Corte di Cassazione, Sezione TRI civile

Sentenza 17 marzo 2017, n. 6947

Integrale

Accertamenti tributari - Poteri degli uffici delle imposte - - Art. 32 DPR 600 del 1973 -
Dati emergenti dai conti correnti bancari - Riferibilità ad operazioni imponibili -
Presunzione - Operatività - Prova contraria - Onere a carico del contribuente -
Sussistenza - Fondamento

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BRUSCHETTA Ernestino Luigi - Presidente

Dott. CAIAZZO Rosario - Consigliere

Dott. FUOCHI TINARELLI Giuseppe - Consigliere

Dott. TEDESCO Giuseppe - Consigliere

Dott. LUCIOTTI Lucio - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 17368/2012 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS), elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso studio dell'avvocato (OMISSIS), che lo rappresenta e difende con procura notarile del Not. Dr. (OMISSIS) in (OMISSIS) rep. n. (OMISSIS);

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 76/2011 della COMM. TRIB. REG. di FIRENZE, depositata il 27/05/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 27/02/2017 dal Consigliere Dott. LUCIO LUCIOTTI;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio, che ha concluso per l'accoglimento per quanto di ragione del ricorso;

udito per il controricorrente l'Avvocato (OMISSIS) per delega dell'Avvocato CAVALIERE che ha chiesto il rigetto.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti del geometra (OMISSIS) avviso di accertamento di maggiori redditi, di un maggiore valore della produzione ed un maggior volume di affari, rispettivamente ai fini IRPEF, IRAP ed IVA, relativamente all'anno di imposta 2004, emersi a seguito della verifica delle movimentazioni bancarie effettuate dal predetto professionista nel periodo di imposta considerato, da cui erano emersi versamenti e prelevamenti che il contribuente non era riuscito a giustificare. L'impugnazione proposta dal medesimo avverso detto atto impositivo veniva respinto dalla Commissione tributaria provinciale di Lucca, ma l'appello proposto dal contribuente veniva accolto dalla Commissione tributaria regionale della Toscana con sentenza n. 76 del 27 maggio 2011, secondo cui l'accertamento non era supportato da presunzioni gravi, precisi e concordanti in quanto non era stata messa in discussione la contabilità del contribuente, i cui redditi l'ufficio finanziario aveva accertato essere congrui rispetto agli studi di settore applicabili al contribuente, non era stata considerata la cointestazione dei rapporti bancari oggetto di verifica con la moglie del contribuente, non coinvolta nell'accertamento, non avendo l'amministrazione finanziaria proceduto ad accertare da chi fossero stati effettuati i movimenti bancari ripresi a tassazione e, infine, non era stata correttamente intesa dall'amministrazione finanziaria l'utilizzo delle ricevute bancarie (c.d. RI.BA) da parte del contribuente per ottenere dalla banca l'anticipazione degli importi fatturati.

2. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi, cui replica l'intimato con controricorso.

3. Il Collegio ha deliberato la redazione della motivazione della sentenza in forma semplificata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 2, Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51, comma 1, n. 2, articoli 2697, 2727 e 2728 c.c., per avere la CTR accolto l'appello proposto dal contribuente avverso l'atto impositivo sull'erroneo presupposto che incombesse all'amministrazione finanziaria l'onere della prova dei maggiori redditi non dichiarati dal contribuente, scaturenti da accertamenti sulle movimentazioni bancarie, nonostante le citate disposizioni ponessero una presunzione legale a favore dell'ufficio finanziario che spettava al contribuente superare dimostrando l'irrelevanza e la neutralità fiscale di ogni singola movimentazione.

2. Con il secondo subordinato motivo di ricorso la ricorrente lamenta l'insufficiente motivazione della sentenza impugnata per avere i giudici di appello ritenuto idonee a superare la presunzione legale posta a favore dell'amministrazione finanziaria dalle disposizioni tributarie in materia di accertamenti bancari, la regolare tenuta delle scritture contabili, la congruità dei redditi dichiarati dal contribuente agli studi di settore al medesimo applicabili, la cointestazione dei conti correnti con la moglie, l'utilizzo delle ricevute bancarie per i pagamenti delle fatture che non evidenziava fatti di evasione.

3. I motivi, che possono essere esaminati congiuntamente perché strettamente connessi, il primo essendo diretto a censurare la non corretta applicazione delle regole presuntive poste dalle disposizioni tributarie in materia di accertamenti bancari ed il secondo diretto a rilevare errori di giustificazione della decisione di merito sui fatti utilizzati dal decidente per ritenere superata quella presunzione, sono fondati e vanno accolti.

4. Si afferma nella sentenza impugnata che "l'accertamento sui conto correnti bancari messo in atto dall'Ufficio non può raggiungere quel grado di gravità, precisione e concordanza richiesto dalla legge per il semplice motivo che non è stata messa in discussione la contabilità seppur semplificata del contribuente", che i redditi erano congrui rispetto agli studi di settore applicabili al contribuente, che i conti correnti bancari erano cointestati alla moglie del contribuente e l'amministrazione finanziaria aveva attribuito i movimenti bancari indistintamente al professionista senza accertare chi dei due cointestatari avesse effettuato l'operazione ed infine che l'utilizzo da parte del contribuente delle ricevute bancarie per il pagamento delle fatture emesse o da emettere non evidenziava fatti di evasione fiscale.

5. Orbene, in materia di accertamenti bancari l'orientamento consolidato di questa Corte, fondato sul tenore letterale assolutamente chiaro delle disposizioni censurate, è nel senso che la riconducibilità dei versamenti effettuati dai lavoratori autonomi e dai professionisti sui propri conti correnti ai compensi dai medesimi percepiti è assistita dalla presunzione legale posta dalle predette disposizioni a favore dell'Erario, che data la fonte legale, non necessita - come erroneamente ha ritenuto la CTR - dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'articolo 2729 c.c., per le presunzioni semplici, ed è superabile soltanto dalla prova contraria fornita dal contribuente (Cass. n. 6237 del 2015 e n. 9078 del 2016),

"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 riferibilita' di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili" (Cass. sent. n. 18081 del 2010; cfr. anche sent. n. 22179 del 2008 e n. 26018 del 2014). E' quindi incorso in evidente errore di diritto, nella specie, il giudice di appello che, in relazione ai versamenti risultanti dai conti correnti del contribuente, non si e' attenuto ai principi sopra enunciati, ponendo a carico dell'Amministrazione finanziaria un onere probatorio che non le spettava.

6. A cio' deve aggiungersi che nessuna delle circostanze cui i giudici di appello hanno fatto riferimento nell'impugnata sentenza e' idonea a superare detta presunzione, non soltanto per la genericita' delle stesse, che non attengono immediatamente e direttamente alle singole movimentazioni bancarie riprese a tassazione, ma anche perche' del tutto irrilevanti allo scopo.

7. Invero, con riferimento alla questione della cointestazione al coniuge del contribuente dei rapporti bancari oggetto di accertamento, come questa Corte ha costantemente affermato, "l'operativita' della suddetta presunzione legale a carattere relativo, e la conseguente inversione dell'onere della prova si applicano" non solo in caso di contestazione, ma addirittura "nell'ipotesi di intestazione dei rapporti bancari a terzi che si ha motivo di ritenere connessi ed inerenti al reddito del contribuente (Cass. n. 27032/2007; 21454/2009); ipotesi, questa, che la giurisprudenza piu' recente, qui condivisa (Cass. n. 18869/2007; 27947/2009; 18083/2010), valorizzando, a fini probatori, la relazione di parentela, ha ravvisato nel rapporto familiare, affermando la riferibilita' al contribuente medesimo, delle operazioni riscontrate su conti correnti bancari degli indicati soggetti, salva, ovviamente, la prova contraria da parte dello stesso" (in termini, Cass. n. 16096 del 2011; v. anche Cass. n. 6232 del 2003 e n. 11145 del 2011) in quanto le somme movimentate sui conti intestati esclusivamente al coniuge del contribuente essere riferibili a quest'ultimo sulla base di elementi sintomatici come il rapporto di stretta contiguita' familiare, l'ingiustificata capacita' reddituale dei prossimi congiunti nel periodo di imposta, l'infedelta' della dichiarazione e l'attivitita' di impresa o professionale compatibile con la produzione di utili, incombendo in tali casi sul contribuente la prova che le somme rinvenute sui conti dei familiari del contribuente, sia esso amministratore o socio della societa' verificata o lavoratore autonomo o libero professionista, non siano ad esso riferibili (in termini, Cass. n. 26173 del 2011).

7.1. Pertanto, nel ritenere che il vincolo familiare fosse idoneo ad escludere la presunzione di riferibilita' all'attivitita' professionale del contribuente dei movimenti bancari dei conti cointestati alla moglie del medesimo, i giudici di appello non si sono attenuti ai suddetti principi, peraltro omettendo di considerare che l'amministrazione finanziaria aveva escluso dal recupero a tassazione una serie di movimenti bancari riconducibili inequivocabilmente al coniuge del contribuente, espressamente indicati nell'avviso di accertamento e riprodotti per autosufficienza nel ricorso (pag. 10).

8. Del tutto irrilevante sono, poi, le altre circostanze indicate dal giudice di merito, e cioe' che il contribuente avesse dichiarato un reddito congruo con gli studi di settore o la sua contabilita' fosse formalmente, ma non sostanzialmente (come attestava l'accertamento bancario), regolare, e l'utilizzo delle ricevute bancarie come forme di pagamento delle fatture emesse, avendo peraltro lo stesso contribuente ammesso - nell'atto di appello, riprodotto in parte qua nel ricorso - di essere incorso in ripetuti errori di contabilizzazione degli acconti ricevuti dai clienti e l'amministrazione finanziaria dimostrato che "la somma degli incassi frazionati non corrispondeva neanche all'importo totale delle relative fatture attive" (ricorso pag. 11).

9. Le considerazioni sopra svolte impongono, quindi, l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Toscana che rivalutera' l'intera vicenda alla stregua dei principi sopra enunciati, tenendo altresì conto che la Corte Costituzionale con sentenza n. 228 del 24 settembre 2014 ha dichiarato l'illegittimita' costituzionale del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, "limitatamente alle parole o compensi", ritenendo che la presunzione posta dalla citata norma con riferimento ai compensi percepiti dai lavoratori autonomi sia "lesiva del principio di ragionevolezza nonche' della capacita' contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attivita' professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito". E' quindi venuta meno la presunzione, che la citata disposizione poneva, di imputazione dei prelevamenti operati sui conti correnti bancari ai ricavi conseguiti nella propria attivita' dal lavoratore autonomo o dal professionista intellettuale - come e' nella specie il contribuente, di professione geometra - spostandosi, quindi, sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che i prelevamenti ingiustificati dal conto corrente bancario e non annotati nelle scritture contabili siano stati utilizzati dal libero professionista per acquisti inerenti alla produzione del reddito, conseguendone dei ricavi.

Il giudice del rinvio provvedera' anche alla regolamentazione delle spese processuali.

P.Q.M.

accoglie i motivi di ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione.