Sentenza del 22/09/2020 n. 19774 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Indagini finanziarie - Prelievi su conto corrente bancario.

Massima:

Per quanto riguarda gli accertamenti basati sulla presunzione a favore dell'amministrazione per i prelievi su conto corrente bancario, questa si applica dal 2016, data di entrata in vigore della modifica legislativa e non vale per i contenziosi pendenti, in quanto non ha natura retroattiva la modifica dell'articolo 32 del DPR n. 600/1973 in tema di prelevamenti bancari. Secondo tale disposizione, ai fini della determinazione del maggior reddito, solo i prelievi superiori a 1.000 euro giornalieri e, comunque, 5.000 euro mensili rilevano come elementi posti a base di rettifiche e accertamenti, sempre che il contribuente non ne indichi il beneficiario e non risultino dalle scritture contabili. In altri termini, per le operazioni inferiori a tali importi, non opera la presunzione a favore dell'amministrazione, ma è quest'ultima a dover provare l'imputazione del prelievo a ricavo. Tale modifica si applica solo a decorrere dal 3 dicembre 2016, data di entrata in vigore della modifica, non impattando sul contenzioso pendente. Nel caso di specie, si trattava di un accertamento a una società di persone e a ristretta base azionaria, e in tal caso è consentito utilizzare le risultanze di conti correnti bancari intestati ai soci, riferendo alla società le operazioni ivi riscontrate, perché lo stretto legame tra i soci è idoneo a far presumere la sostanziale sovrapposizione tra interessi personali e societari. Nel caso più specifico delle società in accomandita semplice è riferibile alla società, in assenza di conti correnti intestati alla stessa o al socio accomandatario, la movimentazione del conto corrente formalmente intestato al socio accomandante, atteso che la mera sussistenza del rapporto societario, pur in assenza di poteri gestori, fa presumere, ai sensi dell'articolo 32 del DPR n. 600/1973, che le operazioni siano state compiute nell'interesse della società e gestite economicamente dal socio accomandatario, salvo prova contraria di cui è onerato il contribuente. Pertanto, in tema di indagini bancarie, la presunzione legale relativa in favore dell'Amministrazione prevista, previa modifica del DPR n. 600/1973, articolo 32, con riguardo ai versamenti effettuati su un conto corrente anche dai professionisti e dai lavoratori autonomi, non ha efficacia retroattiva, poiché si tratta di una norma che non riveste natura processuale, essendo quelle in tema di presunzioni abitualmente collocate tra quelle sostanziali nel codice civile. Inoltre, va considerato che gli articoli 10 e 11 del codice civile prevedono che una norma non ha effetto retroattivo, salvo contraria espressa disposizione, assente nel caso di specie e il principio di tendenziale irretroattività della legge

civile è stato affermato anche dalla Corte di giustizia UE e dalla Corte europea dei diritti dell'uomo.

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

Testo:

1. La societa' (---) s.a.s., composta dai soci (---) al 99% e (---) all'1%, ed esercente attivita' di mediazione immobiliare in Alassio, nel 2005 veniva sottoposta a verifica dalla Guardia di finanza per ragioni extrafiscali, nel corso della quale veniva rinvenuta documentazione extracontabile, di cui la stessa Guardia di finanza otteneva dalla Procura della Repubblica l'autorizzazione all'utilizzo fiscale, acquisendo poi anche documentazione bancaria.

Quindi veniva emesso processo verbale di constatazione, a seguito del quale venivano notificati distinti avvisi di accertamento per gli anni 2003, 2004 e 2005 sia alla societa' che ai soci.

In particolare, per l'anno 2004 veniva emesso l'avviso n. (---) nei confronti della societa' a fini delle imposte dirette ed iva, l'avviso n. (---) nei confronti di (---) con cui veniva accertato, ai fini irpef, maggior reddito da partecipazione non solo nella societa' (---) s.a.s., ma anche nella societa' (---) s.a.s. (---) (oggetto di separato avviso di accertamento n. (---)), l'avviso n. (---) nei confronti di (---) con cui veniva accertato ai fini irpef maggior reddito da partecipazione nella societa' (---) s.a.s.

2. La societa' ed i soci impugnavano gli avvisi, deducendo la mancata allegazione del provvedimento di autorizzazione alle indagini bancarie ed il difetto di motivazione, la mancanza di motivazione dell'accertamento e l'infondatezza della pretesa nel merito, ed in particolare il fatto che l'accertamento si basasse anche su movimenti bancari dei singoli soci e non della societa'.

3. La CTP di Savona, riuniti i ricorsi, confermava l'accertamento riducendo il maggior reddito accertato e, di conseguenza, gli importi attribuiti ai singoli soci.

4. La societa' ed i soci proponevano appello, e l'ufficio proponeva appello incidentale.

5. La CTR della Liguria rigettava l'appello principale, mentre, in accoglimento dell'appello incidentale dell'ufficio, confermava integralmente l'accertamento.

6. Per la cassazione di quest'ultima sentenza ricorrono la societa' ed il socio (---) sulla base di sei motivi, avendo nel frattempo la socia (---) definito la propria posizione ai sensi del Decreto Legge n. 98 del 2011, articolo 39, comma 12, convertito in L. n. 111 del 2011. Si costituisce l'Agenzia delle entrate con controricorso.

In vista dell'udienza odierna il contribuente ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la societa' ed il socio deducono violazione o falsa applicazione dell'articolo 111 Cost., comma 2, del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 14, comma 1, e articolo 18, comma 1, lettera d), articoli 101 e 102 c.p.c., tuir, articolo 5, e Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 40. Denunzia ai sensi del Decreto Legislativo cit., articolo 62, comma 1, e articolo 360 c.p.c., nn. 3 e 4. Poiche' l'avviso di accertamento relativo alla persona fisica (---) non riguardava solo il reddito da partecipazione nella societa' (---) s.a.s, ma anche quello relativo alla partecipazione nella societa' (---) s.a.s. di (---), oggetto a sua volta di separato avviso di accertamento n. (---), e poiche' il reddito da partecipazione dipende quello accertato a carico della societa', e' stato violato il litisconsorzio necessario, non avendo quest'ultima societa' partecipato al giudizio.

L'ufficio eccepisce sul punto che la violazione del litisconsorzio necessario non era mai stata sollevata nei precedenti gradi, che la partecipazione in (---) era dell'1% e che, dopo la sentenza della CTP che non aveva trattato il tema, il contribuente non aveva formulato appello sul punto, per cui su di esso, secondo l'Agenzia, si sarebbe formato giudicato interno. In ogni caso l'accertamento nei confronti di (---) e dei soci (escluso (---)) sarebbe stato definito con conciliazioni giudiziali davanti alla CTP.

Il motivo e' infondato.

Non ignora questo collegio l'esistenza di un orientamento, peraltro non recentissimo, ed in tema di accertamento con adesione e quindi di una situazione diversa dalla presente -, in cui questa Corte ha affermato che, anche a fronte dell'accertamento con adesione posto in essere dalla societa', il socio, ove non voglia conformarsi ad esso, possa contestarlo, assumendo che il reddito della societa' era quello della stessa a suo tempo dichiarato, ed in tal modo introducendo una questione inscindibilmente comune tanto alla societa', quanto a ciascun socio, con la conseguente configurabilita' di un'ipotesi di litisconsorzio necessario, non possedendo l'accertamento con adesione, sotto tale profilo, peculiarita' tali da distinguerlo dalle altre forme di accertamento (Sez. V, n. 12318 del 2009).

Tuttavia, ritiene il collegio che, in presenza di definizione del procedimento nei confronti della societa' (---) e dell'altro socio per conciliazione giudiziale (circostanza mai contestata), vengano meno le ragioni del litisconsorzio necessario e non vi sia piu' rischio di contrasto di giudicati, essendo il reddito della societa' (di cui, e' anche bene ricordare, il (---) era socio all'1%) ormai cristallizzato.

In particolare, sez. V n. 12137 del 2019 ha ritenuto che non sussista il litisconsorzio necessario con i soci, in relazione ai giudizi da essi instaurati avverso gli atti di accertamento loro notificati, in quanto assenti o non aderenti al procedimento amministrativo iniziato e definito dalla societa' di persone, posto che l'esigenza di unitarieta' dell'accertamento viene meno con l'intervenuta definizione da parte della societa' in sede amministrativa che, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 41-bis, costituisce titolo per l'accertamento nei confronti delle persone fisiche, con la conseguenza che ciascun socio puo' opporre solo ragioni di impugnazione specifiche e, quindi, di esclusivo carattere personale.

2. Con il secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, nn. 2 e 7. Denunzia ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, richiamato dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62, comma 1. Il provvedimento di autorizzazione all'acquisizione dei dati bancari non era motivato ed era quindi illegittimo.

Il motivo e' infondato.

Sul punto questa Corte, anche in epoca molto recente, ha avuto occasione di affermare (sez. V n. 19564 del 2018) che l'autorizzazione necessaria agli Uffici per l'espletamento di indagini bancarie non deve essere corredata dall'indicazione dei motivi, non solo perche' 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 e' qualificabile come provvedimento o atto impositivo, tipologie di atti per le quali e' previsto, rispettivamente, dalla L. n. 241 del 1990, articolo 3, comma 1, e dalla L. n. 212 del 2000, articolo 7, un obbligo di motivazione.

Inoltre, ritiene il collegio che, nella specie, occorre chiarire a quale autorizzazione si faccia riferimento.

Nella presente vicenda, infatti, da pag. 2 del ricorso emerge che vi e' stato un decreto di perquisizione locale e sequestro direttamente emesso dal pubblico ministero perche', come ricorda il ricorso, l'indagine era nata a livello penale per la ricerca di altri reati. Compiuta la perquisizione ed acquisiti i documenti, la Guardia di finanza ha chiesto alla Procura della Repubblica l'autorizzazione ad usare gli stessi in sede fiscale. Oltre a cio', la Guardia di finanza acquisiva i conti correnti, senza che sia specificato sulla base di quali norme.

Non appare, quindi, rientrarsi, per valutare la legittimita' dell'accesso domiciliare, nell'alveo del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633, articolo 52, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600, articolo 33, comma 1, (o almeno questo non e' specificato), perche' l'accesso domiciliare non e' stato compiuto in sede fiscale, con richiesta di autorizzazione al pubblico ministero per atti specifici, ma e' stato disposto dall'autorita' giudiziaria in sede penale, e quindi gia' assistito da garanzie maggiori di quelle del procedimento amministrativo, trattandosi delle garanzie proprie del processo penale.

Se, invece, si discute del solo accesso ai conti correnti, ed esso e' stato compiuto ai sensi del cit. articolo 33, comma 2, come sembra di capire, e per esso e' necessaria un'autorizzazione sul piano fiscale, la norma (articolo 33, commi 2 e 6), nulla afferma sulla motivazione dell'autorizzazione, e neppure sulle conseguenze di eventuali vizi dell'autorizzazione.

La circostanza e' rilevante perche' la giurisprudenza citata dal ricorrente a sostegno del motivo (Cass. n. 15230 del 2001, Cass. n. 8062 del 1990, Cass. n. 15209 del 2001, Cass. n. 19689 del 2004) si riferisce all'autorizzazione in sede fiscale all'accesso domiciliare (Decreto del Presidente della Repubblica n. 600, articolo 33, comma 1, e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633, articolo 52), e quindi ad una situazione diversa da quella che si e' verificata nel presente caso in

cui, secondo il ricorso, l'accesso domiciliare e' stato compiuto in virtu' di un provvedimento dell'autorita' giudiziaria in sede penale.

3. Con il terzo motivo deduce violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, e della L. n. 241 del 1990, articolo 3, nonche' del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2. Denunzia ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., nn. 3 e 4, richiamato dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62, comma 1. La CTR ha errato nel non riconoscere il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento.

Il motivo e' infondato.

Lo stesso non chiarisce in cosa consista il vizio dell'atto.

Se, infatti, esso consiste nella mancata allegazione del processo verbale di constatazione, la giurisprudenza ritiene che l'allegazione non e' indispensabile se la parte lo ha conosciuto, e, nel caso di specie, il contribuente non ha mai dedotto di non averne ricevuto copia. Anzi, a pag. 32 e 66 del ricorso vi e' la conferma espressa da parte del contribuente di avere ricevuto la notifica del processo verbale.

Se il vizio consiste nel fatto che l'avviso non ha tenuto conto delle osservazioni del contribuente nella fase procedimentale, nel motivo non e' specificato chiaramente in cosa esse consistessero.

4. Con il quarto motivo deduce violazione e falsa applicazione dell'articolo 2697 c.c., comma 1, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51, comma 2, n. 2, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 2. Denunzia ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62, comma 1, e del richiamato articolo 360 c.p.c., n. 3. L'ufficio non ha assolto l'onere probatorio a suo carico, utilizzando i dati bancari di terzi diversi dalla societa', in particolare i soci, ma sui quali vi potevano essere anche movimenti esclusivamente personali, non riferibili alla societa'.

Il motivo e' infondato.

Si tratta di una questione su cui questa Corte si e' gia' espressa piu' volte, legittimando ampiamente gli accertamenti relativi a societa' di persone e/o soci delle stesse basati sui conti degli altri soggetti della compagine sociale, in virtu' della stretta relazione, nelle societa' di persone o anche di capitali a ristretta base partecipativa, tra essi, senza neppure dover ricorrere alla tesi della intestazione fittizia dei conti affermata nella sentenza sez. V n. 8112 del 2016.

In tema di societa' in accomandita semplice, sez. V, n. 15006 del 2017 ritiene che vada affermata la riferibilita' alla societa' in accomandita semplice, in assenza di conti correnti intestati alla stessa o al socio accomandatario, della movimentazione del conto corrente formalmente intestato al socio accomandante, atteso che la mera sussistenza del rapporto societario, pur in assenza di poteri gestori, fa presumere - ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, - che le operazioni siano state compiute nell'interesse della societa' e gestite economicamente dal socio accomandatario, salvo prova contraria di cui e' onerato il contribuente.

Con riferimento piu' generale alle societa' di persone, specie con numero limitato di soci, sez. V, ord. n. 30098 del 2018 ha ritenuto che, per i relativi accertamenti, l'Ufficio finanziario puo' legittimamente utilizzare, nell'esercizio dei poteri attribuitigli dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, le risultanze di conti correnti bancari intestati ai soci, riferendo alla societa' le operazioni ivi riscontrate, perche' la relazione di parentela tra i soci e' idonea a far presumere la sostanziale sovrapposizione tra interessi personali e societari, identificandosi gli interessi economici in concreto perseguiti dalla societa' con quelli propri dei soci, salva la facolta' dell'ente di dimostrare l'estraneita' delle singole operazioni alla comune attivita' d'impresa.

In tema di societa' di capitali a ristretta base partecipativa, sez. V, ord. n. 7758 del 2019, afferma che sono consentite le indagini bancarie da parte degli Uffici finanziari e della Guardia di finanza, ai fini dell'accertamento dei redditi di una societa' a responsabilita' limitata sui conti correnti dei soci, incombendo sulla prima l'onere di dimostrare che non sono a se' riconducibili gli importi rinvenuti sugli stessi.

Lo stesso principio e', quindi, applicabile anche per l'accertamento a carico di un singolo socio della compagine sociale della societa' di persone.

Questo motivo e' poi anche la sede opportuna per affrontare la questione, sollevata dal contribuente in memoria, relativa alla possibile incidenza nella controversia dello ius superveniens, rappresentato dal Decreto Legge n. 193 del 2016, articolo 7-quater, comma 1, lettera a) e b), conv., con modificazioni, in L. n. 225 del 2016.

Tale normativa ha modificato il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, stabilendo che, ai fini della determinazione del maggior reddito, solo i prelevamenti superiori a 1.000 Euro giornalieri e, comunque, 5.000 Euro mensili rilevano come elementi posti a base delle rettifiche ed accertamenti, sempre che il contribuente non ne indichi il beneficiario e non risultino dalle scritture contabili.

Il contribuente ritiene che tale norma determini la necessita' di rivedere l'accertamento in questione, basato sui dati bancari, comportando una modifica del meccanismo di onere della prova nel senso che, per le operazioni inferiori a tali importi, non opera la presunzione a favore dell'amministrazione, ma e' quest'ultima a dover provare l'imputazione del prelievo a ricavo. Il tutto, sul presupposto che lo ius superveniens, entrato in vigore molti anni dopo gli accertamenti di cui si discute nella presente controversia, operi anche per questi ultimi, non ancora definiti, in quanto norma "procedurale" e non sostanziale.

Questa Corte, pero', ha gia' avuto modo di occuparsi del problema, ed ha affermato che la norma in questione ha natura sostanziale, e quindi non applicabile alle controversie in corso su accertamenti anteriori alla sua entrata in vigore, e comunque non interpretativa, per cui ogni possibile applicazione retroattiva e' esclusa (sez. VI-5, n. 26683 del 2019).

Questo collegio condivide tale conclusione per le considerazioni espresse nella suddetta decisione, alle quali si aderisce totalmente.

Quanto alle ulteriori considerazioni del contribuente contenute nella memoria, posto che, come detto sopra, l'accertamento a carico del socio sulla base di conti correnti di terzi e' del tutto legittimato dalla giurisprudenza, non si ravvisano nella specie elementi per ritenere che l'ufficio abbia proceduto in violazione del principio generale di proporzionalita' nella conduzione dell'accertamento, ne' tanto meno si possono ravvisare specifiche violazioni di circolari dell'Agenzia delle entrate adottate molti anni dopo gli accertamenti in questione.

5. Con il quinto motivo deduce violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 2, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75, comma 6, anche in relazione a quanto stabilito dall'articolo 53 Cost.. Denunzia ai sensi dell'articolo 62, comma 1, Decreto Legislativo n. 546 del 1992 in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3 L'accertamento comunque non ha tenuto conto dei costi necessari per la produzione del reddito, che quindi avrebbero dovuto essere dedotti.

Il motivo e' infondato.

Ritiene la giurisprudenza, infatti, che dei costi si tenga conto solo nell'accertamento induttivo "puro" di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 2, (sez. V, n. 22868 del 2017); nel caso di specie, invece, l'accertamento e' del tipo analitico induttivo di cui al cit. D.P.R., articolo 39, comma 1, come emerge dalla lettura dell'avviso di accertamento in atti, e come emerge, del resto, dalle modalita' con cui gli accertatori hanno proceduto e in esso, sempre secondo la giurisprudenza di questa Corte, e' il contribuente ad avere l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'Ufficio possa, o debba, procedere al loro riconoscimento forfettario (sez. V n. 22868 del 2017 gia' citata).

6. Con il sesto motivo deduce violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 32 e 39, anche in relazione all'articolo 53 Cost., comma 1, e articolo 97 Cost., e a quanto stabilito dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 2 e 7. Violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2, n. 4. Omessa o insufficiente motivazione su fatto controverso e decisivo per il giudizio. Denunzia ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., nn. 3, 4 e 5, richiamato dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62, comma 1. La CTR ha errato nel dichiarare illegittima l'operazione compiuta dalla CTP di abbattimento degli addebiti ed accrediti, con rideterminazione del maggior reddito, in quanto il giudice tributario ha piena cognizione sull'an della controversia.

Il motivo e' infondato.

Esso parte, infatti, da un presupposto errato, o comunque da una interpretazione della decisione della CTR che il collegio non ritiene corrispondente al vero contenuto della sentenza impugnata. Quest'ultima, infatti, ha solo affermato il principio per cui se la CTP voleva ridurre il maggior reddito, come ha fatto, e rideterminare il maggior reddito oggetto dell'accertamento, doveva specificare sulla base di quali elementi, e non poteva procedere forfettariamente al 50%. Il vizio di motivazione, allora, era piu' insito nella sentenza della CTP, che della CTR.

Il ricorso deve, pertanto, essere respinto.

Le spese seguono la soccombenza. Sono, di conseguenza, a carico del ricorrente e, tenuto conto del valore della causa, si liquidano in Euro 10.000, oltre spese prenotate a debito.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali, liquidate in Euro 10.000, oltre spese prenotate a debito.

Si da' atto che il presente provvedimento e' sottoscritto dal solo presidente del collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi del D.P.C.M. 8 marzo 2020, articolo 1, comma 1, lettera a).

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza