

Sentenza del 22/03/2023 n. 8241 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Il 30 dicembre 2012 l'Agenzia delle entrate notificò a A.A. un avviso di accertamento con il quale recuperava a tassazione maggiori redditi accertati ai fini Irap e Irpef per l'anno di imposta 2007, previo rilievo dell'omessa contabilizzazione e dichiarazione di compensi percepiti.

La pretesa erariale traeva origine da un'indagine condotta dalla Guardia di Finanza a carico del contribuente, medico libero professionista.

L'indagine, a sua volta, era scaturita da una denuncia presentata da tale B.B., dipendente del contribuente con mansioni di segretaria, la quale, dopo essere stata licenziata, si era presentata alla Guardia di Finanza esibendo le proprie agende personali, ove erano annotate tutte le visite effettuate dal contribuente presso il suo studio; sulla scorta di tale dato, e di altre informazioni acquisite, che avevano fatto emergere la sussistenza di maggiori ricavi non contabilizzati, erano poi state effettuate indagini bancarie, culminate con la ripresa a tassazione di tutti gli importi attivi risultanti dai conti, quali presunti maggiori redditi professionali.

2. L'avviso fu impugnato innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Caltanissetta, che accolse parzialmente il ricorso, disconoscendo parte del recupero a tassazione per l'importo risultante dalle indagini bancarie, in quanto già compreso nel maggior reddito accertato e soggetto ad imposizione.

La sentenza di primo grado fu oggetto di appello principale dal contribuente e di appello incidentale dell'Amministrazione.

La Commissione tributaria regionale della Sicilia- sezione staccata di Caltanissetta- accolse parzialmente il gravame principale, ritenendo non dovuta la ripresa a fini Irap, e respinse quello incidentale.

I giudici d'appello ritennero anzitutto attendibili le dichiarazioni della B.B., perchè munite di numerosi riscontri esterni; fra questi vi erano i risultati delle indagini bancarie, idonei a sostanziare la valutazione di inattendibilità della contabilità del medico, ma rispetto ai quali, tuttavia, la C.T.R. ritenne corretta la decisione dei primi giudici di non farli confluire nella presunzione di maggior reddito tratta dalle operazioni riferibili alle annotazioni della dipendente.

Ciò posto, osservarono poi, in punto all'Irap, che l'attività dell'A.A., svolta sia in regime di libera professione che in convenzione con l'Azienda sanitaria provinciale, fosse priva del requisito di

autonoma organizzazione, anche in considerazione del fatto che l'unica dipendente svolgeva mansioni meramente esecutive e non correlate con le prestazioni di assistenza medica.

3. L'Agenzia delle entrate ha impugnato la sentenza d'appello con ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo; un successivo ricorso è stato proposto dal contribuente, sulla base di sei motivi; lo stesso contribuente ha depositato controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso principale è denunciata violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1 , n. 2 , e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51 .

La sentenza impugnata è sottoposta a critica sia per la parte in cui, condividendo la decisione di primo grado, ha ritenuto di non riprendere a tassazione i redditi risultanti dalle indagini bancarie, sia per la parte concernente il rilievo Irap. Sotto il primo profilo, in particolare, la ricorrente osserva che l'accertamento si è fondato su due tipi di presunzione, l'una semplice - riferita alla documentazione extracontabile, riconosciuta nei suoi elementi di gravità, precisione e concordanza e non superata da valida prova contraria del contribuente - e l'altra legale, inerente alle risultanze delle indagini bancarie, rispetto alle quali il contribuente avrebbe dovuto dimostrare la riferibilità a compensi professionali considerati ai fini della determinazione del reddito.

Rispetto, poi, all'esclusione dell'imponibilità a fini Irap, l'Amministrazione osserva che il requisito di autonoma organizzazione sussiste anche in presenza dell'impiego di personale dipendente, sia pure part-time, purchè non si tratti di impiego occasionale.

2. Il primo motivo del ricorso successivo del contribuente (che si converte automaticamente in ricorso incidentale, indipendentemente dalla forma assunta e ancorchè proposto con atto a sè stante, in forza dei principi di unità della decisione, giusto processo e sua ragionevole durata, cfr. Cass. n. 27680/2021; Cass. n. 7096/2016) denuncia violazione degli artt. 2697 e 2729 c.c. , D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, lett. d) e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2 .

La sentenza d'appello è sottoposta a critica nella parte in cui ha attribuito valore probatorio alle dichiarazioni raccolte dalla Guardia di Finanza; secondo la ricorrente, infatti, si tratterebbe di dichiarazioni rese da terzi, munite di mero valore indiziario, sprovviste dei necessari elementi di riscontro.

3. Il secondo motivo deduce violazione di legge e nullità della sentenza per contrasto con l' art. 112 c.p.c. .

Il contribuente assume che la C.T.R. avrebbe omesso di pronunziarsi sulle specifiche eccezioni da lui sollevate, in forma di motivi di gravame, in ordine al contenuto delle dichiarazioni rese dalla propria dipendente.

4. Con il terzo motivo, lamentando omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, il contribuente osserva che la sentenza d'appello ha trascurato di pronunziarsi sul suo rilievo difensivo in base al quale i nominativi reperiti nelle agende della dipendente, e che

risultavano inviati all'Azienda sanitaria provinciale per il trattamento in forma di convenzione, erano in realtà riferibili al diverso soggetto "Studio Oculistico del Dott. A.A. Srl".

5. Con il quarto motivo è dedotta nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, n. 4, e per motivazione contraddittoria e incomprensibile.

Il ricorrente critica la sentenza impugnata perchè, dopo aver affermato la sussistenza di una pluralità di elementi atti a significare l'inattendibilità della ricostruzione contabile, l'ha poi confermata, dando validità all'accertamento fiscale dei maggiori ricavi.

6. Il quinto motivo deduce "nullità della sentenza per omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti".

Il ricorrente assume che la decisione sarebbe carente di motivazione laddove ha implicitamente condiviso la pretesa erariale quanto alla non deducibilità di costi per complessivi 16.942,72, destinati a "spese professionali per aggiornamenti, viaggi di convegni e quant'altro di relazione".

7. Infine, con il sesto motivo, nuovamente deducendo nullità della sentenza per contrasto con l'art. 112 c.p.c. e sempre in relazione al profilo della controversia di cui alla precedente censura, il contribuente lamenta la mancata pronunzia sulla sua specifica deduzione, fondata sulla ragionevolezza dell'indicata destinazione dei costi.

8. Il primo motivo del ricorso erariale non è fondato sotto entrambi i profili nei quali si articola.

8.1. Ad avviso della ricorrente, i giudici d'appello avrebbero anzitutto errato nel fare applicazione delle due forme di accertamento presuntivo adottate nel caso di specie, in particolare facendo malgoverno delle regole di riparto dell'onere probatorio.

In realtà, la sentenza impugnata ha proceduto all'apprezzamento delle risultanze istruttorie con riferimento ad entrambe le modalità di accertamento adottate nella specie, dando segno di cogliere appieno il differente atteggiarsi del criterio di riparto dell'onere della prova.

Il mancato riconoscimento, quale parte della base imponibile, del maggior reddito accertato a mezzo di indagini bancarie è, infatti, dipeso dal rischio di incorrere in un'immotivata duplicazione di imposta, ben potendosi ricondurre le maggiori entrate presunte in base alla verifica sui conti alle stesse prestazioni i cui ricavi non erano stati contabilizzati, desunte dalle dichiarazioni della dipendente con i correlati elementi di riscontro.

8.2. Quanto, poi, alla doglianza inerente alla disapplicazione della ripresa ai fini Irap, la C.T.R. ha rilevato che non vi sono elementi significativi dell'esistenza di una stabile organizzazione, anche in considerazione del fatto che l'unica dipendente era stata assegnata a mansioni meramente ausiliarie.

In tal senso, la sentenza appellata si pone in linea con i precedenti di questa Corte che, nell'ottica della doverosa valutazione di sussistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, ritengono non sufficiente il fatto che il contribuente si sia avvalso in modo continuativo delle prestazioni di un collaboratore, essendo invece necessario verificare l'esame

del concreto apporto che quest'ultimo ha fornito all'attività svolta, in quanto il citato presupposto impositivo va escluso laddove il contribuente si avvalga di lavoro altrui che non ecceda l'impiego di un dipendente con mansioni esecutive (così, fra le altre, Cass. n. 30085/2019; Cass. n. 12084/2018).

9. Passando all'esame del ricorso del contribuente, il primo motivo è infondato, non sussistendo la lamentata violazione della regola probatoria che sovrintende all'accertamento effettuato nella specie.

Come si evince con chiarezza, infatti, dalla lettura della sentenza impugnata, le dichiarazioni del terzo dalle quali è scaturita la verifica ispettiva hanno poi trovato conferma, nel corso della stessa, negli indicati elementi obiettivi, consistiti nella documentazione periodica inviata dal contribuente all'Azienda sanitaria per le visite effettuate in regime di convenzione e nelle risultanze delle movimentazioni bancarie, in termini che hanno consentito di attribuire loro il valore di presunzioni gravi, precise e concordanti (v. in tal senso Cass. n. 31588/2021; Cass. n. 16711/2016).

10. Del tutto privo di fondamento è, poi, il secondo motivo, con il quale il ricorrente denuncia un vizio di omessa pronunzia su specifici profili della vicenda - l'intrinseca veridicità dei dati riportati nell'agenda della dipendente, l'esistenza di validi elementi di riscontro obiettivo alla stessa - in ordine ai quali, invece e come più volte evidenziato, la C.T.R. ha reso affermazioni puntuali ed esplicite.

11. Il terzo motivo, con il quale il ricorrente lamenta l'omesso esame del proprio rilievo inerente alla pertinenza dei pazienti indicati in agenda ad un diverso soggetto contribuente, è inammissibile sotto due profili.

Per un verso, infatti, la deduzione del vizio ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , non è consentita dall' art. 348-ter c.p.c. quando, come nella specie, sul relativo tema la parte sia risultata soccombente in entrambi i gradi di merito, senza che sia evidenziata l'esistenza di statuizioni difformi rese sul punto.

Inoltre, e risolutivamente, la doglianza ha ad oggetto la mancata considerazione di un dato probatorio, della cui acquisizione il contribuente era onerato; lo stesso, tuttavia, non indica le prove, o le fonti di prova, che sarebbero state trascurate dai giudici d'appello, limitandosi a ribadire un mero assunto fattuale che, come tale considerato, appare tutt'altro che decisivo ai fini del giudizio.

Infine, e per completezza, può osservarsi che, ove interpretata come denuncia di un'omessa pronunzia sullo specifico motivo di appello, la censura non merita diversa sorte, poichè sul tema dei riscontri obiettivi la sentenza impugnata appare congruamente motivata.

12. Il quarto motivo è inammissibile per errore sul presupposto fattuale.

Il ricorrente, infatti, sostiene che la sentenza d'appello avrebbe dapprima descritto come "inattendibile" la ricostruzione contabile effettuata dall'Amministrazione e, successivamente, ritenuto la stessa idonea a fondare l'accertamento.

Si tratta, tuttavia, di un'inesatta lettura del provvedimento impugnato.

La C.T.R., infatti, ha dapprima espresso (alla pag. 4) una valutazione di inattendibilità "delle prestazioni esposte nei documenti contabili ufficiali" sulla base delle maggiori quantità desunte dalla documentazione proveniente dalla ex dipendente; quindi ha ritenuto che queste ultime delineassero un quadro esaustivo della contabilità reale, idoneo ad escludere una ripresa a tassazione anche degli importi rinvenienti dall'esame della documentazione bancaria.

13. Infine, il quinto motivo può essere scrutinato insieme al sesto.

Entrambe le censure, infatti, denunciano una mancata pronunzia, da parte della C.T.R., sul motivo di gravame inerente al mancato riconoscimento di alcuni costi che il contribuente aveva indicato come deducibili.

Al riguardo - premesso che, trattandosi per l'appunto di omessa pronunzia, solo il sesto motivo appare formulato in termini acconci - il ricorrente non rispetta il principio di autosufficienza, non avendo indicato alcun elemento donde possa inferirsi che la domanda fosse meritevole di scrutinio; la semplice deduzione dell'esistenza di costi, infatti, non è in proposito sufficiente, occorrendo una specifica deduzione circa la sussistenza dei requisiti di certezza ed inerenza.

14. In conclusione, tanto il ricorso principale quanto quello incidentale vanno rigettati.

La reciproca soccombenza costituisce valida ragione di compensazione delle spese.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13 , comma 1-quater , inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17 , sussistono i presupposti per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, 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.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e quello incidentale; compensa le spese; dà atto della sussistenza dei presupposti per la condanna del ricorrente incidentale al versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso stesso, a norma del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13 , comma 1-bis , se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza

