Sentenza del 31/08/2022 n. 25663 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento nei confronti di F.G.B. con cui riprendeva a tassazione, ai fini Irpef per l'anno 2010, maggiori redditi rinvenienti da un controllo sui conti correnti bancari dei quali questi era intestatario o aveva la disponibilità.

2. Contro tale atto il contribuente proponeva ricorso che la Commissione tribunale provinciale di Vicenza accoglieva, condannando l'amministrazione al pagamento delle spese processuali.

Contro tale sentenza l'Agenzia delle entrate proponeva appello che la Commissione tributaria regionale del Veneto accoglieva parzialmente; in particolare la C.T.R. riteneva fondato il ricorso introduttivo esclusivamente in riferimento ai versamenti sui conti correnti bancari intestati a Belvedere s.r.l., FG Group s.r.l. e F.M. mentre riteneva fondato l'accertamento in relazione ai rapporti di conto corrente intestati direttamente al contribuente.

A tale decisione i giudici d'appello pervenivano evidenziando che:

a) per quanto riguarda il conto corrente intestato al figlio, l'ufficio non era stato in grado di dimostrare che i versamenti sullo stesso effettuati fossero di competenza del contribuente, mentre gli assegni versati erano intestati a F.M., e anche i versamenti per contanti erano stati effettuati presumibilmente da questi, perchè, ove fossero stati effettuati dal padre, si sarebbe trattato di bonifico e non di versamenti per contanti;

b) per quanto attiene ai conti correnti intestati alle società, la C.T.R. evidenziava che l'Agenzia avrebbe dovuto preliminarmente procedere contestando alle stesse società le operazioni non inserite eventualmente nel bilancio, emettendo un avviso di accertamento per maggiori ricavi e conseguentemente maggiori utili in capo ai soci in relazione alla partecipazione societaria; comunque il contribuente aveva dimostrato che queste operazioni erano state effettuate nell'interesse degli intestatari dei conti e pertanto non potevano essergli addebitate.

3. Avverso tale decisione Agenzia delle entrate propone ricorso, affidato a cinque motivi.

F.G.B. si è costituito con controricorso e ha proposto ricorso incidentale affidato a due motivi.

La causa è stata rimessa alla pubblica udienza del 7 luglio 2022, svoltasi nelle forme di cui al D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8-bis, convertito dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176, per la quale il controricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente si deve dare atto che il controricorrente aveva depositato domanda di definizione agevolata ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, con allegata prova del pagamento della prima rata.

L'Agenzia ha depositato istanza di fissazione udienza con allegata nota della Direzione provinciale di Vicenza recante il diniego della definizione agevolata, notificato il 9 marzo 2020.

La causa va quindi esaminata nel merito.

2. La controversia verte in tema di accertamenti su conti correnti bancari intestati a soggetti terzi rispetto al contribuente F.G.B. e in particolare sulla rilevanza fiscale dei versamenti su di essi effettuati.

L'Agenzia ricorrente propone 5 motivi di ricorso.

2.1. I primi due motivi di ricorso attengono al conto corrente intestato a F.M. (figlio del ricorrente, il cui nome effettivo secondo l'Agenzia sarebbe invero Andrea).

In particolare, con il primo motivo l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, dell'art. 2697 c.c., degli artt. 2727 e 2729 c.c. e degli artt. 115 e 116 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Deduce infatti che la C.T.R. abbia errato laddove ha ritenuto che l'ufficio non era stato in grado di dimostrare che i versamenti erano di competenza del contribuente, perchè gli assegni erano intestati al figlio e presumibilmente anche i versamenti per contanti erano stati effettuati dal medesimo; evidenza infatti che, in materia, l'Agenzia abbia l'onere di dimostrare la disponibilità di fatto in capo al contribuente del conto intestato a terzi e che tale prova possa essere data anche per presunzioni; nel caso di specie, il rapporto familiare e l'incontestata presenza di una delega in favore di F.G.B. ad operare sul conto del figlio erano elementi gravi, precisi e concordanti che fondavano la presunzione della disponibilità, in capo al contribuente, del conto corrente bancario intestato al figlio; che a fronte di ciò, il contribuente aveva l'onere di dare la prova della non riferibilità a ricavi di ogni singola operazione; pertanto la C.T.R. avrebbe errato sia nell'attribuire all'ufficio l'onere della prova che le singole operazioni sul conto fossero riferibili alla parte sia nell'interpretazione della gravità degli elementi sopraindicati; infine la C.T.R. avrebbe errato, laddove abbia inteso ritenere assolto l'onere probatorio gravante sul contribuente, nel dare rilievo a tal fine a circostanze e fatti del tutto generici, quali i versamenti in contanti effettuati dal figlio.

Col secondo motivo di ricorso, l'Agenzia deduce la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, lamentando la presenza di una motivazione meramente apparente perchè non si comprenderebbe se la C.T.R. abbia ritenuto che la parte aveva provato che il conto non era riferibile al contribuente o che le singole operazioni fossero giustificate, non tenendo conto del fatto che era incontestato che egli avesse la delega ad operare sul conto corrente del figlio.

2.2. Terzo, quarto e quinto motivo attengono invece ai conti correnti intestati alle società Belvedere s.r.l. e FG Group s.r.l..

Con il terzo motivo di ricorso, l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, dell'art. 2697 c.c., degli artt. 115 e 116 c.p.c. e degli artt. 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, deduce infatti che la C.T.R. abbia errato nel ritenere che l'ufficio non avrebbe dimostrato la riferibilità al F. delle operazioni sui conti intestati alle società, non tenendo adeguatamente conto del fatto che la Belvedere s.r.l. era una società di capitali a ristretta base partecipativa e familiare e che egli era socio della FC Group s.r.l. al 95 per cento mentre il residuo 5 per cento apparteneva alla figlia; quindi, sui conti societari egli aveva pieni poteri di firma.

Col quarto motivo l'Agenzia deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, lamentando che la C.T.R. non abbia tenuto conto dei dati di fatto dedotti dall'ufficio indicati nel precedente motivo, configurandosi sul punto una motivazione meramente parvente.

Con il quinto motivo l'Agenzia deduce la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, laddove la C.T.R., con motivazione apodittica e parvente, ha ritenuto che il contribuente avesse dimostrato che queste operazioni erano state effettuate nell'interesse degli intestatari dei conti e pertanto non potevano essergli addebitate, senza compiere un analitico esame delle singole operazioni contestate.

3. I primi due motivi vanno esaminati congiuntamente e sono fondati.

Nell'ambito dei poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 7, disciplina l'accertamento di tipo bancario, prevedendo la facoltà dell'ufficio di richiedere all'ente creditizio documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto con i loro clienti.

Poichè la disposizione non limita l'acquisizione della documentazione ai soli conti bancari formalmente intestati al contribuente accertato, si deve ritenere che essa può estendersi anche ai conti correnti intestati a terzi soggetti, ma alla condizione che, pur in mancanza della formale titolarità, il conto sia nella disponibilità di fatto del contribuente sottoposto a verifica fiscale; solo in presenza di tale condizione (formale intestazione ovvero disponibilità di fatto del conto), il cui onere probatorio compete all'Ufficio, diviene operante la presunzione legale stabilita dall'art. 32, comma 1, n. 2, secondo cui i versamenti rilevati sui conti intestati o riconducibili di fatto al contribuente, devono essere considerati proventi dell'attività svolta dall'interessato, con spostamento dell'onere probatorio sul contribuente, al quale spetta fornire la prova contraria alla presunzione, dimostrando che si tratti di somme comprese nella determinazione del reddito o che non abbiano rilevanza reddituale.

In altri termini, in caso di conti bancari di cui sia formalmente titolare il contribuente accertato, la presunzione che gli importi versati siano compensi è immediatamente applicabile; nel caso di conti intestati a terzi, l'ufficio, al fine di avvalersi della presunzione legale in oggetto, deve fornire la previa prova, anche per presunzioni (purchè qualificate), che il conto bancario intestato a terzi sia nell'effettiva disponibilità del contribuente, al quale pertanto sono attribuibili le movimentazioni del conto fiscalmente rilevanti (in tal senso si sono espresse più pronunce di questa Corte: Cass. 20/12/2018, n. 32974; Cass. 13/04/2012, n. 5849; Cass. 12/01/2009, n. 374).

La prova a carico dell'ufficio può avere anche carattere presuntivo purchè qualificato; Cass. n. 32974 del 2018 ha precisato pertanto che l'esistenza di stretti vincoli familiari (nella specie v'era un rapporto di coniugio) tra il contribuente accertato ed il terzo titolare del conto, per assurgere a prova presuntiva qualificata della riferibilità, in tutto o in parte, al contribuente accertato delle movimentazioni del conto corrente intestato al familiare, deve essere accompagnata dalla indicazione di altri elementi, il cui onere di allegazione è a carico dell'ufficio, idonei a dimostrare, in via logico-presuntiva, che la situazione reddituale del terzo intestatario del conto è incompatibile o comunque non può giustificare le movimentazioni riscontrate sul conto che, per tale ragione, può fondatamente ritenersi nella disponibilità effettiva del contribuente accertato.

Ancora, in particolare, il conferimento di una delega a favore del contribuente è idoneo a fondare una presunzione circa la riferibilità all'attività svolta dal medesimo delle movimentazioni (attive e passive) poste in essere sul conto corrente bancario intestato ad un terzo, gravando poi sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria (Cass. 11/09/2018, n. 22089; Cass. 20/04/2018, n. 9845).

Infine, la parte può censurare la violazione delle norme in tema di presunzioni quando il giudice di merito abbia ritenuto un fatto storico privo di gravità o di precisione o di concordanza ai fini della inferenza da esso della conseguenza ignota, così rifiutandosi di sussumere sotto la norma dell'art. 2729 c.c. fatti che avrebbero avuto le caratteristiche per esservi sussunti e, quindi, incorrendo per tale ragione in una sua falsa applicazione.

Una volta che l'ufficio abbia dato la prova della disponibilità del conto in capo al contribuente, occorre che questi offra la prova analitica dell'estraneità ai fatti imponibili degli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria (Cass. 29/07/2016, n. 15857; Cass. 04/08/2010, n. 18081).

A tali principi, costantemente affermati, occorre dare continuità, e la loro applicazione al caso di specie comporta l'accoglimento dei primi due motivi di ricorso.

3.1. La C.T.R., infatti, non ha fatto corretta applicazione di tali principi di riparto dell'onere probatorio, affermando, invero genericamente, che l'ufficio non era stato in grado di dimostrare che i versamenti effettuati erano di competenza del contribuente poichè gli assegni erano intestati al figlio e i versamenti per contanti erano stati da questi presumibilmente effettuati.

Così decidendo il giudice di appello ha quindi erratamente attribuito all'ufficio un onere probatorio più stringente (quello di dimostrare che i singoli versamenti erano di competenza del contribuente) laddove l'ufficio ha l'onere di provare la disponibilità del conto in capo al terzo, anche per presunzioni; ha erratamente negato rilevanza a due elementi gravi, precisi e concordanti (strettissimo rapporto familiare e delega ad operare sul conto del familiare), costantemente ritenuti da questa Corte sufficienti a fondare la prova presuntiva della disponibilità del conto in capo al contribuente; ha apoditticamente attribuito rilevanza, ai fini della prova liberatoria di questi, a elementi del tutto incerti (l'assegno intestato al figlio o il presumibile versamento in contanti da parte di questi) laddove il contribuente avrebbe dovuto offrire la prova analitica dell'estraneità ai fatti imponibili degli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria.

4. Terzo, quarto e quinto motivo, relativi ai conti intestati a due società di cui avrebbe la disponibilità di fatto il contribuente, vanno esaminati congiuntamente e non sono ammissibili.

La decisione della C.T.R sul punto contiene evidentemente due distinte rationes decidendi, una non subordinata all'altra, succintamente esposte ma ben distinte tra loro; con la prima la Commissione ha evidenziato che l'amministrazione avrebbe dovuto previamente procedere a contestare alle società che le operazioni non fossero inserite eventualmente nel bilancio e procedere poi ad un accertamento per maggiori utili e al conseguente recupero delle somme distribuite ai soci; con la seconda ha evidenziato che "comunque" il contribuente aveva dimostrato che le operazioni erano state effettuate nell'interesse degli intestatari dei conti e quindi non potevano essergli addebitate.

L'Agenzia, con i residui tre motivi di ricorso, censura solo quest'ultima ratio decidendi ma non la prima mentre in casi siffatti vi è l'onere del ricorrente di impugnarle entrambe, a pena di inammissibilità del ricorso per cassazione (Cass. 14/08/2020, n. 17182; Cass. 13/06/2018, n. 15399; Cass. 11/05/2018, n. 11493).

5. Deve quindi esaminarsi il ricorso incidentale, affidato a due motivi.

Con il primo F.G.B. deduce la violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, censurando la decisione che non ha ritenuto sussistente un generale obbligo di contraddittorio nel procedimento tributario laddove la norma invece prevede che l'avviso non possa essere emesso se non dopo sessanta giorni dal completamento delle operazioni di verifica.

Col secondo motivo deduce la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, poichè l'acquisizione delle informazioni bancarie sui conti dei soggetti terzi non sarebbe stata preceduta da autorizzazione del direttore centrale dell'Agenzia, rilasciata solo in riferimento ai conti del contribuente e della moglie.

5.1. Il primo motivo non è fondato, in quanto contrario ai principi posti da questa Corte (Cass., Sez. U., 09/12/2015, n. 24823) per cui in tema di tributi non armonizzati (la sentenza di appello dà atto trattarsi di riprese solo ai fini di imposte dirette e ciò trova conferma nel controricorso, pagg. 2 e 3), l'obbligo di contraddittorio è da ritenersi esistente solo in caso di espressa previsione di legge e la norma invocata non fonda un principio di carattere generale ma è applicabile solo ove l'accertamento consegua ad un accesso.

5.2. Il secondo motivo è inammissibile.

Dell'eccezione con esso riproposta non vi è traccia nella sentenza della C.T.R. e la parte, vittoriosa in primo grado, ove le riprese erano annullate per ragioni di merito, secondo quanto dalla stessa dedotto, avrebbe dovuto, nel ricorso, indicare di averle proposte non solo nel ricorso introduttivo di primo grado ma di averle anche tenute "vive" in appello, mediante la riproposizione, ove esse non fossero state oggetto di pronuncia, o con l'appello incidentale, ove esse fossero state espressamente rigettate (del resto la C.T.R. ha esaminato l'eccezione relativa al contraddittorio, evidenziando che il suo rigetto era stato oggetto di appello incidentale); nel

processo tributario, a carico della parte appellata vittoriosa in primo grado, se non sussiste alcun onere di specifica contestazione dei motivi d'appello, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 546, n. 1992, artt. 57 e 58, essendo il thema probandum già fissato in primo grado, è però suo onere quello di riproporre le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado, intendendosi le stesse altrimenti rinunciate, ex art. 56 del medesimo decreto, che ricalca l'art. 346 c.p.c. (Cass. 09/10/2020, n. 21808); D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56, nel prevedere che le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado, e non specificamente riproposte in appello, si intendono rinunciate, fa riferimento, come il corrispondente art. 346 c.p.c., all'appellato e non all'appellante, principale o incidentale che sia, in quanto l'onere dell'espressa riproposizione riguarda, nonostante l'impiego della generica espressione "non accolte", non le domande o le eccezioni respinte in primo grado, bensì solo quelle su cui il giudice non abbia espressamente pronunciato (Cass. 06/06/2018, n. 14534).

Non avendovi provveduto, deve ritenersi che il ricorrente abbia violato le prescrizioni di cui al n. 6 dell'art. 366 c.p.c., il quale impone di indicare specificamente gli atti processuali e i documenti sui quali il ricorso si fonda, mediante la riproduzione diretta o indiretta del contenuto che sorregge la censura, precisando, in quest'ultimo caso, la parte del documento cui quest'ultima corrisponde (Cass. 27/07/2017, n. 18679; Cass. 15/07/2015, n. 14784) e i dati necessari all'individuazione della sua collocazione quanto al momento della produzione nei giudizi di merito (Cass. 15/01/2019, n. 777; Cass. 18/11/2015, n. 23575).

6. Di conseguenza, vanno accolti il primo e il secondo motivo di ricorso principale; dichiarati inammissibili gli altri motivi; va rigettato il primo motivo di ricorso incidentale e dichiarato inammissibile il secondo; la sentenza va cassata, in relazione ai motivi accolti, e la causa va rinviata alla C.T.R. del Veneto, in diversa composizione, che deciderà tenendo conto dei principi espressi al par. 3, e alla quale è demandato di regolare le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e il secondo motivo di ricorso principale e dichiara inammissibili gli altri; rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata nei limiti dei motivi accolti; rinvia alla Commissione tributaria del Veneto, in diversa composizione, cui demanda la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 7 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 31 agosto 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza