Sentenza del 05/12/2019 n. 31797 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Lecco, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, n. 7), e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, comma 2, n. 7), effettuò delle indagini su tre conti correnti bancari intestati a F.G., socio titolare dell'80 per cento delle azioni della R. Finanziaria s.p.a., a sua volta unico socio della C. s.r.l.

Da tali indagini bancarie risultarono, tra l'altro, dei prelevamenti dai suddetti conti correnti, per complessivi Euro 99.756,11, effettuati, nel 2004, in parte (Euro 87.656,11) da dipendenti della C. s.r.l. a favore delle quali il F. aveva emesso degli assegni bancari e in parte (Euro 12.1000,00) mediante l'incasso di assegni circolari emessi dalla stessa C. s.r.l.

2. A seguito di tali indagini, l'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Lecco, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2), e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2), notificò alla C. s.r.l. (hinc anche: "la contribuente" o "la società") un avviso di accertamento di maggiori IRES, IRAP e IVA per l'anno d'imposta 2004, con il quale, ritenuta la riconducibilità alla stessa C. s.r.l. dei menzionati prelevamenti sui conti correnti bancari intestati al F. - stante sia il fatto che questi era socio titolare dell'80 per cento delle azioni della R. Finanziaria s.p.a., a sua volta unico socio della C. s.r.l., sia il fatto che i prelevamenti erano stati effettuati in parte da dipendenti della C. s.r.l. e in parte mediante l'incasso di assegni circolari emessi dalla stessa C. s.r.l. e l'assenza di adeguate dimostrazioni dell'irrilevanza degli stessi prelevamenti ai fini di una maggiore pretesa fiscale, considerava i medesimi come ricavi non dichiarati (ai fini dell'IRES e dell'IRAP) e come acquisti effettuati senza l'emissione della fattura (ai fini dell'IVA).

3. L'avviso di accertamento fu impugnato davanti alla Commissione tributaria provinciale di Lecco, che accolse il ricorso della contribuente.

3. Avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Lecco, propose appello alla Commissione tributaria regionale della Lombardia (hinc anche: "CTR"), che lo rigettò.

La CTR, in particolare, dopo avere premesso che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51 "autorizzano l'ufficio finanziario a procedere all'accertamento (...) anche attraverso indagini su conti correnti bancari formalmente intestati a terzi, ma che si ha motivo di ritenere connessi ed inerenti al reddito del contribuente", asserì che i prelevamenti posti a base dell'accertamento impugnato "non possono essere considerati elementi positivi e negativi del reddito della società C. srl" in quanto: a) l'Ufficio non aveva operato "nessun rilievo (...) in merito

ai movimenti bancari della società C. srl e/o dell'unico socio della stessa - Società R. finanziaria spa" nè aveva "rilevat(o) movimenti non corretti o non giustificati tra la società C. srl e la società R. Finanziaria spa"; b) lo stesso Ufficio non aveva effettuato "nessuna indagine (...) sui movimenti finanziari della società accertata"; c) "i prelievi effettuati dai dipendenti della Società C. srl, per conto del Sig. F., non possono (...) determinare maggiori ricavi o acquisti da regolarizzare sostenuti dalla società ricorrente in quanto l'ufficio non ha fornito alcun elemento o documento valido per dimostrare che gli importi prelevati erano frutto di prestazioni effettuate (ricavi) o costi sostenuti dalla stessa società C. Srl tramite il sig. F."; d) "tutti i prelievi effettuati dal sig. F. sono stati attribuiti alla C. srl senza effettuare alcuna analisi sul motivo dell'attribuzione". La CTR affermò altresì che "è un fatto assolutamente normale che un soggetto (sig. F.) che dichiara un reddito di Euro 550.000,00 possa prelevare dai propri conti correnti, per proprie esigenze personali, meno di un quinto di tale somma".

4. Avverso tale sentenza della CTR, depositata in segreteria il 10 dicembre 2012 e notificata il 14 gennaio 2013, ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate, che affida il proprio ricorso, notificato il 12-14 marzo 2013, a due motivi.

5. La C. s.r.l. resiste con controricorso, notificato il 18-22 aprile 2013.

6. Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza dell'8 ottobre 2019, nella quale il Procuratore generale ha concluso come indicato in epigrafe.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, 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 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51 "anche con riguardo all'art. 2697" c.c., per avere la CTR violato i criteri di ripartizione dell'onere della prova nel caso in cui l'amministrazione finanziaria ponga a base dell'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA nei confronti di una società i dati e gli elementi risultanti dai conti bancari intestati a soggetti terzi, in specie, ai soci, con riferimento, in particolare, alla prova sia della riferibilità alla società delle operazioni effettuate sui detti conti sia dell'irrilevanza delle stesse operazioni ai fini di una maggiore pretesa fiscale.

2. Con il secondo motivo di ricorso, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), la "(c)ontraddittoria motivazione della sentenza circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio", attesa la contraddizione che sussisterebbe tra la premessa, da cui muove la CTR, secondo cui il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, stabiliscono una presunzione legale relativa, operante anche nel caso di "indagini su conti correnti bancari formalmente intestati a terzi, ma che si ha motivo di ritenere connessi ed inerenti al reddito del contribuente" e il "successiv(o) rimprover(o) all(') ufficio (...) di non avere fornito elementi a sostegno della propria pretesa".

3. Il primo motivo è fondato.

3.1. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, in sede di rettifica e di accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, ai sensi, rispettivamente, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32,

comma 1, n. 2), e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2), "l'utilizzazione dei dati risultanti dalle copie dei conti correnti bancari acquisiti dagli istituti di credito non può ritenersi limitata, in caso di società di capitali, ai conti formalmente intestati all'ente, ma riguarda anche quelli formalmente intestati ai soci, amministratori o procuratori generali, allorchè risulti provata dall'Amministrazione finanziaria, anche tramite presunzioni, la natura fittizia dell'intestazione o, comunque, la sostanziale riferibilità all'ente dei conti medesimi o di alcuni loro singoli dati" (Cass., 22/04/2016, n. 8112; nello stesso senso, ex plurimis, Cass., 02/07/2013, n. 16575).

Con la conseguenza, quanto alla distribuzione dell'onere della prova, che, una volta che detta riferibilità sia giustificata in base a elementi sintomatici, anche presuntivi, "l'Ufficio non è tenuto a provare che tutte le movimentazioni che risultano da quei rapporti (intestati a persone fisiche collegate con la società) rispecchino operazioni aziendali, ma al contrario la corretta interpretazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, impone alla società contribuente di dimostrare la estraneità di ciascuna di quelle operazioni alla propria attività di impresa" (Cass., n. 8112 del 2016; nello stesso senso, con riguardo all'interpretazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, e alle rettifiche e accertamenti dell'IVA, Cass. 20/03/2019, n. 7758).

Costituisce, altresì, un orientamento consolidato della giurisprudenza di questa Corte anche quello secondo cui il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, stabiliscono "una presunzione relativa a carico del contribuente assoggettato a verifica in relazione ai conti correnti intestati sia al contribuente stesso, sia a soggetti per i quali è fondatamente ipotizzabile che abbiano messo il loro conto a disposizione del contribuente, come amministratori, soci, congiunti o terzi in genere con i quali abbiano particolari rapporti di cointeressenza, rappresentanza organica, procura generale, mandato e simili" (così, ex plurimis, Cass., 16/06/2017, n. 15003).

Con la conseguenza, sempre quanto alla distribuzione dell'onere della prova, dell'inversione di questo, nel senso che è il contribuente, che voglia superare detta presunzione legale, a dover fornire la prova contraria che dei movimenti bancari ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che gli stessi sono irrilevanti ai fini di una maggiore pretesa fiscale (ex plurimis, Cass., 05/05/2017, n. 11102 e 03/05/2018, n. 10480).

Ai fini di tale prova contraria, infine, non è sufficiente la mera indicazione di una qualche astratta o generica giustificazione delle movimentazioni bancarie, ma occorre un'analitica e puntuale dimostrazione della loro non riferibilità all'attività societaria o della loro considerazione nelle dichiarazioni della società o della loro irrilevanza fiscale (ex plurimis, Cass., n. 11102 del 2017, n. 15003 del 2017, n. 10480 del 2018). Onere probatorio cui 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 è già stato stabilito dallo stesso legislatore con la previsione, in tale specifica materia, della presunzione legale (Cass., n. 21800 del 2017) - e, dall'altro, di dare espressamente conto in sentenza delle risultanze di quella verifica" (così, ex plurimis, Cass., n. 10480 del 2018).

3.2. Nella fattispecie di causa, la riferibilità alla società contribuente dei singoli dati dei conti correnti intestati al F. - socio titolare dell'80 per cento delle azioni della R. Finanziaria s.p.a., a sua volta unico socio della società contribuente - costituiti dai prelevamenti di Euro 99.756,11 trovava ulteriore fondamento negli elementi sintomatici presuntivi che tali prelevamenti erano stati effettuati in parte da dipendenti della società contribuente e in parte mediante l'incasso di assegni circolari emessi dalla stessa.

Ciò rilevato, la sentenza impugnata si è chiaramente discostata dai principi sopra rammentati, atteso che la CTR, pur a fronte dei menzionati elementi sintomatici presuntivi: da un lato, ha illegittimamente addossato all'ufficio l'onere di provare, mediante ulteriori riscontri, la riferibilità dei prelevamenti alla società contribuente (anzichè porre a suo carico l'onere di dimostrare la non riconducibilità degli stessi all'attività societaria; o, comunque, la loro considerazione nelle dichiarazioni della società o la loro irrilevanza fiscale); dall'altro lato, ha considerato come prova della non riconducibilità dei prelevamenti all'attività societaria la sommaria e generica considerazione che è "normale che un soggetto (...) che dichiara un reddito di Euro 550.000 possa prelevare dai propri conti correnti, per proprie esigenze personali, meno di un quinto di tale somma".

4. Il secondo motivo di ricorso, denunciando un vizio motivazione sulla stessa questione oggetto del primo motivo, resta assorbito.

3. Dall'accoglimento del primo motivo di ricorso consegue la cassazione, in relazione allo stesso, della sentenza impugnata, con rinvio della causa alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, perchè riesamini la vicenda che ne è oggetto uniformandosi ai principi sopra esposti, nonchè per provvedere alla liquidazione delle spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

la Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 8 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 5 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza