Ordinanza del 04/12/2020 n. 27818 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Motivazione - Movimentazioni bancarie.

Massima:

In materia di accertamenti bancari, all'onere probatorio gravante sul contribuente che vuole superare la presunzione legale posta a favore dell'Erario di fornire una prova analitica idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non sono riferibili ad operazioni imponibili, 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. Inoltre, la legittimità della ricostruzione della base imponibile, mediante l'utilizzo delle movimentazioni bancarie acquisite, non è subordinata al contraddittorio con il contribuente, anticipata alla fase amministrativa, in quanto l'invito a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari costituisce per l'Ufficio una mera facoltà, da esercitarsi in piena discrezionalità, e non un obbligo, sicché dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti. Infine, in mancanza di espresso divieto normativo e per il principio di libertà dei mezzi di prova, il contribuente può fornire la prova contraria anche attraverso presunzioni semplici, dovendo in questo caso il giudice di merito individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio (purché grave, preciso e concordante) ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo, senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RILEVATO

Che:

1. L'Agenzia delle entrate notificava ai coniugi (------) e (------), titolari di due imprese individuali esercenti attivita' nel settore dell'edilizia, distinti accertamenti ai fini IPEF, IRAP e I.V.A. per gli

anni 2006 e 2007.

Gli atti impositivi traevano origine da una verifica svolta mediante l'acquisizione di documentazione bancaria inerente i conti correnti delle due imprese e quelli personali, all'esito della quale i verificatori avevano rilevato che i versamenti e i prelevamenti per i quali non vi era riscontro nella contabilita' delle due imprese costituissero maggiori ricavi; l'Amministrazione aveva quindi proceduto al recupero di maggiori imposte ed alla irrogazione di sanzioni.

2. I contribuenti impugnavano gli atti impositivi lamentando, con riguardo all'anno 2006, la violazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, per essere stato l'avviso di accertamento notificato prima del decorso del termine di sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione; contestavano, altresi', la pretesa fiscale, allegando perizia giurata, a firma del Dott. (------), al fine di ricostruire le singole movimentazioni bancarie oggetto di accertamento.

3. La Commissione provinciale di Campobasso, all'esito dell'espletamento di consulenza tecnica d'ufficio, rilevava che l'Ufficio aveva agito in violazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, in relazione all'anno 2006 e, relativamente all'annualita' successiva, accoglieva parzialmente i ricorsi, annullando il recupero a tassazione in relazione agli esborsi collegati al pagamento di fatture.

4. Proposti autonomi appelli principali dai contribuenti ed appello incidentale dall'Agenzia delle entrate, la Commissione regionale del Molise, previa riunione delle impugnazioni, accoglieva quelli principali, respingendo quello dell'Ufficio. Confermando la sentenza di primo grado, riteneva nulli gli atti impositivi emessi per l'anno d'imposta 2006, perche' non rispettosi del termine di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7; nel merito, con riguardo ad entrambe le annualita' d'imposta, affermava che la documentazione prodotta dai contribuenti a giustificazione delle singole operazioni di prelevamento e versamento consentiva di ritenere superate le presunzioni di maggiori ricavi su cui poggiavano gli atti impositivi, tenuto anche conto della circostanza eccepita dai contribuenti, e non contestata dall'Ufficio, che le due ditte svolgevano la medesima attivita' edilizia, ossia la realizzazione di immobili che, nella quasi totalita' dei casi venivano locati all'Ente Regione, circostanza questa che faceva ritenere non ipotizzabile la sottrazione di materia imponibile. Ritenute, inoltre, fondate le eccezioni sollevate da (------) in merito al recupero di componenti negativi per gli anni 2006 e 2007, annullava gli avvisi di accertamento.

5. Avverso la suddetta decisione ricorre per cassazione l'Agenzia delle Entrate, con sei motivi.

I contribuenti resistono mediante controricorso, ulteriormente illustrato con memoria ex articolo 380-bis.1. c.p.c..

CONSIDERATO

Che:

1. Con il primo motivo la difesa erariale, deducendo, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, censura la

sentenza impugnata laddove conferma l'annullamento degli accertamenti relativi all'anno 2006 per mancata osservanza del termine di sessanta giorni dalla notifica del verbale del contraddittorio.

Ribadisce che (------), in data 3 settembre 2009, pur essendosi presentatosi all'ultimo incontro istruttorio presso l'Ufficio, non aveva fornito alcuna giustificazione o chiarimento in merito alle operazioni bancarie oggetto di contestazione, rinunciando in tal modo a far pervenire eventuali osservazioni o richieste, e che, in ogni caso, il contraddittorio preventivo opera unicamente in relazione a processi verbali di constatazione redatti al termine di attivita' di verifica e, con riguardo alle verifiche scaturite da indagini bancarie, costituisce una fase meramente facoltativa.

Osserva che, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 2, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51, comma 2, n. 2, l'Amministrazione finanziaria puo' richiedere al contribuente di comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e che in tal senso correttamente l'Amministrazione ha provveduto alla notifica del questionario nei confronti di (------) e dell'invito nei confronti di (------).

1.1. Con la memoria depositata in prossimita' dell'adunanza camerale, i contribuenti, sostenendo che con tale censura l'Agenzia delle entrate ha inteso affermare che non ricorrerebbero i termini perentori di cui alla citata L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, posto che lo stesso contribuente aveva rinunciato a comunicare osservazioni e richieste, rilevano che trattasi di doglianza nuova, e, come tale, inammissibile.

La eccezione va disattesa, in quanto nell'illustrare il mezzo in esame l'Agenzia delle entrate ha, piuttosto, inteso denunciare che il contraddittorio preventivo con il contribuente, in caso di verifiche effettuate mediante indagini bancarie, non e' obbligatorio ai fini della legittimita' degli atti impositivi, facendo in tal modo valere una doglianza che era stata gia' sollevata con l'atto di appello, come emerge dalla sentenza impugnata.

1.2. La censura e' fondata.

1.3. Come e' stato chiarito dalle Sezioni Unite di questa Corte (Cass., Sez. U, 9/12/2015, n. 24823), il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale comportante, in caso di violazione, l'invalidita' dell'atto, sussistendo esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito, fra le quali assume particolare rilievo la previsione di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7.

1.4. Si e' tenuto a precisare che le garanzie fissate nella L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attivita' imprenditoriale o professionale del contribuente, tenuto conto del dato testuale della rubrica ("Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali") e del tenore testuale della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 1, trattandosi di ipotesi caratterizzate dall'autoritativa intromissione

dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli, peculiarita' che specificamente giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali.

Le garanzie fissate nella L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, si applicano, dunque, esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attivita' imprenditoriale o professionale del contribuente, e non nell'ambito di indagini cd. "a tavolino", salvo che riguardino tributi "armonizzati" (Cass., sez. 6-5, 29/10/2018, n. 27420; Cass., sez. 6-5, 14/03/2018, n. 6219; Cass., sez. 6-5, 27/07/2018, n. 20036).

1.5. Tanto premesso, con riferimento agli avvisi di accertamento relativi all'anno 2006, deve sicuramente escludersi che la normativa nazionale imponesse, a pena di nullita', con riguardo ai tributi "non armonizzati", quali l'IRPEF, il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente. Infatti, l'invito al contraddittorio previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 2, costituisce uno dei poteri istruttori esercitabili dall'Ufficio in via generale, anche per richiedere spiegazioni e chiarimenti in ordine ai dati desumibili dalla documentazione bancaria acquisita ai sensi dello stesso Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 7, e, trattandosi di una fase procedimentale facoltativa, essa non integra un'ipotesi di contraddittorio preventivo obbligatorio con il contribuente destinatario degli accertamenti bancari, previsto a pena di illegittimita' della successiva emissione dell'atto impositivo (Cass., sez. 5, 28/02/2017, n. 5135, in motivazione).

Questa Corte ha stabilito che la legittimita' della ricostruzione della base imponibile, mediante l'utilizzo delle movimentazioni bancarie acquisite, non e' subordinata al contraddittorio con il contribuente, anticipata alla fase amministrativa, in quanto l'invito a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari costituisce per l'Ufficio una mera facolta', da esercitarsi in piena discrezionalita', e non un obbligo, sicche' dal mancato esercizio di tale facolta' non deriva alcuna illegittimita' della rettifica operata in base ai relativi accertamenti (Cass., sez. 5, 5/12/2014, n. 25770).

Vertendosi pacificamente nel caso di specie in ipotesi di accertamento cd. a tavolino, l'obbligo del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale poteva valere esclusivamente in relazione ai cd. tributi "armonizzati", quali l'1.V.A., e sempre che il contribuente avesse assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere senza proporre un'opposizione meramente pretestuosa (Cass., Sez. U, n. 24823/15, cit.).

La Commissione regionale si e' discostata dai principi sopra richiamati, essendosi limitata a constatare la mera inosservanza del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, omettendo di verificare se, in relazione ai cd. tributi armonizzati, i contribuenti abbiano spiegato difese meramente defatigatorie o piuttosto abbiano fatto valere concrete ragioni di opposizione.

2. Con il secondo motivo la ricorrente, deducendo violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51 e dell'articolo 2697 c.c., censura la decisione impugnata laddove la C.T.R. ha affermato l'infondatezza nel merito degli avvisi di accertamenti notificati ai contribuenti in relazione ad entrambi i periodi di imposta, in difetto di una valida giustificazione delle movimentazioni bancarie, non potendosi riconoscere alcun valore probatorio alla perizia di parte esibita nel corso del giudizio.

3. Con il terzo, il quarto ed il quinto motivo l'Agenzia delle entrate, censurando la sentenza per omessa e/o insufficiente motivazione su fatto decisivo e controverso e per violazione dell'articolo 115 c.p.c., comma 1, ribadisce che l'Ufficio ha provato i prelievi ed i versamenti sui conti bancari ed il loro mancato riscontro in contabilita', in tal modo dimostrando l'inidoneita' delle giustificazioni addotte dai contribuenti a vincere la presunzione legale, e fa rilevare che la motivazione resa dai giudici di appello risulta del tutto inadeguata perche' non chiarisce quali siano le prove offerte a giustificazione delle operazioni bancarie contestate, ne' indica quali documenti abbia posto a base del proprio convincimento; evidenzia, pure, che la decisione si fonda anche su una perizia di parte priva di valenza probatoria e che in appello aveva riproposto la censura secondo la quale i giudici di primo grado, nel ritenere sussistenti pagamenti in presenza di assegni di importo completamente difforme dalle fatture emesse, avevano ignorato le puntuali controdeduzioni con le quali era stato evidenziato che i prelevamenti, giustificati dal contribuente come assegni pagati ai fornitori, non trovavano riscontro in contabilita', nella quale non risultavano registrate fatture di pari importo e per lo stesso periodo di emissione dell'assegno.

Muovendo analoghe critiche alla sentenza con riferimento all'annullamento dell'accertamento emesso nei confronti di Anna Cota, evidenzia che i giudici di appello, con motivazione insufficiente, hanno erroneamente confermato la decisione dei giudici di primo grado, i quali, pur ritenendo sussistenti evidenti irregolarita' contabili, avevano aderito alla tesi difensiva della contribuente che aveva sostenuto di avere pagato fatture di fornitori del coniuge, non coincidenti negli importi con gli assegni emessi.

3.1. In via preliminare, vanno disattese le eccezioni di inammissibilita' sollevate dalle parti contribuenti con la memoria illustrativa, in quanto i suddetti motivi non sono volti a sollecitare, mediante la revisione del giudizio compiuto dalla C.T.R., un nuovo giudizio di fatto, ma sono piuttosto finalizzati ad evidenziare che il percorso argomentativo seguito dai giudici di merito non chiarisce le ragioni della decisione.

3.2. La sentenza impugnata incorre, infatti, nel denunciato vizio di motivazione in quanto afferma in maniera apodittica il superamento da parte dei contribuenti della presunzione legale posta dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32 e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51 - in base alla quale sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari vanno imputati a ricavi - sulla base delle risultanze documentali dagli stessi offerte, che vengono solo genericamente richiamate, e di una perizia di parte, redatta dal Dott. Supino, parimenti prodotta nel giudizio di merito, senza alcuna specifica

spiegazione della capacita' dimostrativa che le risultanze di tale elaborato avrebbero fornito con specifico riferimento alle singole poste accertate come ricavi non dichiarati.

Va, infatti, ribadito che, in materia di accertamenti bancari, all'onere probatorio gravante sul contribuente che vuole superare la presunzione legale posta dalle predette disposizioni a favore dell'Erario - che, avendo fonte legale, non necessita dei requisiti di gravita', precisione e concordanza richiesti dall'articolo 2729 c.c. per le presunzioni semplici -, di fornire non una prova generica, ma una prova analitica (Cass., sez. 5, 30/12/2015, n. 26111) idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non sono riferibili ad operazioni imponibili, con indicazione specifica della riferibilita' di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle singole operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili (Cass., sez. 5, 4/08/2010, n. 18081; Cass., sez. 5, 10/12/2014, n. 26018), 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, rifuggendo da qualsiasi valutazione di irragionevolezza ed inverosimiglianza dei risultati restituiti dal riscontro delle movimentazioni bancarie - in quanto il giudizio di ragionevolezza dell'inferenza dal fatto certo a quello incerto e' gia' stato stabilito dallo stesso legislatore con la previsione, in tale specifica materia, della presunzione legale (Cass., sez. 5, 20/09/2017, n. 21800) -, e, dall'altro, di dare espressamente conto in sentenza delle risultanze di quella verifica.

Questa Corte ha anche precisato che in mancanza di espresso divieto normativo e per il principio di liberta' dei mezzi di prova, il contribuente puo' fornire la prova contraria anche attraverso presunzioni semplici, dovendo in questo caso il giudice di merito "individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio (purche' grave, preciso e concordante) ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo, senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative" (Cass., sez. 6-5, 5/05/2017, n. 11102).

Nel caso di specie, la Commissione regionale si e' ingiustificatamente sottratta a tale indagine, e cio' nonostante l'avviso di accertamento -riprodotto nel ricorso in omaggio al principio di autosufficienza -contenesse l'analitica descrizione dei singoli movimenti bancari verificati, dei rilievi contestati e delle ragioni della loro ripresa a tassazione, omettendo in tal modo di specificare o illustrare le ragioni della decisione assunta, e cioe' di chiarire su quali prove aveva fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni era pervenuta alla propria determinazione, rendendo quindi una motivazione carente e lacunosa.

Peraltro, il riferimento espresso alla perizia stragiudiziale di parte contenuto nella decisione non la sottrae alla censura sollevata, posto che, per consolidato orientamento di questa Corte, la perizia stragiudiziale non ha valore di prova nemmeno rispetto ai fatti che il consulente asserisce di aver accertato, ma solo di indizio, al pari di ogni documento proveniente da un terzo (Cass., Sez. 5, 27/12/2018, n. 33503) e non puo', di conseguenza, essere considerata, da sola, elemento sufficiente a fornire spiegazioni delle singole operazioni bancarie contestate.

4. Con il sesto motivo la ricorrente lamenta che la sentenza gravata non e' adeguatamente motivata in merito ai componenti negativi del reddito relativi agli anni d'imposta 2006 e 2007 ripresi a tassazione con gli avvisi di accertamento emessi nei confronti di (------), posto che tali

costi non si riferiscono a spese di manutenzione straordinaria, bensi' a spese incrementative del valore dell'immobile. Precisa che il valore delle rimanenze finali era stato rettificato, in conformita' alla previsione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 92, comma 6, sulla base di quanto dichiarato dalla stessa contribuente nel libro inventari, che individuava tali costi quali spese incrementative del valore dell'immobile

Contesta, quindi, ai giudici regionali di avere reso una motivazione che esprime un giudizio meramente statico, pur trattandosi di fatto controverso e decisivo, e di avere violato la disposizione di cui all'articolo 2709 c.c., per non avere tenuto conto della prova documentale costituita dal libro inventari in cui la contribuente aveva "confessato" la natura delle spese in oggetto quali spese incrementative del valore dell'immobile.

4.1. Anche il sesto motivo si sottrae alla censura di inammissibilita' sollevata con la memoria illustrativa, atteso che la ricorrente, a sostegno del mezzo, in omaggio al principio di autosufficienza, ha riportato in ricorso stralci dell'avviso di accertamento al fine di consentire a questa Corte di conoscere i fatti di causa e le questioni prospettate, sottolineando l'insufficienza della motivazione resa dalla C.T.R..

4.2. Merita accoglimento il primo profilo di censura, con assorbimento del secondo.

I giudici di appello hanno ritenuto fondate le eccezioni sollevate dalla contribuente (------), limitandosi ad affermare che "trattasi di spese per manutenzione straordinaria dell'immobile e non di spese incrementative come documentato dalla parte".

Ai fini della sufficienza della motivazione della sentenza, il giudice non puo', quando esamina i fatti di prova, limitarsi ad enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, perche' questo e' il solo contenuto "statico" della complessa dichiarazione motivazionale, ma deve impegnarsi anche nella descrizione del processo cognitivo attraverso il quale e' passato dalla sua situazione di iniziale ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta il necessario contenuto "dinamico" della dichiarazione stessa (Cass., sez. 5, n. 1236 del 23/1/2006; Cass., sez. 6-5, 29/07/2016, n. 15964; Cass., sez. 5,20/12/2018, n. 32980).

La sentenza impugnata addiviene alla conclusiva valutazione senza illustrare le ragioni per cui gli elementi addotti dall'amministrazione finanziaria a sostegno della pretesa tributaria oggetto di giudizio, specificamente richiamati nell'avviso di accertamento, siano inidonei a provare la tesi dell'Ufficio e, pertanto, la motivazione risulta insufficiente per mancanza del contenuto di specie dinamico.

5. In conclusione, in accoglimento del ricorso, la sentenza va cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Molise, in diversa composizione, perche' proceda a nuovo esame, oltre che alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Molise, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimita'

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza