

Sentenza del 14/03/2025 n. 6855 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con avviso di accertamento n. (-----), notificato l'11 novembre 2013, emesso all'esito di verifica fiscale della Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale I di Napoli recuperava a tassazione, nei confronti della società A. M. Srl, per l'anno d'imposta 2009: a) componenti positivi di reddito asseritamente non dichiarati per Euro 769.523,20, desunti sulla base di indagini finanziarie eseguite sui conti correnti della società e dei quattro soci (in particolare, con riferimento ai conti correnti dei soci A.A. e B.B.); b) costi ritenuti non inerenti ex art. 109 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (testo unico delle imposte sui redditi), dedotti nell'esercizio verificato per Euro 432.000,00 (oltre IVA), in relazione a fatture emesse dalle società Nautica Service Srl e Nautica Interiors Srl

Sulla base di tali rilievi, pertanto, l'Ufficio determinava un maggior reddito d'impresa per complessivi Euro 1.201.523,20, rideterminando le relative imposte IRPEF, IVA ed IRAP ed irrogando le relative sanzioni

2. La società contribuente impugnava l'avviso di accertamento in questione dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli la quale, con sentenza n. 25338/44/2014, depositata il 28 ottobre 2014, rigettava il ricorso, confermando la legittimità dell'avviso in oggetto e condannando la ricorrente alla rifusione delle spese di lite.

3. Interposto gravame dalla società contribuente, la Commissione Tributaria Regionale della Campania, con sentenza n. 1795/34/2016, pronunciata il 1 dicembre 2015 e depositata in segreteria il 25 febbraio 2016, rigettava l'appello, condannando l'appellante al pagamento delle spese di giudizio.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la A. M. Srl, sulla base di sette motivi (ricorso notificato il 22 settembre 2016).

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

5. Con decreto del 15 luglio 2014 è stata quindi fissata la discussione del ricorso dinanzi a questa sezione per l'udienza pubblica del 27 novembre 2024.

A detta udienza è comparso il procuratore dell'Agenzia delle Entrate, che ha concluso come da verbale in atti.

È intervenuto il Pubblico Ministero, in persona del sost. proc. gen. dott. Aldo Ceniccola, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso in esame, come si è detto, è affidato a sette motivi.

1.1. Con il primo motivo di ricorso la A. M. Srl deduce violazione dell' art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360, comma 1, num. 4), dello stesso codice.

Rileva, in particolare, che la C.T.R. avrebbe omesso di pronunciarsi sullo specifico motivo di appello, riguardante il recupero a tassazione dei costi ritenuti indeducibili.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente eccepisce la nullità della sentenza per omessa motivazione e violazione degli artt. 111 Cost, 132 c.p.c. e 36 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , in relazione all'art. 360, comma 1, num. 4), c.p.c.

Rileva, in particolare, che, nel confermare integralmente la pretesa impositiva, la C.T.R. non giustificava in alcun modo la propria decisione in merito al secondo recupero dell'accertamento, riguardante i costi asseritamente indeducibili.

1.2.1. I due motivi in questione possono essere esaminati congiuntamente, in quanto strettamente connessi, riguardando entrambi la mancata considerazione, da parte della C.T.R., del motivo di appello riguardante la parte dell'avviso di accertamento inerente al disconoscimento dei costi per fatture emesse dalla Nautica Servizi Srl e Nautica Interiors Srl

I motivi in questione sono fondati

La questione del recupero a tassazione, da parte dell'Ufficio, di costi ritenuti non inerenti, pur sollevata con l'atto di appello, non è stata minimamente presa in considerazione dalla C.T.R., che ha analizzato soltanto i profili attinenti al primo rilievo dell'avviso di accertamento, riguardante ricavi non dichiarati accertati sulla base di indagini bancarie.

È pur vero che "non ricorre il vizio di mancata pronuncia su una eccezione di merito sollevata in appello qualora essa, anche se non espressamente esaminata, risulti incompatibile con la statuizione di accoglimento della pretesa dell'attore, deponendo per l'implicita pronuncia di rigetto dell'eccezione medesima, sicché il relativo mancato esame può farsi valere non già quale omessa pronuncia, e, dunque, violazione di una norma sul procedimento (art. 112 c.p.c.), bensì come violazione di legge e difetto di motivazione, in modo da portare il controllo di legittimità sulla conformità a legge della decisione implicita e sulla decisività del punto non preso in considerazione" (Cass. 6 novembre 2020, n. 24953 ed altre).

Tuttavia, nel caso di specie, la mancata presa in considerazione, da parte della C.T.R., del relativo motivo di appello riguarda una questione totalmente autonoma e diversa, ragion per cui la decisione sull'appello attinente al rilievo riguardante gli accertamenti bancari non è incompatibile con la mancata decisione sulla questione del recupero a tassazione dei costi

ritenuti indeducibili, in quanto l'esame di tale ultima questione avrebbe potuto comunque portare ad una decisione diversa, oppure a confermare quanto già deciso dalla C.T.R.

Sussiste, allora, il lamentato vizio di omessa pronuncia; né pare pertinente il richiamo effettuato dal P.M. alla pag. 5 della sentenza impugnata, perché riguarda altra questione (mancato riconoscimento dei costi forfettari sui ricavi extra-contabili accertati).

1.3. Con il terzo motivo di ricorso la A. M. Srl deduce violazione e falsa applicazione dell' art. 2697 c.c. e dell' art. 109 D.P.R. n. 917/1986 , in relazione all'art. 360, comma 1, num. 3), c.p.c.

Rileva che, sempre con riferimento ai costi asseritamente indeducibili, la C.T.R. avrebbe violato le regole in tema di ripartizione dell'onere della prova, essendo onere dell'Ufficio provare tale indeducibilità.

Il motivo deve ritenersi assorbito, stante l'accoglimento dei primi due motivi, e dovendo, quindi, la C.T.R. del rinvio pronunciarsi preliminarmente sulla questione della deducibilità o indeducibilità di tali costi.

1.4. Con il quarto motivo di ricorso si eccepisce violazione e falsa applicazione dell' art. 2697 c.c., nonché degli artt. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (statuto del contribuente), 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 56 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , in relazione all'art. 360, comma 1, num. 3), c.p.c.

Rileva, in particolare, che erroneamente la C.T.R. aveva ritenuto non necessaria la produzione in giudizio del processo verbale di constatazione, e che tale mancata allegazione non avesse consentito la valutazione probatoria dei fatti sui quali l'avviso di accertamento risultava sorretto.

Il motivo è inammissibile.

Il processo verbale di constatazione è stato ritualmente notificato alla parte, che quindi ne aveva piena conoscenza.

Peraltro, l'omesso deposito del p.v.c. non costituisce, di per sé, motivo di inammissibilità o improcedibilità del ricorso, potendo, al più, indurre la corte territoriale ad attivare i propri poteri di integrazione probatoria ex art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 (in tal senso Cass. 11 maggio 2021, n. 12383).

Nel caso di specie, tuttavia, la C.T.R. ha evidentemente ritenuto non necessario attivare tali poteri di integrazione probatoria, tenuto conto, evidentemente, del fatto che il p.v.c. era comunque noto alla contribuente, anche in considerazione del fatto che non viene indicato alcun concreto pregiudizio al diritto di difesa che la mancata acquisizione in giudizio avrebbe in concreto determinato.

Sul punto, mette conto evidenziare che i fatti indicati nell'atto impositivo ben possono essere richiamati per relationem al processo verbale di constatazione a suo tempo regolarmente consegnato alla Srl A. M. Srl al termine della verifica. La mera mancata produzione in giudizio di tale p.v.c. - in difetto di una specifica dimostrazione di una effettiva lesione del diritto di difesa

del contribuente - non inficia, perciò, la ricostruzione in fatto compiuta dalla C.T.R. (cfr. Cass. 19 settembre 2014, n. 19756).

1.5. Con il quinto motivo di ricorso la A. M. Srl deduce violazione e falsa applicazione dell' art. 2697 c.c. e dell' art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 , in relazione all'art. 360, comma 1, num. 3), c.p.c.

Rileva, in particolare, che erroneamente la C.T.R. aveva ritenuto riferibili alla società ricorrente le movimentazioni bancarie riscontrate sul conto corrente bancario intestato alla socia C.C., essendo questa, nell'anno d'imposta in contestazione, socia per il 70% anche della società GM Assicurazioni Srl, di talché era onere dell'Ufficio dimostrare la riferibilità di tale prelevamenti soltanto alla società A. M. Srl

Il motivo è infondato.

La C.T.R., invero, ha dato conto - sulla base di un accertamento di fatto insindacabile in questa sede - dei motivi per i quali ha escluso l'imputabilità alla GM Assicurazioni Srl delle operazioni bancarie effettuate sul conto corrente della sig.ra C.C., stante la genericità ed indeterminatezza delle deduzioni in tal senso, e stante l'assenza di dichiarazione annuale dei redditi da parte della suddetta GM Assicurazioni Srl, il che escludeva la prova di possibili operazioni commerciali asseritamente effettuate nell'interesse della predetta società mediante le movimentazioni sul conto corrente personale della socia.

1.6. Con il sesto motivo la società contribuente eccepisce violazione e falsa applicazione degli artt. 32 D.P.R. n. 600/1973 e 51 D.P.R. n. 633/1972 , in relazione all'art. 360, comma 1, num. 3), c.p.c.

Rileva, in particolare, che essa, nel corso del giudizio di merito, aveva documentato tutti i beneficiari (prenditori) degli assegni emessi e considerati quali operazioni di prelevamento sul conto della socia C.C. e che la C.T.R. aveva erroneamente ritenuta tale prova non idonea a superare la presunzione secondo cui tali operazioni di prelevamento sul conto del socio costituissero redditi non dichiarati della società.

Anche tale motivo è infondato.

In linea generale, in tema di onere probatorio del contribuente nei confronti delle presunzioni fiscali relative ai movimenti bancari, quando l'Agenzia delle Entrate o gli organismi di controllo determinano un'imposta indiretta basandosi sui prelevamenti e versamenti effettuati su conto corrente bancario, il contribuente ha l'onere di fornire una prova analitica e dettagliata per dimostrare che tali movimenti non sono riconducibili ad operazioni imponibili. La presunzione posta a carico del contribuente, infatti, implica che tutti i movimenti sui conti bancari siano riferiti all'attività economica del contribuente, con i prelevamenti considerati ricavi e i versamenti come corrispettivi per l'acquisto di beni e servizi. Tuttavia, per superare questa presunzione, il contribuente deve dimostrare in modo analitico e dettagliato che i singoli movimenti non sono imputabili ad operazioni soggette a imposizione fiscale (in tal senso, da ultimo, Cass. 18 settembre 2024, n. 25043 ; Cass. 17 settembre 2024, n. 25010). Inoltre, con riferimento a conti intestati a terzi (come nel caso di specie, in cui si controverte relativamente a movimenti del

conto corrente personale della sig.ra C.C., socia della società ricorrente alla quale i ricavi presunti da tali movimentazioni sono stati imputati), è stato affermato che "le operazioni effettuate dal contribuente su conti correnti intestati a terzi legittimamente confluiscono nell'accertamento induttivo puro, ai sensi dell'art. 39, comma 2, del citato D.P.R., con la conseguenza che l'Amministrazione non è gravata di alcun ulteriore onere probatorio in punto di riferibilità dei conti al contribuente e delle somme di cui alle suddette operazioni, spettando invece allo stesso contribuente l'onere di fornire rigorosa prova contraria" (così Cass. 19 marzo 2024, n. 7360 ; v. anche Cass, 31 gennaio 2024, n. 2928).

Orbene, ciò posto, al fine di superare la presunzione reddituale dei versamenti e prelevamenti bancari, non è sufficiente che il contribuente indichi il nominativo dei beneficiari dei pagamenti, occorrendo anche la dimostrazione dello specifico nesso tra il momento del prelevamento e l'effettività e doverosità del pagamento (ben potendo, altrimenti, il sistema probatorio avvantaggiarsi di documenti di comodo o simulati). Ne consegue, pertanto, che, nel caso di specie, oltre agli assegni la ricorrente avrebbe dovuto richiamare la documentazione contabile al fine di identificare la causale di tali assegni, onde verificare che realmente gli stessi fossero stati corrisposti per eseguire un pagamento realmente dovuto in favore dei beneficiari.

1.7. Con il settimo motivo di ricorso si eccepisce la violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, num. 4), dello stesso codice.

Deduce, in particolare, la ricorrente che, con riferimento alle operazioni di prelevamento sul conto corrente della socia C.C., erroneamente la C.T.R. aveva escluso la rilevanza probatoria della documentazione bancaria prodotta, e dell'indicazione dei prenditori degli assegni prodotti, sulla base di una ritenuta commistione tra la gestione della società ed il conto corrente della socia, che non aveva mai fatto parte della tesi accertativa dell'Ufficio.

Anche tale motivo è infondato.

È evidente, infatti, che l'accertamento si basa sulla ritenuta commistione tra la gestione della società ed il conto corrente personale della socia C.C., che non ha fornito adeguate giustificazioni in merito ai relativi prelevamenti.

2. In conclusione, il ricorso deve essere accolto con riferimento al primo e secondo motivo, nel mentre il terzo motivo deve essere dichiarato assorbito, il quarto motivo deve essere dichiarato inammissibile ed il quinto, sesto e settimo motivo rigettati.

La sentenza impugnata deve quindi essere cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio, per nuovo giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e secondo motivo di ricorso, e dichiara assorbito il terzo motivo; rigetta nel resto il ricorso.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, per nuovo giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 27 novembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 14 marzo 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza