Sentenza del 26/07/2022 n. 23384 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Dalla sentenza impugnata risulta che:

- la Commissione tributaria provinciale di Ascoli Piceno con tre sentenze, nn. 82/03/13, 83/03/12, 84/03/12, tutte emesse in data 24/01/2012, rigettò i ricorsi proposti da B.R., nella qualità di legale rappresentante di F. Cooperativa Sociale Onlus a r.l., avverso gli avvisi di accertamento Ires ed Irap emessi a carico di F. Cooperativa Sociale Onlus a r.l. per gli anni, rispettivamente, 2004, 2005, 2006;

- B.R., nella qualifica, propose distinti appelli avverso tali sentenze, proponendo identici motivi, ai quali controdeduceva l'Agenzia delle entrate chiedendone il rigetto;

- la CTR, riunì i procedimenti per connessione oggettiva e soggettiva.

2. M.A. e B.R., entrambi in qualità di ex soci della cessata "F. Cooperativa Sociale a r.l. Onlus", hanno proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale delle Marche (di seguito, "CTR"), di cui in epigrafe.

2. Con tale pronuncia la CTR ha rigettato gli appelli riuniti, con la motivazione:

a) "La censura sub 1 è certamente infondata. Premesso che (...) legittimamente i primi giudici conformandosi ai rilievi dell'ufficio hanno ritenuto che le pur non ammesse carenze delle indagini sono imputabili essenzialmente alla mancanza di collaborazione da parte della stessa società per la omessa esibizione, nonostante la richiesta, della documentazione contabile obbligatoria; tale rilievo è perfettamente in linea con quanto risulta ex actis (v. pvc) stante che i soci B. e M., maggiormente se non unicamente impegnati nella gestione degli affari, avevano dichiarato di non essere in grado neppure di fornire la documentazione giustificativa delle movimentazioni bancarie";

b) "Sulla censura formulata sub 2 (...) posto che la stessa appellante riconosce che la società pur denominata cooperativa sociale onlus non rientrava da tale tipo di organizzazioni in quanto priva sin dalla sua costituzione dei necessari requisiti di legge (...) la pretesa tributaria (...) risulta supportata dal richiamo, per nulla censurabile, ad uno schermo sociale ingannevole circa la sussistenza dei caratteri solidaristici e sociali e quindi idoneo ad attrarre clientela (...)";

c) "(...) la censura sub 3 (...) si risolve in una richiesta al giudice di un intervento sostitutivo e non semplicemente integrativo di carente attività probatoria della parte (...)".

d) "(...) censura sub 4 (...) deve escludersi, nelle fattispecie in scrutinio, che la società abbia fornito la cosiddetta prova liberatoria atteso che l'appellante opera o richiama documentazione idonea, quali i meri prospetti riepilogativi, dalla quale peraltro non si vince in alcun modo e neppure l'estraneità alla società delle movimentazioni registrate sul conto personale della B.. La "commistione" dei conti - dato fattuale certo perchè ha ammesso dalla stessa B. agli organi di indagine - rendeva maggiormente necessaria una prova rigorosa di estraneita che dagli atti non si ricava in alcun modo ed in particolare laddove la B. ha sostenuto accrediti per lo stipendio e semplice giroconti o, ancora, nel generico assunto di avere per taluni ed imprecisi rilievi o genericamente impugnato indicato il beneficiario(...)".

e) "(...) sub 5 (...) parte appellante chiede una riforma delle pronunce in punto di sanzioni irrogate negli atti impositivi ma tale richiesta non è supportata da alcun motivo, sicchè alcun riforma della sentenza è consentita(...)".

4. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, per non aver la CTR rilevato la mancanza dell'espletamento del contraddittorio preventivo.

1.2. Con il secondo motivo i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), la nullità della sentenza per omessa motivazione là dove, in violazione dell'obbligo di cui all'art. 132 c.p.c., comma 4, "(...) non esplicita l'iter logico-giuridico in forza del quale ha ritenuto inidonea la documentazione prodotta dalla cooperativa nè che cosa non si evince nè le ragioni per cui i prospetti riepilogativi non possono assurgere a prova liberatoria, nè per quale ragione abbia considerato il beneficiario degli assegni di dubbia causale, nè infine quali siano i dati ed i documenti contenuti e/o allegati nei prospetti riepilogativi che ha valorizzato per giungere alla conclusione di non poter evincere l'estraneità della società alle movinetazioni registrate sul conto della B.".

1.3. Con il terzo motivo i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 41, per avere la CTR confermato l'avviso di accertamento ritenendo corretta la determinazione dei ricavi operata dall'Ufficio senza tener conto che con esso erano stati sommati i prelevamenti ed i versamenti bancari risultanti sia sul conto di F. Cooperativa Sociale a r.l. Onlus che su quelli del legale rapp.te, B.R., senza detrarne i costi presuntivi.

1.4. Con il quarto motivo i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, e dell'art. 2697 c.c., là dove la CTR ha erroneamente affermato che la società contribuente non avesse fornito la prova liberatoria della sua estraneità alle movimentazioni bancarie registrate sul conto di B.R. e là dove ha applicato la presunzione, in favore dell'Amministrazione in ordine alle residue movimentazioni bancarie sui conti correnti personali, stante la situazione di "commistione", in tali conti, delle operazioni riferibili alla società ed alla persona del legale rappresentante.

1.5. Con il quinto motivo i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), l'"omesso esame su fatto decisivo e controverso del giudizio", là dove si "ritiene che la documentazione prodotta non sia giustificativa (risultando prodotti meri prospetti riepilogativi e fotocopie di assegni per lo più intestati a me medesimo o accompagnati dalla generica indicazione di un beneficiario di prestazione di dubbia a causale".

2. Il primo motivo di ricorso va disatteso alle luce dei principi consolidati di questa Corte (Sez. U, 09/12/2015, n. 24823), secondo cui, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale in ambito di indagini cd. "a tavolino", ovvero di indagini che non comportino l'accesso nei locali dell'impresa o negli studi professionali del contribuente. Soltanto per i tributi armonizzati - e non e per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale - è richiesto il contraddittorio preventivo (ex plurimis, v. Cass., Sez. 5, 28/06/2016, n. 13294; Cass., Sez. 5, 09/06/2017, n. 14395; Cass., Sez. 6 - 5, 29/10/2018, n. 27420; Cass., Sez. 5, 15/01/2019, n. 701). Peraltro, come accertato dalla stessa CTR, è circostanza risultante dal p.v.c. che i contribuenti siano stati invitati ad esibire le scritture contabili e la documentazione giustificativa degli accreditamenti già in sede prodromica all'emissione dell'avviso, e che già in tale fase, alcuna giustificazione sia stata data.

2. Il secondo motivo di ricorso è inammissibile.

2.1. Come è evidente dalla motivazione sopra riportata (v. supra, p. 2 della parte narrativa), nella specie non ricorrono quelle ipotesi di anomalia motivazionale che si tramutano in violazione di legge costituzionalmente rilevante in quanto attinenti all'esistenza della motivazione in sè che si esaurisca nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico," nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile" (Sez. U. 11/03/2014 nn. 8053 e 8054), essendo la motivazione della sentenza qui impugnata non solo strutturalmente esistente, ma anche funzionalmente adeguata ad argomentare il rigetto degli appelli riuniti per l'inidoneità della documentazione prodotta a vincere la presunzione legale posta a favore dall'Ufficio in tema di indagini bancarie.

2.2 Ed invero la CTR, dopo aver evidenziato che l'accertamento fiscale a carico della società muoveva da due processi verbali di constatazione e che il secondo verbale di constatazione esitava alle indagini bancarie sui rapporti di conto corrente intrattenuti dalla Numero registro generale 10848/2014 Numero sezionale 1082/2022 Numero di raccolta generale 23384/2022 Data pubblicazione 26/07/2022 società e dai due soci, B.R., legale rappresentante, e M.A., ha confermato la legittimità della pretesa fiscale sul rilievo che, in conformità all'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità (condiviso dalla CTR con "(Cass. 11750/08, 430/08, 4601/02)"), grava sul contribuente l'onere della prova liberatoria a giustificazione delle singole operazioni bancarie per vincere la presunzione legale posta dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, commi 1 e 2, a favore dell'Ufficio.

2.3. Il motivo non sfugge ad un ulteriore profilo di inammissibilità, là dove sottende una richiesta di (ri)valutazione della documentazione bancaria prodotta in giudizio, già ritenuta inidonea allo scopo dalla CTR, il cui apprezzamento esorbita dalla cognizione del giudice di legittimità,

circoscritta alla coereneza ed alla logicità delle argomentazioni poste a base della decisione impugnata.

3. Il terzo motivo è infondato.

3.1. Ed invero, è orientamento pacifico di questa Corte, da cui non si ha motivo di discostarsi, che "(i)n tema di imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione soltanto in caso di accertamento induttivo "puro" D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 2, mentre in caso di accertamento analitico o analitico presuntivo (come in caso di indagini bancarie) è 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." (Cass., Sez. 5, 29/09/2017, n. 22868; id. Cass., Sez. 6-5, 19/04/2017, n. 9888).

3.2. Nel caso in esame, sebbene l'atto impositivo è stato emesso, in difetto della presentazione della dichiarazione dei redditi, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, nella sostanza esso è conseguito alle indagini bancarie condotte ex art. 32, comma 1, del D.P.R. cit., con la conseguenza che da induttivo puro si è tramutato in accertamento analitico-induttivo, per il quale è il contribuente ad avere l'onere di provare, ex art. 109, comma 4, D.P.R. cit., l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi, senza che l'Ufficio sia tenuto a procedere al loro riconoscimento forfettario.

4. Il quarto motivo di ricorso è inammissibile.

4.1. Va premesso che risulta incontestato che B.R. ha rivestito più ruoli all'interno della cooperativa essendone socia, Presidente del consiglio di Amministrazione e legale rappresentante, come pure è incontestato che la B. ha reso dichiarazioni alla Guardia di finanza circa il fatto che le operazioni del suo conto riguardassero anche quelle della coopertiva sociale ("le movimentazioni presenti sui miei conti personali si riferiscono ad operazioni relative anche alla cooperativa sociale Fertilità", pagina 5 del p.v.c., riportata alla pagina 9 del controricorso).

4.2. La pacificità di tali fatti non è in alcun modo messa in dubbio dai ricorrenti i quali in nessuna parte del ricorso indicano le difese spese per contestare la riferibilità alla società del conto corrente intestato alla B..

4.3. Come è evidente dal tenore delle stesse deduzioni difensive, i ricorrenti pongono la questione della riferibilità del conto personale della legale rappresentante della società alla società medesima come quaestio iuris, mentre essa è, in realtà, è una quaestio facti, non rientrando nell'ambito applicativo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa, in quanto tale ricognizione è esterna al tipico vizio di sussunzione di cui allo specifico parametro di censura inerendo, invece, ad una valutazione del giudice di merito sottratta al sindacato di legittimità (Cass., Sez. 1, 13/10/2017, n. 24155; Cass., Sez. 3, del 30/04/2018, n. 10320; Cass., Sez. 5, 25/09/2019, n. 23851; Cass., Sez. 1, 14/01/2019, n. 640; Cass., Sez. 1, 05/02/2019, n. 3340).

4.3. Per giunta, alcun error iuris è stato commesso dalla CTR, considerato i principi pacifici di questa Corte in tema di accertamenti bancari e del regime probatorio che ne deriva secondo cui "(i)n 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 è soddisfatto, secondo il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, mentre si determina un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili, fornendo, a tal fine, una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili" (cfr., ex multis, Cass., Sez. 5, 04/08/2010, n. 18081; Cass., Sez. 5, 29/07/2016, n. 15857; Cass., Sez. 5, 05/10/2018, n. 24422). Sulla necessità di una valutazione analitica delle movimentazioni bancarie da parte del giudice di merito, questa Corte si è più volte espressa ritenendo che se debbano essere indicati e dimostrati dal contribuente la provenienza e la destinazione dei singoli pagamenti con riferimento tanto ai termini soggettivi dei singoli rapporti attivi e passivi quanto alle diverse cause giustificative degli accrediti e dei prelievi, è pur vero che solo a fronte dell'analiticità nella deduzione del mezzo di prova o comunque delle allegazioni difensive da parte del contribuente corrisponda speculare analiticità da parte del giudice nell'esaminare quanto dedotto e documentato (cfr. Cass., Sez. 5, 31/03/ 2022, n. 10351, non massimata; Cass., Sez.5, 28/11/2018, n. 30786; Cass., Sez. 5, 01/10/2014, n. 20668; Cass., Sez. 5, 22/01/2013, n. 1418; Cass., Sez. 5, 15/03/2013, n. 6595; Cass., Sez. 5, 18/09/2013, n. 21303; Cass., Sez. 5, 12/09/2012, n. 15217).

4.4. In altri termini, al fine di superare la presunzione posta a carico del contribuente dall'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973, non è sufficiente una prova generica circa ipotetiche distinte causali dell'affluire di somme sul proprio conto corrente (come accade per il prospetto riepilogativo) ancorchè nella qualità di socio o di legale rappresentante di una società, ma è necessario che il contribuente fornisca la prova analitica della riferibilità di ogni singola movimentazione alle operazioni compiute, ovvero dell'estraneità delle stesse all'attività sociale.

5. Anche il quinto motivo di ricorso non si sottrae al sindacato di inammissibilità.

5.1. E' principio assolutamente pacifico che l'omesso esame di documenti, riconducibile al vizio di omessa motivazione su un punto decisivo della controversia ricorre solo nel caso in cui questi si rivelino idonei a fornire la prova di un fatto costitutivo, modificativo od estintivo del rapporto giuridico in contestazione, tanto da condurre ad una pronunzia diversa; ed invero, l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), riformulato dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, ha introdotto nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, ossia ad un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico - naturalistico, la cui esistenza risulti dalla sentenza o dagli atti processuali che hanno costituito oggetto di discussione tra le parti avente carattere decisivo, sicchè, in tale paradigma, non è inquadrabile la censura concernente il contenuto della documentazione allegata alla "memoria risassuntiva dei documenti datata 21.12.2010" ed indicata in ricorso, che non costituiscono "fatto storico", ma questioni ed argomentazioni difensive.

6. Al rigetto del ricorso, segue la condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle entrate, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna i ricorrenti al pagamento delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle entrate che liquida in complessivi Euro 8.500,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Quinta Civile della Corte di Cassazione, il 7 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 26 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza