

Sentenza del 15/03/2023 n. 7526 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria provinciale di Taranto, con sentenza n. 8/4/12, depositata il 20 gennaio 2012, aveva accolto il ricorso proposto dalla società B.B. Multiservice Srl contro gli avvisi di accertamento n. (Omissis) e n. (Omissis), emessi, sulla base del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza in data 12 febbraio 2009 e notificato alla signora A.A., quale liquidatore della società contribuente, aventi ad oggetto IVA, IRAP ed IRES, per gli anni di imposta 2004 e 2005.

2. La Commissione tributaria regionale, adita dall'Agenzia delle Entrate, ha rigettato l'appello fondato su due motivi:

-) il primo motivo ("Violazione e falsa applicazione dei principi che regolano la distribuzione dell'onere probatorio ex art. 2697 c.c. , in rapporto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1 , n. 2) e art. 33 , e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2 , n. 2 , e violazione conseguente dell' art. 115 c.p.c. , comma 1 ") perchè l'onere della prova incombeva sull'ente accertatore che aveva emesso i due avvisi di accertamento, e, in atti, non era stato individuato il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza il 12 febbraio 2009, perchè mai allegato al fascicolo di causa, quindi inesistente, così non consentendo ai giudici di primo grado e di secondo grado di conoscere concretamente ed analiticamente le modalità di accertamento e la documentazione contabile controllata, trattandosi la società contribuente di soggetto obbligato alla tenuta della contabilità generale con il metodo della partita doppia, alla redazione del relativo bilancio di ogni esercizio e dei registri previsti dalle disposizioni tributarie, così come previsto espressamente dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1 , punto 3) , determinandosi, così, ab origine, ai sensi dell' art. 2697 c.c. , il difetto di prova, imputabile all'ente accertatore; era di tutta evidenza che non vi era stata da parte della Commissione tributaria provinciale di Taranto alcuna violazione e falsa applicazione dei principi che regolavano la distribuzione dell'onere probatorio ex art. 2697 c.c. , in quanto i giudici di primo grado, in ossequio all' art. 115 c.p.c. , si erano attenuti scrupolosamente agli atti esibiti dalle parti in causa, ben addivenendo, così, alla loro decisione, qui pienamente condivisa, mediante la quale, tra l'altro, si premuravano di affermare che "Con la documentazione allegata la parte ha dimostrato sia il beneficiario delle disposizioni (Telecom), che la natura ed i soggetti dei versamenti in accredito (contanti dalle cabine e bonifici dei subrivenditori)";

-) il secondo motivo ("violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 , e vizio di motivazione") perchè i giudici di primo grado, nello scrutinio del primo motivo, si erano premurati di

corroborare, in modo esaustivo, la loro decisione, corredandola di tutti gli elementi richiesti dalla legge, senza trascurarne alcuno.

3. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a tre motivi.

4. A.A. resiste con controricorso.

5. La Procura Generale della Corte di Cassazione ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

6. L'Agenzia delle Entrate ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Va dichiarato, in via preliminare, il difetto di legittimazione passiva di A.A., la quale risulta essersi costituita nel presente giudizio in proprio, mentre nei giudizi di merito è stata parte la società, B.B. Multiservice Srl , nella persona del legale rappresentante A.A..

1.1 E' principio statuito da questa Corte che la qualità di parte legittimata a proporre appello o ricorso per cassazione, come a resistervi, spetta ai soggetti che abbiano formalmente assunto la veste di parte nel previo giudizio di merito (cfr. Cass., 16 gennaio 2012, n. 520 ; Cass., 19 febbraio 2013, n. 4011), con la conseguenza che va dichiarato inammissibile il controricorso depositato da un soggetto che non sia stato parte nei precedenti giudizi di merito.

1.2 La costituzione di A.A. è, in ogni caso, inammissibile per la violazione del combinato disposto di cui all' art. 370 c.p.c. e art. 366 c.p.c. , n. 4, in base al quale il controricorso deve, a pena di inammissibilità, contemplare l'esposizione dei motivi di diritto su cui si fonda, costituendone requisito essenziale (Cass., 10 aprile 2019, n. 9983 ; Cass., 3 marzo 2015, n. 4249 ; Cass., 26 maggio 2009, n. 12171).

1.3 Ne consegue che, giusta orientamento consolidato nella giurisprudenza di legittimità, alla parte che abbia depositato il controricorso privo dei motivi di diritto è preclusa qualsiasi attività processuale, sia essa diretta alla costituzione in giudizio, anche se soltanto ai fini della partecipazione alla discussione orale, sia essa finalizzata alla produzione di documenti e memorie ai sensi degli artt. 372 e 378 c.p.c. (cfr. Cass., Sez. U., 11 aprile 1981, n. 2114 ; Cass., 27 maggio 2009, n. 12381 ; Cass., 30 settembre 2011, n. 20029) e, dunque, con specifico riferimento al caso in esame, al deposito, in allegato al controricorso, della visura camerale della società B.B. Multiservice Srl .

2. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 39 ; del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51 ; dell' art. 2697 c.c. . Secondo la Commissione tributaria regionale i giudici di primo grado avevano applicato correttamente la disciplina della distribuzione dell'onere probatorio, in quanto l'Ufficio non aveva prodotto il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, impedendo così di verificare le modalità dell'accertamento e la conseguente legittimità e fondatezza dello stesso. La decisione era illegittima, perchè il processo verbale di constatazione era stato prodotto nel corso del giudizio di primo grado dalla stessa

società ricorrente, come scritto dai giudici di primo grado, a pag. 2 della sentenza ("... Allega copia del rapporto contrattuale con la Telecom, copia dei c/c con la descrizione delle operazioni di prelievo e versamento, copia delle fatture, copia del PVC della GdF con relativi allegati"). Dunque, contrariamente a quanto affermato dalla Commissione tributaria regionale dagli atti era chiaramente possibile esaminare e valutare le modalità dell'accertamento, per cui l'Ufficio aveva assolto l'onere probatorio su di esso incombente. La decisione era, comunque, errata perchè palesemente in contrasto con la disciplina della distribuzione dell'onere probatorio, in quanto il reddito di impresa era stato determinato ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1 lett. d) , in quanto la parte non aveva esibito la documentazione nè alla Agenzia, nè alla Guardia di Finanza, nonostante fosse stata regolarmente invitata, ma non si era presentata. Contrariamente, quindi, a quanto affermato dalla Commissione tributaria regionale l'Ufficio, a prescindere dal processo verbale di constatazione, negli avvisi di accertamento oggetto di contestazione, aveva esposto le ragioni poste a fondamento della pretesa tributaria, per cui era onere del contribuente fornire la prova contraria.

3. Con il secondo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 . La Commissione tributaria regionale aveva condiviso la decisione di primo grado, nella parte in cui era stato affermato che la documentazione prodotta dalla parte contribuente era idonea a dimostrare sia "il beneficiario delle disposizioni (Telecom), che la natura ed i soggetti dei versamenti in accredito (contanti dalle cabine e bonifici dei subrivenditori)" e così dicendo non aveva esaminato la puntuale eccezione di inammissibilità della produzione documentale di controparte, formulata dall'Ufficio nell'atto di appello, in quanto la mancata presentazione degli atti in sede di verifica fiscale (anche nell'ipotesi di eventuale riserva di produrli successivamente in giudizio), equivaleva al rifiuto di esibizione, con la conseguenza che tali stessi documenti non potevano, poi, essere utilizzati nel corso del processo.

4. Il terzo motivo deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 132 c.p.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , sotto il profilo della ritenuta sussistenza dell'assolvimento, da parte della società contribuente, dell'onere probatorio su di essa gravante, e, conseguentemente, del vizio di difetto di motivazione della sentenza di primo grado dedotto dall'Ufficio nell'atto di appello.

4.1 L'esame delle esposte censure porta all'accoglimento del primo motivo, con assorbimento del secondo e del terzo motivo.

4.2 Il costante insegnamento della giurisprudenza di legittimità è nel senso che, "In tema di accertamenti bancari, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51 , prevedono una presunzione legale in favore dell'erario che, in quanto tale, non necessita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall' art. 2729 c.c. , per le presunzioni semplici, e che può essere superata dal contribuente attraverso una prova analitica, con specifica indicazione della riferibilità 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., 5 ottobre 2022, n. 28858 ; Cass., 30 giugno 2020, m. 13112 ; Cass., 3 maggio 2018, n. 10480).

Nel dettaglio, poi, la prova deve essere "idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non sono riferibili ad operazioni imponibili, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle singole operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili (Cass., 30 giugno 2020, n. 13112 , citata, in motivazione).

A tale dimensionamento dell'onere della prova gravante 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, e, dall'altro, di dare espressamente conto in sentenza delle risultanze di quella verifica (Cass., 18 novembre 2021, n. 35258).

4.3 Ciò posto, la sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione dei principi suesposti, che governano la distribuzione dell'onere della prova quando la controversia scaturisce da un accertamento analitico-induttivo fondato sull'analisi delle movimentazioni bancarie, sulla base di quanto previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 , non avendo, per l'appunto, considerato l'operatività della presunzione legale a favore dell'Erario, quanto alla riferibilità delle movimentazioni ad operazioni imponibili, con conseguente onere della società contribuente di dimostrare il contrario, in modo preciso e analitico. In particolare, nel caso di specie, l'atto impositivo è stato motivato per relationem al processo verbale di constatazione, la cui avvenuta notifica al rappresentante legale della società contribuente non è stata contestata, donde la conclusione che quest'ultima è stata messa in condizione di assolvere all'onere probatorio che le incombeva, a fronte della presunzione legale operante nella fattispecie, ma tale onere non risulta essere stato specificamente assolto.

5. Per le ragioni di cui sopra, va accolto il primo motivo, con assorbimento del secondo e del terzo motivo; la sentenza impugnata va cassata, in relazione al motivo accolto, e la causa deve essere rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo e dichiara assorbiti il secondo e il terzo motivo; cassa la decisione impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia alla Corte di giustizia di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza