Sentenza del 03/11/2020 n. 24292 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La F.lli G. s.n. c., in persona del suo legale rappresentante p.t., nonché i soci G. P. e G. S. hanno proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 3/27/2012, depositata dalla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sez. staccata di Messina, l'11 gennaio 2012, con la quale, in riforma della decisione di primo grado, erano rigettati i ricorsi introduttivi dei contribuenti avverso gli avvisi di accertamento notificati dall'Agenzia delle entrate relativamente all'Irpef dei soci e all'Ilor della società per l'anno d'imposta 1994.

Hanno rappresentato che nel 1998 militari della GdF avviavano una verifica fiscale nei confronti della società, 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 in tempi diversi con due processi verbali di constatazione, l'uno relativo alla contestazione di imponibili della società corrispondenti alle movimentazioni bancarie dei conti correnti esaminati, l'altro afferente al recupero ad imponibile di interessi per somme versate dai soci alla società e ritenute produttive di interessi.

Erano seguiti gli avvisi di accertamento nei confronti della società e dei soci, tutti opposti, riuniti e annullati dalla Commissione tributaria provinciale di Messina, con sentenza n. 74/01/02.

La sentenza, appellata dall'Amministrazione finanziaria, era stata riformata dalla Commissione tributaria regionale sicula, che con la pronuncia ora al vaglio della Corte aveva rigettato i ricorsi introduttivi dei contribuenti. Il giudice regionale aveva sostenuto in particolare che le emergenze degli accertamenti bancari, rituali e legittimi, avevano evidenziato il maggior reddito della società, senza che i contribuenti avessero fornito prove contrarie idonee a contrastare gli addebiti dell'Ufficio.

I ricorrenti censurano con dieci motivi la sentenza: con il primo per violazione e falsa applicazione degli artt. 350 e 64 c.p.p., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., perché la Commissione, ritenendo legittimo l'iter procedimentale seguito per l'espletamento degli accertamenti bancari, non ha tenuto conto che la polizia giudiziaria non aveva rispettato le regole di acquisizione di sommarie informazioni da persone indagate; con il secondo, in subordine al primo motivo, per violazione e falsa applicazione dell'art. 32, comma 1, n. 2, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, nonché dell'art. 23 Cost., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3

c.p.c., per non aver tenuto conto che non è nei poteri della GdF invitare a comparire soggetti diversi da quelli indicati dalla legge, peraltro in locali diversi da quelli indicati dalla legge; con il terzo per violazione e falsa applicazione dell'art. 32, comma 1, n. 2, d.p.r. n. 600 del 1973, e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., per non aver considerato illegittimo l'utilizzo del meccanismo presuntivo di imputazione ad imponibile dei conti intestati ai soci e ai loro familiari; con il quarto per violazione e falsa applicazione dell'art. 32, comma 1, n. 2, d.p.r. n. 600 del 1973, nonché dell'art. 2697 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., per non aver tenuto conto che i versamenti e prelevamenti bancari possono presuntivamente ricondursi ai ricavi imponibili solo a condizione che non siano già transitati nella contabilità dell'impresa sottoposta a verifica; con il quinto per omessa motivazione su di un fatto controverso e decisivo ai fini del giudizio, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c., per non aver esaminato le prove documentali prodotte e le giustificazioni fornite dalla società; con il sesto per omessa motivazione su un fatto controverso e decisivo ai fini del giudizio, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c., per non aver reso alcuna motivazione sul perché i conti personali dei soci e dei familiari fossero stati ricondotti al reddito della società; con il settimo per violazione dell'art. 115, primo comma, c.p.c. , in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 c.p.c., per non aver tenuto conto che l'Ufficio non aveva contestato le prove allegate dai ricorrenti in giudizio; con l'ottavo per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 c.p.c., per non essersi pronunciata sulla pur eccepita violazione del principio di non contestazione; con il nono per violazione e falsa applicazione dell'art. 32, comma 1, n. 2, d.p.r. n. 600 del 1973, dell'art. 2697 c.c., nonché dell'art. 75, comma 5, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., per non aver tenuto conto dei principi di ragionevolezza e capacità contributiva nel ricondurre ogni singola operazione bancaria alla ricostruzione del reddito d'impresa; con il decimo per violazione e falsa applicazione dell'art. 32, comma 1, n. 2, d.p.r. n. 600 del 1973, dell'art. 2697 c.c., degli artt. 3 e 53 Cost., in relazione all'art. 360 primo comma, n. 3 c.p.c., per aver ricondotto ogni singola operazione bancaria nel reddito d'impresa, senza tener conto dei costi sostenuti per la loro produzione.

Hanno chiesto dunque la cassazione della sentenza, con ogni conseguente determinazione. L'Agenzia delle entrate, cui pur risulta ritualmente notificato il ricorso, non ha inteso costituirsi.

All'udienza pubblica dell'11 febbraio 2020, dopo la discussione, il P.G. e i ricorrenti hanno concluso e la causa è stata trattenuta in decisione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Il primo motivo di ricorso, con il quale i contribuenti si dolgono della violazione di regole processuali penali perché il giudice d'appello avrebbe ritenuto legittimo l'iter procedimentale seguito per l'espletamento degli accertamenti bancari, è infondato. I ricorrenti sostengono che nella decisione si ritiene che l'acquisizione della documentazione bancaria, e con essa il suo esame nel contraddittorio delle parti e la sua utilizzazione, sarebbe stata legittima perché avvenuta nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria. Con tale affermazione la Commissione tributaria non avrebbe tuttavia tenuto conto che la polizia giudiziaria doveva osservare le regole dettate dal codice di procedura penale in ordine alla acquisizione di sommarie informazioni dai titolari dei conti.

Il motivo è del tutto destituito di fondamento perché agli effetti fiscali l'acquisizione della documentazione bancaria, ancorchè avvenuta nell'alveo di indagini di natura anche penale, non necessita delle garanzie difensive prescritte negli artt. 64 e 350 c.p.p. Ciò che rileva è l'osservanza delle prescrizioni contenute nell'art. 32, comma 1 n. 2, d.p.r. n. 600 del 1973, per cui non incide sulla utilizzabilità della documentazione la circostanza che le parti interessate fossero state invitate a fornire dati o notizie presso la sede della società verificata e non presso gli uffici dei militari verificatori, tanto meno che fosse stato loro formulato l'avvertimento che le dichiarazioni avrebbero potuto essere utilizzate nei loro confronti.

Inammissibile è il secondo motivo, con cui si denuncia l'erroneità della decisione per non aver tenuto conto che va escluso dai poteri della GdF l'invitare soggetti diversi da quelli indicati dalla legge a comparire («esercenti imprese, arti e professioni»), peraltro in locali diversi da quelli indicati dalla legge.

A parte che la documentazione bancaria acquisibile è non solo quella afferente a rapporti bancari intitolati alla società, ma anche quella relativa ai soci, persino a terzi cointestatari, in ogni caso, ai fini dell'autosufficienza del motivo, non è indicato in ricorso in quale atto e in quale fase del processo sia stata sollevata questione sull'irritualità delle modalità d'indagini fiscali nei confronti di familiari dei soci.

Infondato è poi il terzo motivo, con il quale si denuncia l'illegittimo utilizzo del meccanismo presuntivo di imputazione ad imponibile dei conti intestati ai soci e alloro familiari.

Questa Corte, con orientamento da tempo consolidato, ha chiarito che in tema di accertamenti sui redditi di società di persone a ristretta base familiare, in cui rientra senz'altro il caso di specie, l'Ufficio finanziario può legittimamente utilizzare, nell'esercizio dei poteri attribuitigli dall'art. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973, le risultanze di conti correnti bancari intestati ai soci, riferendo alla società le operazioni ivi riscontrate, perché la relazione di parentela tra i soci è idonea a far presumere la sostanziale sovrapposizione tra interessi personali e societari, identificandosi gli interessi economici in concreto perseguiti dalla società con quelli propri dei soci, salva la facoltà dell'ente di dimostrare l'estraneità delle singole operazioni alla comune attività d'impresa (Cass., 30098/2018). Il principio si applica anche ai conti o ai depositi intestati ai loro familiari, che non siano soci (Cass., 12624/2012).

D'altronde, sempre secondo la giurisprudenza di legittimità, il parallelo art. 51, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, 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, sicché non è sufficiente ad escludere l'operatività della presunzione legale il mero riferimento alla contitolarità del conto con il coniuge non impiegato nell'azienda ed alla commistione tra consumi familiari ed attività imprenditoriale, essendo necessaria la prova analitica dell'estraneità ai fatti imponibili degli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria (Cass., 20981/2015).

Le ragioni del rigetto del terzo motivo implicano il rigetto anche del sesto, contenente analoghe censure.

Esaminando ora il quarto e il quinto motivo, che possono essere trattati unitariamente per la loro intrinseca connessione, con essi i ricorrenti lamentano, sotto i profili dell'errore di diritto e del vizio motivazionale, che nelle loro difese avevano evidenziato movimentazioni regolarmente registrate in contabilità e duplicazione di movimenti bancari; che già con i ricorsi introduttivi erano state fornite una pluralità di giustificazioni in ordine alla esclusione dalla contabilità della società di movimentazioni bancarie acquisite alla verifica; che era stato allegato l'estratto del libro giornale, nonché numerose fatture attive e passive, a giustificazione di molte delle operazioni e movimentazioni bancarie contestate.

Di questa documentazione il giudice d'appello non ne aveva tenuto conto, negando che i contribuenti avessero allegato prova contraria.

Sul punto in sentenza si afferma che «...è la semplice sussistenza di movimentazioni bancarie a determinare l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente». Proseguendo, il giudice afferma che «Per quanto riguarda la rideterminazione del reddito dichiarato, poiché essa è stata effettuata in base ad elementi certi rilevati dal confronto tra le scritture contabili ed i documenti acquisiti nel corso delle indagini, ne deriva che anche la pretesa risulta fondata. Sul punto va quindi condiviso il motivo di appello relativo all'erroneità della sentenza per non aver tenuto conto che l'appellato contribuente ha omesso di fornire prove contrarie idonee a contrastare le singole contestazioni dell'Ufficio.». L'affermazione è poi ribadita successivamente, riaffermandosi che i contribuenti non avrebbero fornito «alcuna prova documentale, limitandosi a semplici affermazioni ininfluenti ed irrilevanti nel processo tributario.».

In tema di accertamento dei redditi a mezzo di accesso ai conti correnti del contribuente, questa Corte ha affermato che la presunzione ex art. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973 consente all'Ufficio di riferire de plano ad operazioni imponibili i dati raccolti in sede di accesso ai conti correnti bancari del contribuente, cui è fatta salva la prova contraria; né la legittimità della utilizzazione degli elementi risultanti dalle movimentazioni bancarie è condizionata alla previa instaurazione del contraddittorio.

Peraltro, quanto al concreto atteggiarsi dell'onere probatorio, quello dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'art. 32 cit., 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 è dunque sufficiente una prova generica circa ipotetiche distinte causali dell'affluire di somme sui conti correnti, ma è necessario che il contribuente fornisca la prova analitica della riferibilità di ogni singola movimentazione alle operazioni già evidenziate nelle dichiarazioni ovvero dell'estraneità delle stesse alla sua attività, 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, è la specificità della prova allegata, perché per superare la presunzione di attribuzione dei versamenti e dei prelevamenti emergenti dal conto corrente dell'imprenditore si rende necessario che alla analiticità della prova faccia seguito una valutazione del giudice altrettanto analitica di quanto dedotto e documentato dal contribuente (Cass., ord. n. 30786/2018).

Quanto al vizio di motivazione, si è affermato che la sua deduzione non attribuisce al giudice di legittimità il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, ma la sola facoltà 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'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così 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, contraddittorietà della medesima, può 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).

Individuati i principi di diritto applicabili alla fattispecie, risulta che i ricorrenti, a fronte delle emergenze delle movimentazioni bancarie, hanno prodotto documentazione copiosa e quanto meno significativa, a giustificazione di una pluralità di operazioni ricondotte, in sede di verifica e poi di avviso di accertamento, ad imponibile della società. Hanno allegato una pluralità di fatture, attive e passive, un contratto, a giustificazione di un finanziamento di complessive £ 84.000.000. Hanno evidenziato che molte delle operazioni bancarie trovavano riscontro nel libro giornale, e pertanto erano state già contabilizzate.

Le difese risultano puntualmente confermate nella analitica riproduzione degli estremi di moltissimi assegni o di fatture, in osservanza del principio di autosufficienza. Occorreva allora che il giudice regionale, a fronte delle allegazioni del contribuente, esplicasse una analitica verifica di quanto documentato.

Al contrario nella pronuncia la Commissione regionale ha immotivatamente negato l'allegazione di prove documentali a giustificazione di molte operazioni bancarie, affermando che i contribuenti si fossero limitati ad affermazioni ininfluenti.

Con tali affermazioni il giudice d'appello non si è attenuto ai principi di diritto somministrati.

I motivi sono pertanto fondati e trovano accoglimento.

Infondati risultano invece il settimo e l'ottavo motivo, con i quali i ricorrenti sostengono che la Commissione regionale non ha tenuto conto che l'Ufficio non aveva contestato le prove allegate dai ricorrenti in giudizio, né si è pronunciata sulla pur eccepita violazione del principio di non contestazione.

Al contrario di quanto affermato dai contribuenti, il giudice d'appello ha trattato espressamente l'eccezione con cui era stato eccepito che l'Ufficio non avesse contestato le prove allegate per giustificare le operazioni bancarie recuperate ad imponibile. Ha risposto chiarendo che il non contestare quella documentazione non implicava che ad essa fosse automaticamente

attribuibile valore di prova, ciò essendo possibile solo a condizione che quella documentazione di per sé provasse dei fatti.

Osservazione condivisibile, atteso che quella documentazione doveva essere ancora valutata se idonea o meno a giustificare le operazioni bancarie emerse dalla verifica dei relativi rapporti bancari, e dunque se idonea a provare che parte o tutte le operazioni bancarie fossero state contabilizzate.

I motivi nono e decimo sono infine assorbiti dall'accoglimento del quarto e del quinto.

In conclusione la sentenza va cassata in relazione ai motivi accolti, e il processo va rinviato alla Commissione tributaria regionale sicula, che in diversa composizione, oltre che sulle spese del giudizio di legittimità, valuterà, nell'osservanza dei principi di diritto somministrati, le allegazioni documentali dei contribuenti, in particolare se esse giustifichino, ed in quale misura, le risultanze delle operazioni emergenti dai rapporti bancari verificati, ai fini dell'esatto calcolo dell'imponibile della società.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto ed il quinto motivo di ricorso, assorbiti il nono e il decimo, rigettati gli altri. Cassa la sentenza in riferimento ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sez. staccata di Messina, che in diversa composizione deciderà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il giorno 11 febbraio 2020

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza