Sentenza del 21/10/2020 n. 22902 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

La (XXXXX) s.n.c., in persona del suo legale rappresentante p.t., nonche' i soci (XXXXX) e (XXXXX) hanno proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 136/02/2012, depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, sez. staccata di Messina, il 31 ottobre 2012, con la quale, rigettandosi gli appelli, principale e incidentale, proposti dai contribuenti e dall'Agenzia delle Entrate avverso la decisione di primo grado, erano stati accolti in parte i ricorsi introduttivi dei contribuenti avverso gli avvisi di accertamento notificati dall'Amministrazione finanziaria relativamente all'Irpef dei soci e all'Ilor ed Iva della societa' per l'anno d'imposta 1998.

Hanno rappresentato che nel 1998 militari della GdF avevano avviato una verifica fiscale nei confronti della societa', durante la quale, con autorizzazione della competente Procura della Repubblica di Messina, erano stati eseguiti anche accertamenti bancari. La verifica, inizialmente relativa agli anni d'imposta 1996/1998 e poi estesasi agli anni precedenti, si era conclusa con processo verbale di constatazione, da cui si evinceva principalmente la contestazione di maggiori imponibili della societa', corrispondenti alle movimentazioni bancarie dei conti correnti esaminati.

Erano seguiti gli avvisi di accertamento nei confronti della societa' e dei soci, tutti opposti con ragioni in parte accolte dalla Commissione Tributaria Provinciale di Messina, con sentenze nn. 284/06/2006, 285/06/2006, 286/06/2006.

Le pronunce, appellate da entrambe le parti, ciascuna per quanto soccombente, erano state rigettate, previa riunione dei tre giudizi, dalla Commissione Tibutaria Regionale sicula, che con la sentenza ora al vaglio della Corte aveva confermato il maggior imponibile contestato alla societa', ma solo limitatamente agli importi corrispondenti alle operazioni bancarie di versamento sui conti correnti intestati alla societa' ed ai soci, escludendo invece sia le operazioni di prelevamento dai predetti conti, sia le operazioni, di versamento e di prelevamento, riconducibili ai conti correnti dei coniugi e dei figli dei soci.

I ricorrenti censurano con due motivi la sentenza:

con il primo per violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 32, comma 1, n. 2, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 51, comma 2, n. 1, nonche' dell'articolo 2697 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver considerato illegittimo l'utilizzo del meccanismo presuntivo di imputazione ad imponibile dei conti intestati ai soci;

con il secondo per violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 2, nonche' dell'articolo 2697 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver tenuto conto che i versamenti e prelevamenti bancari possono presuntivamente ricondursi ai ricavi imponibili solo a condizione che non siano gia' transitati nella contabilita' dell'impresa sottoposta a verifica;

Hanno chiesto dunque la cassazione della sentenza, con ogni conseguente determinazione.

L'Agenzia delle Entrate ha a sua volta proposto ricorso avverso la medesima sentenza - poi riunito al primo e qui da considerarsi ricorso incidentale - con il quale, premettendo i fatti, i dati riscontrati e le ragioni della verifica fiscale e degli atti impositivi notificati alle parti contribuenti, ha censurato la sentenza con sei motivi:

con il primo per nullita' della sentenza, per violazione dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4), dell'articolo 118 disp. att. c.p.c., del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 36, comma 2, n. 4, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per inosservanza dell'obbligo di esposizione dei motivi in fatto e in diritto della decisione;

con il secondo per nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 112 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa decisione su censure poste dall'Amministrazione finanziaria nell'atto d'appello;

con il terzo per difetto di motivazione in ordine a fatti decisivi per il giudizio, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver omesso di spiegare l'esclusione dalle presunzioni di maggior reddito delle operazioni di prelevamento dai conti correnti dei soci e di tutte le operazioni dei rapporti bancari intestate ai coniugi e ai figli dei soci;

con il quarto per contraddittorieta' della motivazione, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver dato atto che la societa' e i singoli soci non avevano giustificato le operazioni imputate, ma poi aveva riconosciuto la parziale illegittimita' dell'accertamento;

con il quinto per violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, nn. 2 e 7, nonche' del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51, comma 2, nn. 2 e 7, degli articoli 2728 e 2697 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente escluso la imputabilita' ai ricavi sociali delle operazioni di prelevamento dai conti correnti dei soci, nonche' tutte le operazioni bancarie emergenti dai conti correnti dei parenti dei soci.

Ha pertanto chiesto la cassazione della sentenza.

La societa' e i soci (XXXXX) e (XXXXX) hanno depositato controricorso, chiedendo il rigetto dell'impugnazione dell'Agenzia delle Entrate.

Alla pubblica udienza dell'11 febbraio 2020, dopo la discussione, il P.G. e le parti hanno concluso. La causa e' stata trattenuta in decisione.

Parte ricorrente ha depositato ritualmente memoria ai sensi dell'articolo 378 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

Tutti i motivi articolati dalle parti, con i quali vengono mosse critiche all'intero impianto logico-giuridico della decisione sotto i molteplici profili degli errores iuris in iudicando (comuni ai ricorsi dei contribuenti e dell'Agenzia delle Entrate), degli errores in procedendo e dei vizi motivazionali (sollevati nel ricorso incidentale dell'Amministrazione finanziaria), per non aver spiegato le conclusioni cui i giudici d'appello pervengono - confermando solo in parte gli atti impositivi dell'Ufficio - sono fondati.

Deve premettersi che questa Corte, con orientamento da tempo consolidato, ha chiarito che in tema di accertamento sui redditi di societa' di persone, a maggior ragione se a ristretta base familiare, nella quale rientra senz'altro il caso di specie, l'Ufficio finanziario puo' legittimamente utilizzare, nell'esercizio dei poteri attribuitigli del 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 (Cass., 30098/2018).

La stessa valutazione puo' involgere una imputabilita' alla societa' delle operazioni bancarie emergenti dal controllo sui conti o i depositi intestati ai loro familiari, pur quando non compresi tra soci (Cass., 12624/2012). E' significativo quanto chiaramente illustra proprio l'ultima delle pronunce citate, secondo cui "L'utilizzo dei dati rilevati dalle movimentazione dei conti correnti bancari intestati ai singoli soci ed ai loro familiari ai fini dell'accertamento del maggior reddito imponibile e la conseguente applicazione della prova presuntiva Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 32, comma 1, n. 2), da parte della CTR toscana appare, dunque, del tutto conforme ai precedenti giurisprudenziali di questa Corte che, tanto in relazione agli accertamenti fiscali in materia di imposte sui redditi (Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 7), quanto in materia IVA (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51, comma 2, n. 7), hanno ritenuto la piena legittimita' delle indagini bancarie estese ai conti bancari di terzi (come ad es. nel caso di congiunti della persona fisica amministratore e/o socio della societa' contribuente), reputando lo stretto rapporto familiare, o la ristretta composizione societaria, o ancora il particolare vincolo commerciale, elementi indiziari sufficienti a giustificare, salva prova contraria, la riferibilita' al contribuente accertato delle operazioni riscontrate su conti correnti bancari degli indicati soggetti (cfr. Corte Cass. 5 sez. n. 1728/1999, id. 17.6.2002 n. 8683, id. 12.9.2003 n. 13391 - con riferimento a societa' di capitali -, id. n. 6743/2007, id. 7.9.2007 n. 18868, id. 21.12.2007 n. 27032, id. 12.1.2009 n. 374, id. 30.12.2009 n. 27947, id. 4.8.2010 n. 18083 - con riferimento a societa' di persone -; id. 24.9.2010 n. 20199 - con riferimento a societa' di capitali -).

Dalla mera lettura della disposizione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51, comma 2, n. 7) (nel testo vigente "ratione temporis", secondo cui gli Uffici finanziari e la Guardia di Finanza possono: 7) richiedere, previa autorizzazione dell'ispettore

compartimentale delle tasse ed imposte indirette sugli affari ovvero, per la Guardia di Finanza, del comandante di zona, alle aziende e istituti di credito per quanto riguarda i rapporti con i clienti e all'Amministrazione postale per quanto attiene ai dati relativi ai servizi dei conti correnti postali, ai libretti di deposito e ai buoni postali fruttiferi, copia dei conti intrattenuti con il contribuente con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti comprese le garanzie prestate da terzi) non e' dato, peraltro, individuare una limitazione dell'attivita' di indagine, volta all'accertamento della evasione fiscale, ai soli conti correnti bancari e postali ed ai libretti di deposito intestati esclusivamente al soggetto contribuente, in quanto, come e' stato efficacemente evidenziato - con riferimento all'accesso ai conti intestati al coniuge del contribuente -, una tale limitazione verrebbe illogicamente ad eludere lo scopo della stessa previsione normativa: ed infatti "premesso che rappresenta un espediente normale l'intestazione a nome del coniuge di un conto corrente quando il contribuente sia soggetto a verifiche fiscali, non pare esservi dubbio che l'indagine sul conto corrente cointestato e' senz'altro legittimata quando i coniugi sono co-dichiaranti; ma risulta del pari legittima siffatta indagine in ragione della connessione e della inerenza del conto intestato al coniuge al (conto intestato al) contribuente. Se la legge consente l'acquisizione delle garanzie prestate da terzi, a maggior ragione e' consentita l'acquisizione di dati relativi a conti correnti del coniuge" (cfr. Corte Cass. n. 8683/2002 cit. id. 5 sez. 12.9.2003 n. 13391 - che fonda normativamente l'indagine sui conti dei terzi sull'espresso riferimento contenuto nello stesso articolo 51, comma 2, n. 7) a tutti i rapporti comunque connessi od inerenti" ai conti del contribuente -). Alla successiva modifica della disposizione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51, n. 7), introdotta dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, articolo 1, comma 403, che ha espunto il riferimento ai conti intrattenuti "con il contribuente", mantenendo il solo riferimento alla acquisizione di dati, notizie, documenti da enti creditizi, fiduciari o da (XXXXX) s.p.a. relativi a qualsiasi rapporto od operazione effettuati "con i loro clienti" (disposizione analoga a quella, dettata in materia di II. DD. dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 7, come modificato dalla L. n. 413 del 1991, articolo 19), deve pertanto attribuirsi carattere meramente ricognitivo della piu' ampia portata prescrittiva gia' in precedenza riconosciuta alla disposizione in esame dalla costante interpretazione giurisprudenziale fornita da questa Corte." (12624/2012 cit.).

Pertanto, sempre secondo la giurisprudenza di legittimita', il parallelo Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 51, consente all'Amministrazione finanziaria di procedere alla rettifica della dichiarazione su basi presuntive, utilizzando i dati relativi ai movimenti relativi a tutti i conti correnti bancari intrattenuti dal contribuente, anche se cointestati ad un terzo estraneo all'impresa, sicche' non e' sufficiente ad escludere l'operativita' della presunzione legale il mero riferimento alla contitolarita' del conto con il coniuge non impiegato nell'azienda ed alla commistione tra consumi familiari ed attivita' imprenditoriale, essendo necessaria la prova analitica, a carico dell'interessato, dell'estraneita' ai fatti imponibili degli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria (Cass., 20981/2015).

E tanto vale anche per i conti pur esclusivamente intestati ai familiari, quando la compagine sociale, nelle societa' di capitali a ristretta base, ma a maggior ragione nelle societa' di persona come nel caso di specie, vede la struttura caratterizzata non solo dal ristretto numero di soci, ma dallo stretto rapporto parentale tra i soci medesimi.

Tanto piu' giustificata e' poi la valutazione della imputabilita' di operazioni bancarie non altrimenti spiegate, se non perche' nascondono l'effettiva riconducibilita' delle medesime alla contabilita' occultata dalla societa' sottoposta ad accertamento, quanto meno giustificata sia la portata delle suddette operazioni rispetto a titolari dei rapporti bancari privi di reddito o con reddito del tutto inadeguato all'entita' delle movimentazioni bancarie rilevate.

Va inoltre rammentato che in tema di accertamento dei redditi a mezzo di accesso ai conti correnti del contribuente, questa Corte ha affermato che la presunzione Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 32, consente all'Ufficio di riferire de plano ad operazioni imponibili i dati raccolti in sede di accesso ai conti correnti bancari del contribuente, cui e' fatta salva la prova contraria, ne' la legittimita' della utilizzazione degli elementi risultanti dalle movimentazioni bancarie e' condizionata alla previa instaurazione del contraddittorio.

Peraltro, quanto al concreto atteggiarsi dell'onere probatorio, quello dell'Amministrazione e' soddisfatto, secondo il citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare, con una prova non generica ma analitica per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili (Cass., sent. n. 10249/2017; 15857/2016). Non e' dunque sufficiente una prova generica circa ipotetiche distinte causali dell'affluire di somme sui conti correnti, ma e' necessario che il contribuente fornisca la prova analitica della riferibilita' di ogni singola movimentazione alle operazioni gia' evidenziate nelle dichiarazioni ovvero dell'estraneita' delle stesse alla sua attivita', con conseguente non rilevanza fiscale (Cass., sent. n. 21303/2013).

In particolare quello che viene richiesto al contribuente, a fronte delle risultanze bancarie addotte dalla Amministrazione, e' la specificita' della prova allegata, perche' per superare la presunzione di attribuzione dei versamenti e dei prelevamenti emergenti dal conto corrente dell'imprenditore si rende necessario che alla analiticita' della prova faccia seguito una valutazione del giudice altrettanto analitica di quanto dedotto e documentato dal contribuente (Cass., ord. n. 30786/2018).

Sempre poi con riguardo alle societa', e piu' in generale ai soggetti giuridici esercenti attivita' d'impresa, e' pacifico che l'alveo di raccolta degli elementi presuntivi, ai fini dell'accertamento del reddito occultato dal contribuente sottoposto ad accertamento, afferisce tanto ai prelevamenti quanto ai versamenti, non avendo incidenza sulla fattispecie l'intervento della Corte Costituzionale, che con la sentenza n. 228 del 2014 ha dichiarato l'incostituzionalita' del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, solo nei limiti dell'attribuzione di valore di presunzione alle operazioni bancarie di prelevamento eseguite dai lavoratori autonomi, restando pertanto pienamente legittima per tutte le operazioni, di prelevamento e di versamento, con riguardo agli esercenti attivita' d'impresa (Cass., 1519/2017; 29572/2018).

Quanto infine al vizio di motivazione, si e' affermato che la sua deduzione non attribuisce al giudice di legittimita' il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, ma la sola facolta' di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta, in

via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilita' e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicita' dei fatti ad esse sottesi, dando cosi' liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge. Ne consegue che il preteso vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorieta' della medesima, puo' legittimamente dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione (Cfr. Cass., ord. n. 12967/2018; 19547/2017; 17477/2007).

Questi principi sono tanto piu' essenziali quando si consideri che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, prevede una presunzione legale in base alla quale sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari vanno imputati a ricavi ed a fronte della quale il contribuente, in mancanza di espresso divieto normativo e per il principio di liberta' dei mezzi di prova, puo' fornire la prova contraria anche attraverso presunzioni semplici, da sottoporre comunque ad attenta verifica da parte del giudice, il quale e' tenuto ad 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., 25502/2011; 11102/2017). Cio' infatti implica una attenta valutazione di tutte le prove contrarie che il contribuente abbia allegato per giustificare la diversa destinazione delle operazioni bancarie eseguite, si' da dimostrare che quella presunzione legale non ha fondamento.

Individuati i principi di diritto applicabili alla fattispecie, l'esame della sentenza impugnata da entrambe le parti mostra con evidenza la genericita' delle argomentazioni utilizzate a supporto della decisione.

I rispettivi appelli avevano criticato le sentenze del giudice di primo grado, evidenziando incoerenze nella ricostruzione del reddito della societa'. Cio', tanto i contribuenti, con specifico riguardo a passaggi del processo verbale di constatazione, ai cui contenuti pur si riconduce la motivazione degli atti impositivi, quanto, al pari, l'Amministrazione finanziaria, che dal suo canto aveva evidenziato i salti logici e l'erronea applicazione dei principi giuridici invocati dalle pronunce, soprattutto nell'immotivata esclusione dal novero delle presunzioni legali di tutte le operazioni bancarie riconducibili ai conti corrente dei parenti e alle operazioni di prelevamento di quelli intestati ai soci.

A fronte delle censure il giudice d'appello si e' limitato a valutazioni generiche, a enunciazioni di principio, prive pero' di concreta aderenza alla fattispecie concreta oggetto del contenzioso, con una adesione alle conclusioni raggiunte dalla Commissione Provinciale, che quando non

ricadente in una motivazione apparente, e' viziata innanzitutto, e in modo assorbente, sotto il profilo dell'errore di diritto per il malgoverno dei principi sulla prova presuntiva.

Devono dunque accogliersi sia il ricorso principale dei contribuenti, sia quello incidentale della Agenzia delle Entrate.

La sentenza va pertanto cassata e il giudizio va rinviato alla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, sez. staccata di Messina, che in diversa composizione, oltre che sulla liquidazione delle spese del giudizio di legittimita', dovra' decidere attenendosi ai principi di diritto somministrati in punto di corretto governo delle norme regolatrici delle prove presuntive.

P.Q.M.

La corte accoglie il ricorso principale, accoglie quello incidentale. Cassa la sentenza e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sez. staccata di Messina, che in diversa composizione decidera' anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza