Sentenza del 25/06/2019 n. 16953 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La controversia tra origine un avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva rettificato il reddito dichiarato da V.P. per l'anno 2004, ai fini Irpef, Iva ed Irap, ai sensi dell'art. 32 D.P.R. del 29/09/1973 n. 600.

Il contribuente impugnava detto avviso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano (di seguito, per brevità, CTP), ottenendo ragione; la sentenza della CTP veniva, però, riformata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (di seguito, CTR) che, a seguito dell'appello dell'Ufficio, respingeva il ricorso originario del contribuente e il suo appello incidentale, accogliendo l'appello principale proposto dall'Agenzia delle Entrate. La sentenza dei secondi giudici riteneva legittima la verifica effettuata dalla polizia tributaria affermando l'applicabilità alla fattispecie del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, come successivamente modificato e, ritenendo, in fatto, che le scusanti apportate dal contribuente non erano sufficienti a giustificare le movimentazioni del conto corrente bancario, ritenute estranee all'attività professionale del V. (così, recita la sentenza impugnata: "Motivi della Decisione. La modifica apportata all'art. 32 suddetto è da considerare soltanto di carattere procedurale e non certamente di carattere sostanziale, come ritiene il contribuente. La normativa non poteva escludere dalla verifica una parte dei contribuenti solo perchè il compenso dell'attività veniva chiamato corrispettivo e non ricavo. Pertanto, la verifica effettuata dalla polizia tributaria è legittima. Avendo i verificatori trovato versamenti in conto corrente del quale il contribuente ne aveva la disponibilità, egli aveva l'obbligo di giustificare la provenienza di essi. Le scusanti apportate non possono essere sufficienti a giustificare tali movimenti di conto corrente estranei all'attività, e come tale, non si può che confermare l'operato dell'ufficio nell'emettere l'avviso di accertamento impugnato il quale viene confermato.").

Avverso tale sentenza il contribuente ricorre in cassazione affidandosi a due motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, V.P. denuncia la violazione e la falsa applicazione di legge, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, ed in particolare la violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che si presumono ricavi o compensi i versamenti confluiti sul conto corrente del contribuente, qualora costui non dimostri

la provenienza di essi. Secondo l'assunto del ricorrente il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, nel formulare i casi di presunzione in base ai quali i versamenti in conto corrente possono considerarsi compensi derivanti dall'esercizio dell'attività professionale, non fa riferimento alla mancata indicazione della provenienza del denaro, bensì al fatto che il contribuente non sia in grado di dimostrare che di quei versamenti ha tenuto conto nella determinazione del reddito oggetto d'imposta, ovvero che essi versamenti non hanno rilevanza alcuna ai fini impositivi.

2. Con il secondo motivo, denuncia l'omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, nella parte in cui la sentenza impugnata "ha limitato il suo esame e la sua motivazione puntando tutto sui versamenti fatti senza considerare i prelievi (l'ammontare dei quali - ciò non di meno - ha concorso alla determinazione del maggior imponibile determinato con l'avviso di accertamento confermato alla Regionale" (v. ricorso, pagina 34) e senza prendere in considerazione le contestazioni fatte dal contribuente.

3. Il primo motivo deve essere rigettato.

La questione che si pone, a ben vedere, non riguarda le regole del riparto dell'onere prova, bensì se la presunzione posta dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, richieda, per essere superata, che il contribuente dimostri la provenienza del denaro o, invece, che il contribuente abbia tenuto conto del denaro (prelevato e incassato) ai fini fiscali.

La censura è fuorviante, ponendo una questione che solo apparentemente riguarda una violazione di legge per falsa applicazione delle regole in materia di prove presuntive, ma che in realtà riguarda la valutazione fatta dai secondi giudici della prova offerta dal contribuente nel giudizio di merito per superare la presunzione legale. Ciò che, infatti, il ricorrente sostiene è che laddove le movimentazioni bancarie (siano esse versamenti o prelievi) siano state dichiarate ai fini fiscali, non occorrerebbe risalire al titolo delle operazioni e, quindi, della provenienza del denaro. All'uopo, nella parte narrativa del ricorso, riporta i motivi di appello incidentale coi quali aveva rilevato il superamento della presunzione legale stante l'annotazione delle movimentazioni bancarie nelle scritture contabili e stante l'indicazione del beneficiario.

4. Orbene, va in primo luogo ricordato che le disposizioni di cui il ricorrente si duole per l'illegittima applicazione (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, comma 2, n. 2) pongono una presunzione legale (relativa) in favore dell'erario, presunzione che, proprio in quanto avente fonte legale, non necessita dei requisiti di gravità, precisione, concordanza richiesti dell'art. 2729 c.c. per le presunzioni semplici. E' principio granitico nella giurisprudenza di questa Corte, che per superare detta presunzione il contribuente ha l'onere di fornire prova analitica idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non siano 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. A tale onere, corrisponde l'obbligo del giudice di merito di operare una verifica rigorosa di tutte le prove fornite dal contribuente a giustificazione di ogni singola movimentazione bancaria (cfr. Cass., Sez. 5, sentenza n. 26111 del 30/12/2015, Rv. 638173-01; Sez. 5, sentenza n. 16896 del 24/07/2014, Rv. 632140-01; Sez. 5, sentenza n. 4829 del 11/03/2015, Rv. 635057-01; Sez. 6-5, ordinanza n. 10480 del 03/05/2018, Rv. 648064-01, che richiama specificamente l'onere del contribuente di

dimostrare in modo analitico l'estraneità di ciascuna delle operazioni a fatti imponibili, e sottolinea l'obbligo del giudice di merito di effettuare una verifica rigorosa in ordine all'efficacia dimostrativa delle prove fornite dallo stesso, rispetto ad ogni singola movimentazione, dandone compiutamente conto in motivazione).

5. In altri termini, la normativa applicata alla fattispecie prevede una presunzione legale in base alla quale sia i prelevamenti che versamenti operati su conti correnti bancari vanno imputati a ricavi, presunzione a fronte della quale il contribuente, per il principio di libertà dei mezzi di prova, può fornire la prova contraria anche attraverso presunzioni semplici da sottoporre comunque ad attenta verifica da parte del giudice il quale, è tenuto ad individuare analiticamente i fatti correlandoli ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nell'ammontare e nel contesto complessivo, senza ricorrere ad affermazioni generiche o apodittiche (cfr. Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 11102 del 05/05/2017, Rv. 643970 - 01).

6. Con specifico riguardo ai prelevamenti, cui si appunta la difesa del contribuente, questa Corte ha già chiarito (cfr. Cass., Sez. 5, sentenza n. 16697 del 09/08/2016, Rv. 64098301, che richiama Sez. 5, Sentenza n. 23041 del 11/11/2015, Rv. 637174-01), che resta invariata la presunzione legale posta dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, sicchè il contribuente - professionista o lavoratore autonomo - è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili; ciò in quanto, all'esito della sentenza della Corte costituzionale del 24 settembre 2014 n. 228 - che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della sopra citata disposizione limitatamente alle parole "o compensi", sul rilievo che la presunzione posta con riferimento ai compensi percepiti dai lavoratori autonomi fosse lesiva del principio di ragionevolezza e del principio di capacità contributiva - non è più proponibile l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale ai fini della presunzione posta dal D.P.R. cit., art. 32, sicchè è venuta definitamente meno la presunzione d'imputazione dei prelevamenti operati sui conti correnti bancari ai ricavi conseguiti nella propria attività dal lavoratore autonomo o dal professionista intellettuale, che la citata disposizione poneva, spostandosi, quindi sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che i prelevamenti dal conto corrente ingiustificati e non annotati nelle scritture contabili siano stati utilizzati per produrre reddito.

7. Orbene, nella specie, la CTR non ha affatto escluso la possibilità per il contribuente di vincere la presunzione nascente dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 7, attraverso presunzioni, accertando, tuttavia, che la prova contraria offerta dal V. non era sufficiente a giustificare i movimenti effettuati dal medesimo sul conto corrente bancario, così ponendosi nel solco della giurisprudenza di questa Corte, con la conseguenza che non può ravvisarsi la violazione di legge dedotta.

8. Il secondo motivo va accolto.

Dalla lettura della motivazione della sentenza impugnata, (riportata nella parte narrativa), balza evidente come la supposta generale inattendibilità delle difese del contribuente per difetto di prova delle giustificazioni addotte, sia, in realtà, frutto di una valutazione della prova del tutto priva della necessaria analiticità. La sentenza si limita, infatti, ad affermare che le "scusanti" offerte dal contribuente non sono sufficienti a giustificare le movimentazioni bancarie, senza riferimento alcuno alla tipologia delle operazioni poste in essere (e di cui alle "scusanti") e,

quindi, senza alcuna argomentazione che sorregga la supposta inadeguatezza delle giustificazioni addotte rispetto alle operazioni bancarie. In altri termini, i secondi giudici hanno omesso del tutto l'esame delle movimentazioni bancarie, l'eventuale annotazione nei libri contabili, l'eventuale indicazione dei beneficiari e degli importi, con la conseguenza che tutto l'accertamento giudiziario di secondo grado risulta privo della sufficiente analiticità.

9. Come già anticipato sopra, questa Corte afferma da tempo che, a fronte dell'analitico onere della prova posto a carico del contribuente (che è tenuto a dimostrare la provenienza e la destinazione dei singoli pagamenti, le cause giustificative degli accrediti e dei prelievi, nonchè dei corrispondenti importi), corrisponde speculare analiticità da parte del giudice di merito nell'esaminare quanto documentato e dedotto (cfr. giurisprudenza richiamata al paragrafo n. 4; in particolare cfr. Cass. n. 30786 del 28/11/2018, Rv. 651566- 01, secondo cui non è, a tal fine, sufficiente una valutazione delle suddette movimentazioni per categorie o per gruppi).

10. Tale deficit motivazionale si riflette negativamente, sulla struttura logica della sentenza oggetto del presente giudizio, realizzando il vizio denunciato.

11. Sul punto si rammenta il costante orientamento di questa Corte, secondo cui "ai fini della sufficienza della motivazione della sentenza, il giudice non può, quando esamina i fatti di prova, limitarsi a denunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, perchè questo è il solo contenuto "statico" della complessa dichiarazione motivazionale, ma deve impegnarsi anche nella descrizione del processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla situazione iniziale di ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta necessario contenuto "dinamico" della dichiarazione stessa" (cfr. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 1236 del 23/01/2006, Rv. 590221-01; Sez. 6-5, Ordinanza n. 15964 del 29/07/2016, Rv. 640645-01, tutte richiamate da Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 32980 del 20/12/2018, Rv. 652058- 01).

12. In conclusione, la motivazione della sentenza impugnata è gravemente insufficiente per aver omesso l'esame e la conseguente valutazione di elementi di fatto decisivi per il giudizio, come individuati dalla ricorrente nei giudizi di merito nonchè in seno al giudizio di impugnazione.

13. Il ricorso va, dunque, accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR della Lombardia affinchè proceda ad una nuovo esame della controversia sulla base dei principi di diritto sopra esposti.

P.Q.M.

Rigetta il primo motivo di ricorso; accoglie il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, anche in ordine alle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 14 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 25 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza