Sentenza del 18/12/2019 n. 33596 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1.La Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Messina, accoglieva l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Messina, che aveva accolto il ricorso proposto dalla società SCS s.r.l., avverso gli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti per Irpeg-Ilor del 1997, per Iva, Irpeg e Irap 1998 e per Iva, Irpeg e Irap 1999. In particolare, per l'Agenzia delle entrate i maggiori ricavi accertati emergevano da accrediti ed addebiti sui conti correnti dei soci, mentre la Commissione provinciale aveva accolto il ricorso della società in assenza di motivazione dell'atto di autorizzazione delle indagini bancarie. Il giudice di appello ha accolto il gravame proposto dalla Agenzia delle entrate evidenziando che la Corte di Cassazione, con sentenza 5849/2012, aveva confermato la precedente sentenza della Commissione regionale della Sicilia (n. 204/2/09 del 28-7-2009), che aveva rigettato l'appello della società, con riferimento all'Iva del 1997. La Commissione regionale rilevava che, "in un certo senso" tale decisione della Cassazione aveva determinato una preclusione del riesame di alcuni punti di diritto già accertati e che l'accertamento presuntivo sui conti correnti bancari della società e dei soci, ritualmente autorizzato, non necessitante di motivazione, era rivolto ad individuare operazioni fiscalmente rilevanti ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2, con la connessa presunzione che sia i prelevamenti che i versamenti costituivano ricavi della società.

2.Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la società.

3.L'Agenzia delle entrate si è costituita solo al fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione.

Motivi della decisione

1.Con il primo motivo di impugnazione la società deduce "violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c.. Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 7. Omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti", in quanto contrariamente a quanto affermato il giudice di appello, il giudicato relativo ad un periodo di imposta, non può valere per "diversi periodi" di imposta tra le stesse parti. Nè tale giudicato può valere per imposte di diversa natura, solo perchè il rapporto tributario è sorto, per più annualità, dal medesimo processo verbale di constatazione. L'autonomia dei periodi di imposta, però, non può impedire che il giudicato su una annualità possa estendersi ad altre e diverse annualità,

limitatamente ad elementi della fattispecie che restano immutabili nel tempo. Nella specie, il giudicato è relativo solo all'Iva 1997, sicchè non può estendersi nè all'Iva del 1998 e del 1999 nè alle imposte dirette (Irpeg ed Irap) degli anni 1998 e 1999.

2.Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 7 e D.P.R. n. 600 del 1972, art. 32, comma 7. Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1972, art. 37, comma 3", in quanto il giudice di appello ha omesso di esaminare un fatto decisivo per il giudizio. Per la ricorrente la possibilità di esaminare anche i conti correnti dei soci di una società a responsabilità limitata è consentita solo se sussistono elementi indiziari da cui desumere che tali conti (dei soci) sono stati utilizzati per occultare operazioni fiscalmente rilevanti della società. L'accesso a conti correnti intestati a terzi è consentito solo se sussistano elementi indiziari tali da far ritenere chè i conti correnti dei terzi sono utilizzati, in realtà, dalla società. Tale esame non è stato effettuato dal giudice di appello, che si è limitato a ritenere legittima l'estensione dell'accertamento ai conti correnti dei soci, omettendo di valutare se fosse stata offerta dall'ufficio la prova, anche presuntiva, che legittimava tale ampliamento di indagine.

3.Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente deduce "omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti", in quanto il giudice di appello non ha valutato la sussistenza di elementi indiziari che consentissero di far ritenere che i movimenti bancari sui conti dei terzi fossero riferibili alla società.

4.Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4", in quanto la società già con il ricorso introduttivo aveva contestato la mancanza di motivazione dell'atto autorizzativo per l'espletamento di indagini bancarie nei confronti della società e dei soci, come pure l'assenza degli elementi presuntivi per procedere a tale accertamento nei confronti dei terzi. Tali motivi sono stati riproposti in appello in sede di controdeduzioni da parte della società, ma il giudice del gravame non ha fornito risposta al riguardo.

4.1. I motivi primo, secondo e terzo del ricorso, che vanno esaminati congiuntamente per la loro stretta connessione, sono fondati.

4.2.Invero, la sentenza della Commissione regionale è fondata su una doppia ratio decidendi. Va evidenziato che, poichè la sentenza è stata depositata il 179-2019, trova applicazione l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella versione modificata dal D.L. n. 83 del 2012, applicabile alle sentenze depositate a decorrere dal'11-9-2012.

Pertanto, la prima delle due rationes decidendi attiene alla prima parte della motivazione, con cui la Commissione regionale (204/2/09 del 28-7-2009) ha accolto l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate per la sussistenza del giudicato formatosi in relazione all'Iva del 1997, a seguito di sentenza della Cassazione 5849/2012, con cui è stato rigettato l'appello della società avverso la sentenza della commissione provinciale (219/9/2004) che aveva respinto il ricorso della contribuente. Per la Commissione regionale, dunque, tale giudicato faceva stato anche per "i diversi periodi della stessa imposta" tra le stesse parti, con la precisazione che il giudicato relativo all'Iva 1997 preclude "il riesame degli stessi punti di diritto accertati, valutati e risolti".

Con la seconda ratio decidendi, poi, il giudice di appello rileva che gli accertamenti sui conti correnti bancari della società e dei soci sono stati ritualmente autorizzati, che l'autorizzazione in tal caso non deve essere motivata e che si verifica, a seguito di tale accertamento, una presunzione legale relativa in ordine ai prelevamenti ed ai versamenti che vengono imputati alla contribuente, la quale può fornire prova contraria.

4.3.Entrambe le rationes decidendi risultano errate.

4.4.Invero, quanto all'efficacia del giudicato, per la Suprema Corte, a sezioni unite (Cass. Civ., sez. un., 16 giugno 2006, n. 13916), qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe la cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il "petitum" del primo. Tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente. In riferimento a tali elementi, il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato appare d'altronde coerente non solo con l'oggetto del giudizio tributario, che attraverso l'impugnazione dell'atto mira all'accertamento nel merito della pretesa tributaria, entro i limiti posti dalle domande di parte, e quindi ad una pronuncia sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria (salvo che il giudizio non si risolva nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione), ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale impone, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e di effettività della tutela giurisdizionale, di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario, quale "norma agendi" cui devono conformarsi tanto l'Amministrazione finanziaria quanto il contribuente nell'individuazione dei presupposti impositivi relativi ai successivi periodi d'imposta.

Tuttavia, per questa Corte le controversie in materia di IVA sono soggette a norme comunitarie imperative, la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'art. 2909 c.c., e dalla eventuale sua proiezione anche oltre il periodo di imposta che ne costituisce specifico oggetto, ove gli stessi impediscano - secondo quanto stabilito dalla sentenza della Corte di Giustizia CE 3 settembre 2009, in causa C-2/08 - la realizzazione del principio di contrasto dell'abuso del diritto, individuato dalla giurisprudenza comunitaria come strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema armonizzato di imposta (Cass., 5 ottobre 2012, n. 16996). In tal caso si è negato il valore di giudicato esterno a

sentenze di merito che, pronunciandosi con riferimento ad avvisi di accertamento in materia di Iva emessi in contestazione di fatture per operazioni inesistenti in ordine ad anni diversi di imposta avevano escluso la fittizietà di tali operazioni.

Si è chiarito, sempre in tema di Iva, che le controversie in materia di IVA sono soggette a norme comunitarie imperative, la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'art. 2909 c.c., e dalla sua eventuale proiezione oltre il periodo di imposta, che ne costituisce specifico oggetto, atteso che, secondo quanto stabilito dalla sentenza della Corte di Giustizia CE 3 settembre 2009, in causa C-2/08, la certezza del diritto non può tradursi in una violazione dell'effettività del diritto Euro-unitario (Cass., 4 maggio 2016, n. 8855).

Inoltre, la sentenza pronunciata in riferimento ad una determinata imposta, ancorchè fondata sui medesimi fatti rilevanti ai fini dell'applicazione di un'imposta diversa, non spiega efficacia preclusiva nel giudizio avente ad oggetto quest'ultima imposta, essendosi formata mediante l'applicazione di norme giuridiche diverse da quelle sotto le quali deve aver luogo la sussunzione della fattispecie controversa; sicchè, in applicazione di tale principio, la S.C. ha escluso che in un giudizio in materia di imposte dirette spiegare efficacia di giudicato esterno una sentenza in materia di imposte dirette potesse spiegare efficacia di giudicato esterno una sentenza in materia di IVA, nonostante la stessa fosse fondata sull'interpretazione di un contratto rilevante ai fini della decisione della controversia (Cass., 4 aprile 2008, n. 8773).

Il giudicato, poi, non si forma sulle valutazioni istruttorie, sicchè, in materia tributaria, il giudicato relativo ad un singolo periodo di imposta non è idoneo a far stato in periodi successivi o antecedenti, se non limitatamente a situazioni relative a "qualificazioni giuridiche" o ad altri eventuali "elementi preliminari" rispetto ai quali possa dirsi sussistente un interesse protetto avente carattere di durevolezza nel tempo, non estendendosi detto vincolo a tutti i punti che costituiscono antecedente logico della decisione, ed in particolare alla valutazione delle prove ed alla ricostruzione dei fatti (Cass., 28 maggio 2008, n. 13987), nè a singole questioni di fatto o di diritto (Cass., 30 dicembre 2009, n. 28042).

Nella specie, dunque, ha errato il giudice di appello nell'affermare che il giudicato si può estendere "alle stesse parti per i diversi periodi della stessa imposta, oggetto di contestazioni", anche perchè gli avvisi di accertamento oggetto di esame in questo procedimento attengono all'anno 1997 per Irpeg e Ilor, all'anno 1998 per Iva, Irpeg e Irap ed all'anno 1999 per Iva, Irpeg e Irap, mentre la sentenza della Cassazione, invocata ai fini del giudicato, attiene solo all'Iva del 1997.

5.Inoltre, quanto alla seconda ratio decidendi, il giudice di appello ha ritenuto legittima l'estensione dell'accertamento anche ai conti correnti dei soci, tenendo conto solo della loro qualità di soci, senza tenere conto della sussistenza o meno di elementi presuntivi che facessero emergere la riferibilità alla società anche dei conti correnti dei soci.

Sulla questione relativa alla possibilità da parte dell'Agenzia delle entrare di estendere gli accertamento bancari di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51,

comma 2, n. 2, anche ai soci della società, deve farsi riferimento alla giurisprudenza consolidatasi nel tempo.

5.1.Invero, secondo parte della giurisprudenza di legittimità, in tema di poteri di accertamento degli uffici finanziari devono ritenersi legittime le indagini bancarie estese ai congiunti del contribuente persona fisica, ovvero a quelli degli amministratori della società contribuente, in quanto sia il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, n. 7, riguardo alle imposte sui redditi, che il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, riguardo all'IVA, autorizzano l'Ufficio finanziario a procedere all'accertamento fiscale 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, ipotesi, questa, ravvisabile nel rapporto familiare, sufficiente a giustificare, salva prova contraria, la riferibilità al contribuente accertato delle operazioni riscontrate su conti correnti bancari degli indicati soggetti (Cass. Civ., 30 luglio 2018, n. 20118; Cass. Civ., 10 febbraio 2017, n. 3628; Cass. Civ., 1 febbraio 2016, n. 1898; Cass. Civ., 1 ottobre 2014, n. 20668; Cass. Civ., 4 agosto 2010, n. 18083, dove si dà atto che la più recente giurisprudenza, pur non rinnegando il principio per cui l'ufficio deve provare l'intestazione fittizia a terzi dei conti correnti, valorizza a fini probatori il solo dato presuntivo della relazione di parentela; Cass. Civ., 20449/2011 ove si afferma il medesimo principio in tema di società di persone). In particolare, proprio in questa ultima pronuncia (Cass. Civ., 20449/2011) l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, poi accolto, in quanto il giudice di appello non aveva considerato che la società di persone (in accomandita semplice) non operava con conti correnti propri, ma con quelli intestati a soci e parenti.

5.2. Altra parte della giurisprudenza, invece, non reputa sufficiente, per acquisire i dati bancari relativi a terzi, estranei alla società, la sola sussistenza del rapporto familiare o della qualità di socio o di amministratore, ma impone che l'Agenzia delle entrate dimostri la sussistenza di indizi che facciano presumere la riconducibilità alla società delle somme transitate nei conti correnti personali (Cass. Civ., 12817/2018, in tema di s.r.l., per cui la Commissione regionale non ha tenuto conto del fondamentale elemento della sostanziale assenza di autonome fonti di reddito in capo a tre dei quattro soci; Cass. Civ., 14 novembre 2003, n. 17423 anche valorizzando la circolare ministeriale 22.4.1980 e la risoluzione ministeriale 4 giugno 1992, che indicano gli elementi presuntivi in lettere commerciali e ordinativi di commissione).

5.3.Con specifico riferimento, poi, ai soci di società di persone si è riproposta la medesima diatriba, sicchè mentre in alcune pronunce si è ritenuta sufficiente la qualità di socio, per andare a verificare le movimentazioni bancarie presenti sul proprio conto corrente (Cass.Civ., 20449/2011, seppure anche in relazione a soggetti avvinti da un rapporto di parentela oltre che soci), in altre si è precisato che, in tema di Iva, nel caso di accertamento concernente una società di persone (società in nome collettivo), l'ufficio finanziario può legittimamente utilizzare, nell'esercizio dei poteri ad esso attribuiti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, comma 2, nn. 2 e 7, le risultanze di conti correnti bancari intestati ad uno dei soci, purchè provi adeguatamente che quei determinati movimenti risultanti sul conto personale del socio siano in realtà riferibili ad operazioni poste in essere dalla società (Cass. Civ., 20 maggio 2011, n. 11145; anche Cass. Civ., 14 novembre 2003, n. 17243; Cass. Civ., 28 giugno 2001, n. 8826).

Alle medesime conclusioni perviene altra pronuncia, sempre in tema di società di persone, con cui si precisa che l'utilizzazione dei movimenti dei "conti" intestati ai soci o nella disponibilità di questi ai fini della rettifica del reddito dichiarato dalla società implica che l'amministrazione finanziaria provi, anche tramite presunzioni, il carattere fittizio dell'intestazione o, comunque, la sostanziale riferibilità all'ente delle posizioni annotate sui conti medesimi nella fattispecie la Suprema Corte ha peraltro escluso la operatività della presunzione iuris tantum prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, nn. 2 e 7 in relazione ai movimenti annotati su libretti di deposito a risparmio al portatore, intestati a nomi di fantasia o privi di intestazione, trovati in possesso di un socio di una società in nome collettivo - (Cass. Civ., 18 settembre 2003, n. 13819). Peraltro, in tale ultima decisione è stata cassata, sul gravame della Agenzia delle entrate, la sentenza della Commissione regionale per insufficiente motivazione non avendo tenuto conto la stessa, tra l'altro, del fatto che il socio era in possesso di libretti di rilevante importo "in assenza di altre significative attività lucrative" e che "i portatori dei libretti erano soci di società personale a ristretta base familiare".

5.4.In relazione alle società a responsabilità limitata, quale è quella oggetto di controversia, si è affermato (Cass., 12 gennaio 2009, n. 374) che, in tema di infedeltà della dichiarazione IVA, derivante dall'omessa annotazione di operazioni imponibili ed omessa fatturazione, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2, consente di procedere all'accertamento anche mediante il controllo di dati e notizie raccolti nei modi indicati dal precedente art. 51, incluse, quindi, le indagini bancarie, previste dal n. 7 di tale norma, le quali possono riguardare anche conti e depositi intestati a terzi, inclusi i familiari del socio (nella specie la moglie), quando l'ufficio abbia motivo di ritenere, in base agli elementi indiziari raccolti, che gli stessi siano stati utilizzati per occultare operazioni commerciali, ovvero per imbastire una vera e propria gestione extra-contabile, a scopo di evasione fiscale. In questi casi, la presunzione di operazioni commerciali non registrate, discendente dalla riscontrata movimentazione di somme su conti formalmente intestati a terzi, non è qualificabile come (inammissibile) presunzione di doppio grado, poichè è il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2), a prevedere che i singoli dati ed elementi risultanti dall'indagine bancaria debbono essere posti a base delle rettifiche e degli accertamenti, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili.

Analogamente, proprio nella controversia tra le stesse parti (SCS s.r.l. e Agenzia delle entrate (Cass., 5849/2012) si è ritenuto che sia il D.P.R. n. 633 del 1979, art. 51, sia il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, n. 7, autorizzano l'Ufficio a procedere all'accertamento fiscale anche attraverso indagini su conti correnti bancari formalmente intestati a terzi, quando sussista ragione di ritenere, in base agli elementi indiziari raccolti, che gli stessi sono stati utilizzati per occultare operazioni fiscalmente rilevanti (anche Cass., 27032/2007).

5.5.Solo se vi è la dimostrazione della concreta riferibilità delle movimentazioni bancarie alle operazioni societarie trova applicazione il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, nn. 2 e 7, che, attribuendo all'ufficio delle imposte il potere di procedere a accertamenti bancari, prevede espressamente una presunzione legale a carico del contribuente, ciò che comporta una vera e propria inversione dell'onere della prova in forza della quale egli è tenuto a giustificare i vari movimenti bancari e dimostrare che gli stessi sono estranei al reddito non essendo a lui di fatto

riferibili, senza che rilevi, in senso contrario, la regolarità formale della documentazione aziendale (Cass. Civ., 7 febbraio 2008, n. 2843). Il giudice di appello, dunque, consentendo l'utilizzazione a fini probatori delle movimentazioni dei conti correnti dei soci, per accertare maggiori redditi societari, senza valutare la sussistenza di elementi indiziari che facessero emergere la riferibilità alla società dei conti dei soci, è incorsa in violazione di legge ed ha omesso di esaminare tale fatto decisivo.

6.Il quarto motivo è infondato.

Invero, il giudice di appello ha pronunciato in relazione alla assenza di motivazione del provvedimento di autorizzazione alle indagini bancarie, negando che sussistesse un obbligo in tal senso.

Inoltre, per questa Corte, in tema di accertamento delle imposte, l'autorizzazione necessaria agli Uffici per l'espletamento di indagini bancarie non deve essere corredata dall'indicazione dei motivi, non solo perchè in relazione ad essa la legge non dispone alcun obbligo di motivazione, ma anche in quanto la medesima, nonostante il "nomen iuris" adottato, esplica una funzione organizzativa, incidente solo nei rapporti tra uffici, ed ha natura di atto meramente preparatorio, con la conseguenza che non è qualificabile come provvedimento o atto impositivo, tipologie di atti per le quali è previsto, rispettivamente, dalla L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 1 e dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, un obbligo di motivazione (Cass., 24 luglio 2018, n. 19546). 7.La sentenza deve, quindi, essere cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Messina, che si atterrà ai seguenti principio di diritto: "Le controversie in materia di Iva sono soggette a norma comunitarie imperative, la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'art. 2909 c.c. e dalla eventuale sua proiezione anche oltre il periodo di imposta che ne costituisce specifico oggetto ove gli stessi impediscano la realizzazione del principio di contrasto dell'abuso del diritto, individuato dalla giurisprudenza comunitaria come strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema di accertamento di imposta, nè il giudicato in materia di iva può spiegare effetti in materia di imposte dirette"; "Le indagini bancarie nei confronti di una società a responsabilità limitata possono essere estese ai conti correnti dei soci della stessa solo se sussistano elementi indiziari per far ritenere che tali conti sono stati utilizzati per occultare operazioni fiscalmente rilevanti". La Commissione tributaria regionale provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie i motivi primo, secondo e terzo di ricorso; rigetta il quarto motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Messina, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 5 novembre 2019.

Depositato in cancelleria il 18 dicembre 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza