

Sentenza del 22/02/2025 n. 4697 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La società 'S. I. A.A. Sas di B.B. E C.' (d'ora in avanti, per brevità, Immobiliare) e B.B. e C.C. ricevevano notifica di cinque avvisi di accertamento, così distinti:

-n. (-----), relativo ad IVA ed IRAP 2004, notificato alla società;

-n. (-----), relativo ad IRPEF 2004, notificato alla B.B.;

-n. (-----), relativo ad IRPEF 2004, notificato alla A.A.;

-n. (-----), relativo ad IVA ed IRAP 2005, notificato alla società;

-n. (-----), relativo ad IRPEF 2005, notificato alla B.B.

Tutti gli avvisi di accertamento traevano origine da un'indagine finanziaria, avviata nel corso dell'anno 2007 e condotta ai sensi dell' art. 32 , comma 1, D.P.R. n. 600/1973 , sui conti correnti e sui conti di deposito e risparmio nella disponibilità della Immobiliare. Più in particolare, in data 02/08/2007, la società odierna ricorrente riceveva il Questionario n. (-----), con cui l'Agenzia delle entrate, ufficio di Gallarate, richiedeva l'esibizione della documentazione fiscale relativa agli anni 2004 e 2005. Tale richiesta veniva evasa dalla società ricorrente, la quale consegnava all'Agenzia, in data 14/09/2007, tutta la documentazione richiesta. Successivamente, l'Ufficio notificava alla ricorrente, in data 17/02/2009, l'invito a comparire n. (-----), in seguito al quale la Immobiliare depositava, in data 11/06/2009, memoria illustrativa corredata da nota di produzione documenti. Malgrado le allegazioni documentali, l'Agenzia delle entrate procedeva alla notifica, in distinte date, dei suddetti avvisi di accertamento.

Avverso gli avvisi di accertamento la società e le contribuenti proponevano distinti ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Varese, deducendo che le operazioni bancarie fossero state tutte espletate per conto dei propri clienti; l'Ufficio si costituiva nei giudizi, contestando i motivi di ricorso e chiedendo la conferma del proprio operato.

La CTP, previa riunione, con sentenza n. 63/12/2012, accoglieva quasi integralmente i ricorsi introduttivi, limitandosi a rideterminare il maggiore imponibile, per le due annualità accertate, in Euro 30.000,00, disponendo la compensazione delle spese del giudizio.

2. Contro tale decisione l'Agenzia delle entrate proponeva appello alla Commissione tributaria regionale della Lombardia; si costituivano tutte le contribuenti, chiedendo il rigetto del gravame e proponendo, altresì, appello incidentale in ordine alla carenza di motivazione sulla eccepita illegittimità delle indagini bancarie per mancata produzione della necessaria autorizzazione.

Con sentenza n. 239/27/2014, la CTR accoglieva il gravame principale rigettando i ricorsi originari delle contribuenti, così confermando l'operato dell'Amministrazione finanziaria. In particolare il giudice di appello riteneva che la documentazione allegata dalle contribuenti non fosse pertinente ed idonea a giustificare il flusso di entrate ed uscite verificato sui conti correnti.

3. Avverso la sentenza della CTR, la società nonché le contribuenti proponevano ricorso per cassazione affidato a quattro motivi:

a) violazione e falsa applicazione dell' art. 32 , comma 1, n. 2, D.P.R. n. 600/1973 , nonché dell' art. 2727 cod. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per malgoverno delle prove presuntive, non avendo l'Agenzia prodotto la documentazione delle operazioni recuperate a tassazione;

b) violazione e falsa applicazione dell' art. 32 , comma 1, n. 2, D.P.R. n. 600/1973 , nonché dell' art. 2728 cod. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per non avere tenuto conto della documentazione contabile allegata dalle ricorrenti a prova che le operazioni bancarie erano state eseguite per conto terzi;

c) omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 5, cod. proc. civ., per non avere la CTR esaminato la copiosa documentazione prodotta dalle ricorrenti;

d) violazione e falsa applicazione dell' art. 115 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, cod. proc. civ., nonché omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 5, cod. proc. civ., per non avere la CTR tenuto conto della mancata contestazione da parte dell'Ufficio della documentazione prodotta dalle contribuenti.

Resisteva l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Con l'ordinanza n. 26764/2020 questa Corte, accolti primi due motivi di ricorso, congiuntamente trattati, ed assorbiti gli altri, cassò con rinvio la pronuncia di appello e prescrisse al giudice del rinvio di rivalutare il materiale probatorio versato in atti, tenendo conto dei principi di diritto enunciati.

Dopo aver premesso gli approdi giurisprudenziali in materia di onere della prova a carico del contribuente in caso di accertamenti bancari e di onere di verifica rigorosa in capo giudice di merito circa l'efficacia dimostrativa delle prove fornite dal contribuente, questa Corte così motivava: "...è vero che dalla lettura della sentenza, e in particolare dalle argomentazioni sviluppate nelle pagg. 8 e 9 della decisione, si evince che la documentazione bancaria fosse stata allegata dall'Agenzia. È tuttavia altrettanto vero che, a fronte di una incontestata mole di documenti allegati dai contribuenti, corredati anche di un file riportante i copiosi dati versati nel

processo, il giudice d'appello si è limitato ad affermare per un verso la compiuta motivazione degli avvisi di accertamento, e per altro verso la deficienza probatoria della difesa di questi ultimi, sottolineando l'emersione di movimentazioni prevalentemente in contanti e su conti correnti intestati alla società "invece che, per come sarebbe stato più ortodosso, ai singoli clienti per conto dei quali gestiva attività mobiliari e immobiliari, di milioni di Euro all'anno, peraltro, in paradossale cambio di poche decine di migliaia di Euro (E. 10.000,00, nel 2004; E. 40.000,00, nel 2005) di provvigioni all'anno, integranti l'unico reddito dichiarato e appena sufficiente a coprire le spese, coma da modello unico".

Appare con evidenza che il giudizio della Commissione sia gravemente sommario e sintetico, sino a sfiorare l'apparenza, sulla produzione documentale allegata dalle odierne ricorrenti, in palese violazione degli obblighi di motivazione segnati dalla giurisprudenza di legittimità in tema di accertamento bancario ai sensi degli artt. 32 e 51 cit.

Trattasi in particolare di una valutazione neppure per gruppi di operazioni, già di per suo insufficiente, senza alcuno sforzo di esame analitico della documentazione, non trovandosi nella pronuncia impugnata alcun riferimento anche solo ad alcune delle prove offerte dalle contribuenti, con relativa dimostrazione della loro incongruenza. Né la prospettata enormità della documentazione esibita poteva essere motivo per formulare valutazioni così sommarie, potendo quanto meno vagliarsi l'opportunità della nomina di un consulente tecnico d'ufficio".

4. Le contribuenti riassumevano il giudizio dinanzi alla CTR della Lombardia, dinanzi alla quale si costituiva l'Agenzia delle entrate.

Con sentenza n. 208/05/2022, depositata in data 26 gennaio 2022, la CTR accoglieva il gravame dell'Agenzia delle entrate rigettando i ricorsi introduttivi della società e delle contribuenti, così confermando l'operato dell'Amministrazione finanziaria.

5. Avverso la sentenza della CTR la società nonché le contribuenti propongono ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

L'Agenzia delle entrate non ha svolto attività difensiva, rimanendo intimata.

La causa, dapprima fissata per la pubblica udienza del 05 aprile 2024, è stata, poi, fissata per la pubblica udienza del 24 gennaio 2025.

Le ricorrenti hanno depositato memoria, ex art. 378 cod. proc. civ., in data 10/01/2025, ribadendo le conclusioni già rassegnate nella memoria depositata in vista della pregressa udienza pubblica.

All'udienza pubblica del 24/01/2025 l'avvocato delle ricorrenti ha chiesto accogliersi il ricorso. Il Sostituto Procuratore Generale nella persona del dott. Tommaso Basile, ha chiesto rigettarsi il ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "violazione e falsa applicazione (art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.) dell' art. 32 , comma primo, n. 2, del D.P.R. n. 600 del 29/09/1973 e dell' art. 2727 cod. civ." le ricorrenti lamentano l'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la CTR ha dato per accertate le movimentazioni bancarie recuperate a tassazione, senza indicare specificatamente dove è stato prodotto l'elenco delle movimentazioni recuperate a tassazione.

2. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato "violazione e falsa applicazione (art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.) dell' art. 32 , comma primo, n. 2, del D.P.R. n. 600 del 29/09/1973 e dell' art. 2728 , comma secondo, cod. civ." le ricorrenti lamentano l'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la CTR ha omesso di tenere in considerazione la corposa e dettagliata documentazione prodotta dalle contribuenti, soffermandosi genericamente solo sulla pretesa anomalia di una movimentazione effettuata per una parte "in contanti" e su una asserita antieconomicità fra la movimentazione di denaro e i ricavi dell'attività.

3. Con il terzo motivo di ricorso, rubricato "omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia (art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ.)" le contribuenti lamentano il vizio di motivazione nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la CTR ha omesso del tutto di valutare la copiosa documentazione con la quale le ricorrenti hanno adempiuto al proprio onere probatorio di dimostrare che sia i versamenti che i prelievi dai conti nella disponibilità della Immobiliare sono stati effettuati per operazioni in conto terzi e, comunque, sono operazioni "neutre" non soggette ad imposizione tributaria.

4. Con il quarto motivo di ricorso, rubricato "violazione e falsa applicazione (art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.) dell' art. 115 cod. proc. civ., nonché omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia (art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ.)" le ricorrenti lamentano l'error in iudicando e il vizio di motivazione circa un punto decisivo della controversia nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la CTR non ha riconosciuto che le prove documentali versate in atti dalle ricorrenti non fossero state specificatamente contestate e, per l'effetto, costituissero piena prova della non assoggettabilità a tassazione delle movimentazioni bancarie contestate, omettendo altresì qualsivoglia motivazione sul punto certamente decisivo della controversia secondo cui, non avendo l'Agenzia delle entrate contestato specificatamente la documentazione prodotta dalle ricorrenti, la Commissione avrebbe dovuto dare come ammesse le circostanze che tutte le movimentazioni bancarie operate sui conti correnti e sui depositi a risparmio nella disponibilità della Immobiliare erano state effettuate in conto terzi nell'esercizio della propria attività e, pertanto, erano prive di rilevanza reddituale per la società.

5. Va, preliminarmente, evidenziato che i quattro motivi di ricorso sono sostanzialmente identici a quelli spiegati nel precedente ricorso per cassazione, conclusosi con l'ordinanza n. 26764 del 2020.

6. I primi due motivi di ricorso, che possono essere trattati congiuntamente perché connessi, dolendosi le ricorrenti in entrambi del non corretto esame della documentazione allegata dalle parti a supporto delle rispettive posizioni difensive (rispettivamente della mancata allegazione della prova, da parte dell'Amministrazione finanziaria, delle movimentazioni bancarie imputate

alla società, e, di contro, della mancata o erronea valutazione della documentazione contabile allegata dalle ricorrenti), sono fondati e vanno, perciò accolti.

6.1. È noto che in tema di accertamenti bancari, poiché il contribuente ha l'onere di superare la presunzione posta dagli artt. 32 , D.P.R. n. 600 del 1973 , e 51, D.P.R. n. 633 del 1972 , dimostrando in modo analitico l'estraneità di ciascuna delle operazioni a fatti imponibili, il giudice di merito è tenuto ad effettuare una verifica rigorosa in ordine all'efficacia dimostrativa delle prove fornite dallo stesso, rispetto ad ogni singola movimentazione, dandone compiutamente conto in motivazione (Cass., 10480/2018). Si è tuttavia anche avvertito che, ove il contribuente fornisca prova analitica della natura delle movimentazioni sui propri conti in modo da superare la presunzione di cui all'art. 32 cit., il giudice è 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., 30786/2018 ; 26111/2015).

6.2. La sentenza emessa all'esito del giudizio di rinvio è affetta dal medesimo deficit argomentativo e motivazionale della sentenza cassata da questa Corte con l'ordinanza n. 26764 del 2020, con l'aggravante della completa elusione del dovere, da quest'ultima imposto, di valutare funditus la documentazione prodotta dalle contribuenti.

In primo luogo la CTR persevera nell'errore, già compiuto dalla prima sentenza di appello, di ritenere pienamente compiuta dall'Ufficio la valutazione della documentazione ex adverso prodotta. Va, quindi, ribadito che trattasi di una prospettiva non accettabile, incombendo sulla CTR il dovere di procedere autonomamente alla detta valutazione, a fronte di una incontestata mole di documenti allegati dalle contribuenti (117 allegati e cd-rom), senza appiattirsi su quella già resa dall'Amministrazione finanziaria.

Secondariamente il giudice del rinvio ha posto a fondamento dell'accoglimento del gravame dell'Ufficio affermazioni apodittiche e generiche nella parte in cui: a) ha evidenziato - muovendosi sempre nel solco della appena riferita inaccettabile prospettiva - che l'Ufficio aveva condiviso le ragioni delle contribuenti su alcune movimentazioni bancarie degli anni 2004 e 2005, corroborando la conclusione già resa in termini di compiuta valutazione, da parte dell'Ufficio, di tutta la documentazione esibita dalle parti private; b) ha fatto riferimento a certa documentazione smarrita dalle contribuenti, senza precisare quale e, soprattutto, la rilevanza di tale smarrimento nel giudizio de quo; c) ha escluso la necessità di avvalersi di un CTU, come invece suggerito da questa Corte nell'ordinanza di rinvio, muovendo dalla premessa (ritenuta dalla stessa CTR priva di rilevanza giuridica) dell'esistenza, in capo alle contribuenti, di un dubbio sulla bontà della loro tesi, dubbio nascente dalla proposizione di una istanza di conciliazione giudiziale; d) ha poi escluso che le contribuenti abbiano fornito la prova relativa a tutte le operazioni bancarie 'in contanti' (come ammesso dalle stesse parti), senza considerare che tra la prova del tutto e la prova del niente vi è largo spazio per un accertamento in fatto che conduca alla riduzione (anche solo parziale) della pretesa dell'Amministrazione finanziaria; e) ha sottolineato l'antieconomicità delle operazioni emergente dalla documentazione prodotta in giudizio dalla società, introducendo, stando alla lettura della prima sentenza della CTR e

dell'ordinanza di rinvio, un profilo nuovo, senza nemmeno indicare la rilevanza concreta di tale valutazione.

6.3. Appare, quindi, con evidenza che il giudizio della Commissione sia gravemente generico e sintetico sulla produzione documentale allegata dalle odierne ricorrenti, in palese violazione degli obblighi di motivazione segnati dalla giurisprudenza di legittimità in tema di accertamento bancario ai sensi degli artt. 32 e 51 cit. e dall'ordinanza di rinvio di questa Corte n. 26764/2020.

7. I primi due motivi di ricorso vanno, quindi, accolti e, assorbiti gli altri due, la sentenza gravata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, perché provveda a rivalutare il materiale probatorio in atti, tenendo conto dei principi di diritto esposti, ed a regolare le spese dei giudizi di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie i primi due motivi di ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, perché provveda a nuovo esame nel rispetto dei principi esposti, ed a regolare le spese dei giudizi di legittimità.

Così deciso nella pubblica udienza del 24 gennaio 2025.

Depositato in Cancelleria il 22 febbraio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza