un fatto e di risultanze probatorie decisive per la controversia, in particolare circa la documentazione prodotta in primo grado dal contribuente.

15. In di Spa rte dalla tecnica di formulazione della censura che non tiene conto del fatto che dal paradigma dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 non può mai discendere la nullità della sentenza, il motivo è inammissibile perchè diretto ad ottenere un nuovo giudizio sul fatto e apprezzamento delle prove da parte del giudice di legittimità.

15.1. Va infatti rammentato il corretto procedimento logico che il giudice di merito deve seguire nella valutazione degli indizi ai fini della disamina della fondatezza delle riprese: la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno desunti dal loro esame complessivo, in un giudizio non atomistico di essi (ben potendo ciascuno di essi essere insufficiente da solo), sebbene preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perchè è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza ed ad un

tempo trae vigore dall'altro in vicendevolesse completamente (Cass. n. 12002 del 2017; Cass. n. 5374 del 2017). Ciò che rileva è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, come avvenuto nel caso in esame, fermo restando il diritto del contribuente a fornire la prova contraria.

In riferimento alla valutazione della prova contraria, il Collegio osserva come, per consolidata interpretazione giurisprudenziale (Cass. Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014), l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sé il vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione, benché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie offerte dalle parti e nella fattispecie il fatto storico è indubbiamente stato considerato. Ciò è quanto avvenuto nella fattispecie in esame, in cui a pag.5 della sentenza si legge che "non risulta che il contribuente abbia giustificato i versamenti ed i prelevamenti che gli sono stati contestati, essendosi lo stesso limitato a generiche e non puntuali giustificazioni", con conseguente inammissibilità del motivo nei termini proposti.

Infatti, alle pagg.37-41 il contribuente riproduce documentazione già offerta in sede amministrativa all'interlocuzione e poi versata in giudizio e valutata da due gradi di giudizio di merito, adempimenti di cui dà conto la sentenza impugnata ("l'Ufficio ha sottratto dagli addebiti l'im-porto complessivo di Euro 214.432,33, avendo riguardo al saldo iniziale, ai pagamenti ed incassi ACI, ad effetti ritirati, a bollettini di conto corrente postale, a POS e carte di credito, a rimborsi per finanziamenti e prelievi per esigenze personali", ibidem) e non è ammissibile in sede di legittimità una ulteriore valutazione della prova. Con la decima censura, formulata ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , il ricorrente contesta quanto alle riprese per le annualità 2003, 2004 e 2005 la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2 nella parte in cui non ha ritenuto che l'indicazione dei beneficiari degli accrediti ed addebiti sia sufficiente a vincere la presunzione di cui alla suddetta previsione di legge.

17. Il motivo è inammissibile in quanto non coglie la ratio decidendi, dal momento che dai medesimi passaggi della sentenza di appello sopra riportati, si evince come la CTR abbia compiuto una compiuta valutazione del fatto e del quadro probatorio coprendo la questione sottostante la censura con un accertamento di mancato assolvimento dell'onere della prova da parte del contribuente di corrispondenza di ciascuna giustificazione ad ogni singola movimentazione bancaria contestata, non essendo evidentemente sufficiente la mera allegazione dell'esistenza di beneficiari per assolvere l'onere della prova gravante su parte contribuente.

18. Con l'undicesimo motivo il ricorrente deduce, 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, art. 32 comma 1, n. 2 da parte della sentenza impugnata, nella parte in cui ha ritenuto di non riconoscere maggiori costi in relazione ai maggiori ricavi accertati quanto alle annualità 2003-5.

19. Anche il motivo in disamina è inammissibile, in presenza di un chiaro accertamento della CTR, contenuto a pag.5 della sentenza, terz'ultimo e penultimo capoverso, di mancata dimostrazione, com'era onere del contribuente fare (cfr. Cass., 22 ottobre 2020, n. 23093 ; Cass. n. 12624/12), anche con elementi presuntivi, dell'esistenza e dell'inerenza dei costi, essendo

esclusa la possibilità di una forfe-tizza-zione automatica degli stessi, dal momento che si verte in un caso di accertamento analitico induttivo imperniato sulle movimentazioni bancarie e non di accertamento induttivo puro.

20. Il dodicesimo motivo di ricorso, con cui viene lamentata la violazione dell' art. 112 c.p.c. , ai fini dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 e la nullità della sentenza per omessa pronuncia da parte del giudice d'appello e omesso esame circa la questione della mancata allegazione della segnalazione della Guardia di Finanza e della autorizzazione alle indagini bancarie da parte dell'Agenzia è in parte infondata, in quanto a p.4 in calce la sentenza impugnata si pronuncia sulla mancata autorizzazione e, per il resto, è inammissibile.

Infatti, la censura è destituita di rilevanza, dal momento che per consolidata interpretazione giurisprudenziale (Cass. 12010/15), la segnalazione della Guardia di Finanza costituisce solo l'atto di innesco dell'accertamento, distinto dall'attività istruttoria (cfr. Cass. 25486/2013; Cass. 12819/2010; Cass. 2761/2009) e, come tale, non va allegata in quanto non a fa parte della motivazione dell'atto impositivo.

21. Al rigetto del ricorso segue il regolamento delle spese di lite, liquidate come da dispositivo, secondo soccombenza.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in Euro 7.800,00 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 previsto 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