Sentenza del 02/12/2020 n. 27469 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

1. La Commissione Tributaria Regionale della Sardegna accoglieva l'appello proposto da (XXXXX), esercente attivita' di noleggio di giochi elettromeccanici ed allevatore di bovini, avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Sassari n. 89/4/2011, con cui era stato rigettato il ricorso presentato dal contribuente contro 1"avviso di accertamento emesso nei suoi confronti dalla Agenzia delle Entrate, per l'anno 2003, ai fini IRPEF ed IRAP, sulla base dei documenti acquisiti dagli istituti di credito ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 7, da cui emergevano versamenti e prelevamenti non giustificati. La Commissione Regionale, in particolare, evidenziava che l'applicazione da parte della Agenzia della novella di cui alla L. n. 311 del 2004, che aveva modificato il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 2 era inapplicabile per l'anno di imposta 2002, in quanto aveva introdotto adempimenti ed obblighi, anche di conservazione dei dati e dei relativi documenti, prima inesistenti. Pertanto, per presumere l'esistenza di ricavi superiori a quelli contabilizzati non erano sufficienti semplici indizi, ma occorrevano "circostanze gravi, precise e concordanti, tali da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture contabili". I documenti prodotti dal contribuente, in sede di appello, poi, dimostravano che vi era stata una vendita di sughero da parte della madre del contribuente a terzi, con relativi versamenti ai figli. Il giudice di appello non si era reso conto della corrispondenza del prelevamento di cui al n. 43 per Euro 21.000,00 per l'acquisto di un appartamento, con i versamenti di cui ai nn. 2, 20, 23 e 41 per Euro 20.448,00. Quanto ai ricavi per Euro 13.5153,00 provenienti dall'attivita' di videogiochi non emergeva il "dovuto riscontro" con la contabilita', mentre era "regolare" il prestito a (XXXXX) poi da questi restituito.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate.

3. Resiste con controricorso il contribuente.

4. Il Procuratore Generale deposita memoria contenente conclusioni scritte.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione e falsa applicazione dell'articolo 2697 c.c. e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 7, (in materia di accertamento delle imposte sul reddito) e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51, comma 2, n. 7, (in materia di IVA), in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto e' erronea l'affermazione del giudice di

appello, per cui con le modifiche apportate dalla L. n. 311 del 2004, si sarebbe introdotte novita' procedurali, con cui si e' attribuita valenza probatoria a documenti che, prima di tale riforma, ne erano privi. Pertanto, per l'anno 2003, non si applica la presunzione legale relativa, introdotta solo con la L. n. 311 del 2004, ma occorrerebbero presunzioni gravi, precise e concordanti, tali da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture contabili, "per mancanza delle garanzie della loro sistematicità.

1.1.I1 motivo e' fondato.

1.2.Invero, il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, vigente nell'anno 2003 e fino al 31 dicembre 2004, prevede che "Per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono:...2) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche relativamente alle operazioni annotate nei conti, la cui copia sia stata acquisita a norma del numero 7), o rilevare a norma dell'articolo 33, commi 2 e 3".

1.3.Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, in vigore dal 1 gennaio 2005, a seguito della L. n. 311 del 2004, si discosta di poco dal contenuto della precedente disposizione prevedendo che: "Per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono:...2)invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche relativamente ai rapporti ed alle operazioni, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti a norma del n. 7), ovvero rilevatio a norma dell'articolo 33, commi 2 e 3".

1.4.In sostanza, il contenuto di tali disposizioni, con particolare riferimento alla ripartizione dell'onere della prova, e' rimasto completamente immutato.

In entrambe le norme si e' in presenza di una presunzione legale relativa che tutti i versamenti ed i prelevamenti contenuti nei conti correnti dell'imprenditore sono riferibili alla attivita' di impresa e, quindi, assoggettabili a tassazione. Trattasi di una presunzione legale relativa, sicche' il contribuente ha la possibilita' di fornire la prova contraria, dimostrando che tali somme sono state inserite nella contabilita' dell'impresa oppure sono estranee completamente a tale attivita'.

Del resto, la Corte Costituzionale (Corte Cost., 6 luglio 2000, n. 260), anche con riferimento al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 2 prima delle modifiche intervenute il 1 gennaio 2005, ad opera della L. 311 del 2004, ha chiarito che trattasi di presunzione legale relativa in favore del Fisco, con onere di prova contraria gravante sul contribuente, senza che si possa ravvisare una violazione del diritto di difesa ai sensi dell'articolo 24 Cost.. Infatti, il contribuente viene tempestivamente informato delle richieste di acquisizione delle copie dei conti, potendo egli esercitare pienamente, gia' in sede amministrativa, e quindi in sede giurisdizionale, il suo diritto a fornire documenti, dati, notizie e chiarimenti idonei a dimostrare che le risultanze dei conti non sono in contrasto con le dichiarazioni presentate o che esse non riguardano operazioni imponibili. Si e' precisato, dunque, che "il valore presuntivo assegnato dalla legge alle risultanze dei conti, con presunzione suscettibile di prova contraria, si fonda ragionevolmente sul carattere oggettivo di dette risultanze, relative a rapporti facenti

capo al contribuente" (Corte Cost., 7 luglio 2000, n. 260: anche Corte Cost., 8 giugno 2005, n. 225).

Pertanto, deve affermarsi che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione e' soddisfatto, secondo il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32 attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, trattandosi di presunzione legale relativa, 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., 29 luglio 2016, n. 15857). Infatti, in tema di accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, tutti i movimenti sui conti bancari del contribuente, siano essi accrediti che addebiti, si presumono, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 2, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51, comma 2, n. 2, riferiti all'attivita' economica del contribuente, i primi quali ricavi e i secondi quali corrispettivi versati per l'acquisto di beni e servizi reimpiegati nella produzione, spettando all'interessato fornire la prova contraria che i singoli movimenti non si riferiscono ad operazioni imponibili (Cass., 30 dicembre 2015, n. 26111).

Si e' recentemente chiarito che il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32 e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51 prevedono una "presunzione legale" in favore dell'erario che, in quanto tale, non necessita dei requisiti di gravita', precisione e concordanza richiesti dall'articolo 2729 c.c. per le presunzioni semplici, e che puo' essere superata dal contribuente attraverso una prova analitica, con specifica indicazione della riferibilita' di ogni versamento bancario, idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non attengono ad operazioni imponibili, cui consegue l'obbligo del giudice di merito di verificare con rigore l'efficacia dimostrativa delle prove offerte dal contribuente per ciascuna operazione e di dar conto espressamente in sentenza delle relative risultanze (Cass., sez. 5, 30 giugno 2020, n. 13112).

Tale presunzione legale, che fonda l'assoggettabilita' tassazione di versamenti e prelevamenti rinvenuti sul conto corrente dell'imprenditore e' superabile attraverso la prova, da parte del contribuente, che i versamenti sono registrati in contabilita' e che i prelevamenti sono serviti per pagare determinati beneficiari, anziche' costituire acquisizione di utili (Cass., sez. 5, 16 luglio 2020, n. 15161).

La Commissione regionale, escludendo la sussistenza della presunzione legale relativa di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 2, e' incorsa nell'errore di diritto nella ripartizione dell'onere della prova tra le parti, ex articolo 2697 c.c., lamentato dalla ricorrente.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5", in quanto la Commissione regionale non ha tenuto conto che il contribuente avrebbe dovuto fornire piena prova che i versamenti, effettuati sui suoi conti correnti bancari, trovavano riscontro nella contabilita' oppure che tali importi erano estranei alla propria attivita' di impresa,

e quindi irrilevanti ai fini della determinazione del reddito e della assoggettabilita' alle imposte. In particolare, il giudice di appello ha omesso di valutare la riferibilita' all'attivita' commerciale del contribuente, che svolgeva attivita' di noleggio di videogiochi, nonche' di allevatore di bovini, delle operazioni bancarie valutate dal Fisco, e segnatamente: 1) la vendita di sughero ed il versamento delle somme ai figli; 2) il versamento degli incassi di attivita' di videogiochi; 3) il prestito in denaro e la successiva restituzione; 4) l'acquisto di un appartamento. Tutte queste operazioni sono riferibili alla attivita' di impresa esercitata dal contribuente, in mancanza di una specifica prova contraria da parte sua.

2.1. Il motivo e' fondato.

2.2. Invero, deve premettersi che benche' la rubrica del secondo motivo di impugnazione faccia riferimento alla "omessa motivazione", dal corpo dello stesso emerge che la ricorrente si duole dell'omesso esame di taluni fatti specifici, con riferimento alla presunzione legale esistente in ordine ai versamenti rinvenuti sul conto corrente dell'imprenditore, ed alla connessa prova contraria che spetta al contribuente.

La sentenza di appello, peraltro, e' stata depositata il 27-2-2012, sicche' risulta applicabile il vizio di motivazione di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, modulato secondo la disciplina previgente al Decreto Legge n. 83 del 2012, che trova applicazione solo per le sentenze depositate a partire dall'11 settembre 2012. Pertanto, la ricorrente deduce, piu' che l'omessa motivazione, l'omesso esame di fatti decisivi e, comunque, l'insufficienza della motivazione su specifiche questioni indicate. Non si verte, dunque, in una richiesta di rivalutazione dell'intero materiale istruttorio secondo una ricostruzione nuova e diversa da quella riservata al giudice di merito, e in questa sede non consentita; si tratta dell'omesso esame di fatti specifici che il giudice di appello ha trascurato nel rendere la motivazione della sua decisione, anche per avere ritenuto inapplicabile la presunzione legale relativa in favore del Fisco, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 2.

2.3.Va, poi, osservato che, in tema di accertamenti bancari, ove il contribuente fornisca prova analitica della natura delle movimentazioni sui propri conti in modo da superare la presunzione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32 il giudice e' tenuto ad una valutazione altrettanto analitica di quanto dedotto e documentato, non essendo a tal fine sufficiente una valutazione delle suddette movimentazioni per categorie o per gruppi (Cass., 28 novembre 2018, n. 30786; Cass., sez. 6-5, 3 maggio 2018, n. 10480)

2.4.Infatti, come detto, in materia di accertamenti bancari, sussiste l'onere probatorio gravante sul contribuente che vuole superare la presunzione legale posta dalle predette disposizioni a favore dell'Erario - che, avendo fonte legale, non necessita dei requisiti di gravita', precisione e concordanza richiesti dall'articolo 2729 c.c. per le presunzioni semplici -, di fornire non una prova generica, ma una prova analitica (sul punto, v. Cass. 26111 del 2015 e la copiosa giurisprudenza ivi richiamata) idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non sono riferibili ad operazioni imponibili, con indicazione specifica della riferibilita' di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle singole operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili (in termini, Cass. n. 18081 del 2010, n. 22179 del 2008 e n. 26018 del 2014).

A tale specifico onere di prova contraria incombente sul contribuente 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 e' gia' 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.

Al riguardo si rileva che per questa Corte, in mancanza di espresso divieto normativo e per il principio di liberta' dei mezzi di prova, il contribuente puo' fornire la prova contraria anche attraverso presunzioni semplici, dovendo in questo caso il giudice di merito "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. n. 11102 del 2017).

2.5.Il giudice di appello, con la sua scarna e confusa motivazione, non ha analizzato analiticamente ciascuna movimentazione bancaria, per palesare il ragionamento posto alla base del suo convincimento. A fronte della contestazione mossa dalla Agenzia delle Entrate e delle prove contrarie fornite dal contribuente, la Commissione Regionale avrebbe dovuto sindacare analitica mente ogni singola operazione bancaria, dando conto del ragionamento seguito per giungere alla conclusione che il contribuente aveva fornito adeguata prova contraria. Al contrario, il giudice di appello, con una motivazione "sintetica" ha inglobato in due ampie categorie le movimentazioni bancarie di versamento, venendo meno al suo obbligo di motivazione. Da un lato, infatti, ha sottolineato i versamenti che sarebbero stati effettuati dalla madre del contribuente, che avrebbe venduto del sughero, per una somma di circa Euro 40.000,00 ottenuta in contanti, ed avrebbe poi distribuito tale somma tra i due figli; dall'altro, ha ritenuto "regolare" il prestito al sig. (XXXXX). Tuttavia, dal controricorso emerge che i versamenti sono almeno n. 41 e lo stesso contribuente afferma che i versamenti nn. 2, 20, 23 e 41, sono relativi alle entrate derivanti dai versamenti effettuati dalla madre che li aveva incassati dalla vendita di sughero. Nella motivazione della sentenza del giudice di appello, pero', inizialmente si condivide che alcuni incassi (non indicati specificamente) siano riconducibili ai versamenti della madre per la vendita del sughero ("la documentazione relativa alla vendita di sughero ed i relativi versamenti esposti in conto conseguenti alla distribuzione delle somme ai figli della Sig.ra (XXXXX) sono certamente corretti ed ammissibili"). Tuttavia, subito dopo si da' una diversa spiegazione dell'accaduto e si rileva che tali versamenti (entrate) sarebbero ricollegabili all'acquisto di un immobile, in tal modo giustificando un prelevamento in data successiva ("L'Ufficio, ne' il primo giudicante si avvedono che rendendo valida l'operazione di prelevamento al n. 43 per Euro 21.000,00 riferita all'acquisto dell'appartamento all'isola (XXXXX), ha di fatto pareggiato i versamenti di cui ai nn. 2, 20, 23 e 41 inopinatamente contestati per Euro 20.448,00").

Pertanto, emerge da tale affermazione che i prelevamenti ed i versamenti sono molti di piu' di quelli indicati nella sentenza ed anche nel controricorso (appena 13 su un totale di almeno 43).

Quanto alla "regolarita'" del prestito a (XXXXX), si osserva che dallo stesso controricorso risulta che il prestito sarebbe stato concesso in data 24-1-2003 per la somma di Euro 3.200,00, e sarebbe stato restituito il 12-3-2003, quindi a distanza di appena due mesi e mezzo, per la somma di Euro 3.700,00, con applicazione di interessi in misura esorbitante.

Cio' dimostra che il giudice di appello non ha esaminato in modo analitico tutti i versamenti ed i prelevamenti.

Inoltre, era il contribuente a dover dimostrare che il versamento di Euro 13.563,00 era l'incasso proveniente dalla attivita' di videogiochi e che, quindi, era gia' stato inserito nella contabilita' di impresa ed assoggettato a tassazione. Il giudice di appello, invece, ha ritenuto che "non emerge il dovuto riscontro sui ricavi dichiarati per Euro 13.563,00 quali incassi provenienti della attivita' di videogiochi".

Inoltre, il valore meramente indiziario delle dichiarazioni rese dalla madre del contribuente, va confrontato con l'indizio altrettanto forte relativo al pagamento in contanti di sughero del valore di circa Euro 40.000,00.

3.La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Sardegna, in diversa composizione, che provvedera' anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Sardegna, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza