Sentenza del 26/07/2022 n. 23389 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

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

2. Con tale pronuncia la CTR, previa declaratoria di cessazione della materia del contendere con riguardo a tre degli avvi di accertamento emessi nei confronti di "F. Cooperativa Sociale a r.l. Onlus" (nn. (---), (---), (---)) accolse l'appello dell'Agenzia delle entrate e rigettò quello proposto da "F. Cooperativa Sociale a r.l. Onlus" per la parte della controversia riguardante l'avviso di accertamento n. (---) per l'annualità 2003. La CTR ha ritenuto che tale avviso meritasse "piena conferma" sulla base della seguente motivazione: a) "(...) non risponde al vero che sarebbe mancato il preventivo contraddittorio, risultando tale momento di confronto attestato da plurimi incontri (con esito negativo) D.Lgs. n. 218 del 1997 ex art. 6"; b) l'Ufficio ha effettuato "(...) una valutazione delle movimentazioni bancarie aggiornata e coerente con le giustificazioni in itinere fornite dal contribuente; che peraltro è onerato dalla prova liberatoria essendo rimessa al medesimo (...) l'analisi delle singole operazioni al fine di vincere la presunzione in tema di indagini bancarie"; c) "(...) in presenza di omissioni conclamate e di una costruzione del reddito d'impresa (ricavi) che, selezionate le operazioni e non computate quelle non costituenti materie imponibili, ha correttamente applicato la presunzione legale 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 rappresentante legale, e la mancata giustificazione (risultando prodotti meri prospetti riepilogativi e fotocopie di assegni per lo più intestati "a me medesimo" o accompagnate dalla generica indicazione di un beneficiario di prestazione di dubbia provenienza)".

5. 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 e per non aver considerato che le esigenze di tutela del contribuente, che presidiano il contraddittorio preventivo di cui all'art. 12 L. cit., non possono essere integrate dalla procedura dell'accertamento con adesione.

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 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 Fertilità 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 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 aveva 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".

2. Il primo motivo di ricorso va disatteso alle luce dei principi consolidati di questa Corte (Cass., 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. 65, 29/10/2018, n. 27420; Cass., Sez. 5, 15/01/2019, n. 701). Peraltro, è incontestato che nella fattispecie in esame sia stato instaurato il contraddittorio preventivo in sede di tentativo di accertamento con adesione - facoltà e non obbligo da parte del Fisco ai sensi del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 5, (Cass., Sez. 5, 14/01/2015, n. 444) - il che ha assolto la fondamentale funzione di garantire la necessaria trasparenza dell'azione amministrativa e di consentire al contribuente un'immediata cognizione circa la vertenza.

2. Il secondo motivo di ricorso è inammissibile.

2.1. Come è evidente dalla motivazione sopra riportata (v. p. 2 dell'esposizione in fatto) 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" (Cass., 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 dell'appello circa l'inidoneità della documentazione prodotta a vincere la presunzione legale posta a favore dall'Ufficio in tema di indagini bancarie (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32).

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 correnti intrattenuti dalla società e dai due soci, B.R. e M.A., ha confermato la legittimità della pretesa fiscale non avendo il contribuente fornito la prova liberatoria a giustificazione delle singole operazioni bancarie oggetto di accertamento; sul punto, la CTR ha anche confutato la tesi dei contribuenti - fatta propia dai primi giudici - circa l'inimputabilità del ritardo nella produzione della documentazione giustificativa (secondo l'assunto dei contrinuenti, imputabile agli istituti bancari), affermando l'irrilevanza della questione in regime di inversione dell'onere della prova, gravando sul contribuente "l'attività di reperimento della documentazione utile a vincere la presunzione legale", anche in considerazione del lasso di tempo trascorso tra la verifica (2008), l'emissione dell'avviso di accertamento (2009) e l'instuarazione del giudizio (2011).

2.2. Inoltre, il motivo non sfugge ad un ulteriore profilo di inammissibilità, là dove sottende una (inammissibile) richiesta di (ri)valutazione dei fatti emergenti dalla 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, 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 cariche all'interno della cooperativa Fertilità 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., richiamata 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, 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, considerati 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 dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, 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 documentaziome 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 4.500,00, 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 Sezione Quinta Civile della Corte di Cassazione, il 7 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 26 luglio 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza