



21404.17

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 23414/2010

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 21404

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. BIAGIO VIRGILIO - Presidente - Ud. 07/04/2017
- Dott. ANTONIO GRECO - Consigliere - PU
- Dott. GIUSEPPE LOCATELLI - Consigliere -
- Dott. LAURA TRICOMI - Consigliere -
- Dott. GIOVANNI LIBERATI - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 23414-2010 proposto da:

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

- **ricorrente** -

contro

2017

(omissis) SRL;

1014

- **intimato** -

avverso la sentenza n. 36/2009 della COMM.TRIB.REG. ~~di~~
dell'Emilia Romagna
~~BOLOGNA~~, depositata il 30/06/2009;

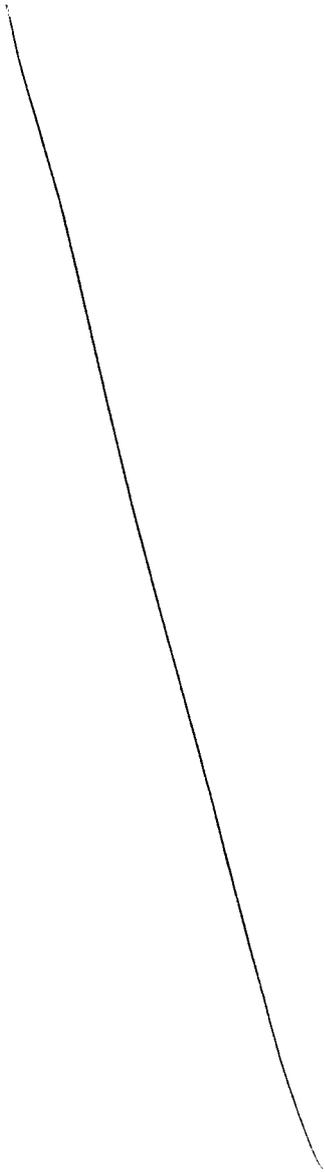
udita la relazione della causa svolta nella pubblica

Glibreci

udienza del 07/04/2017 dal Consigliere Dott. GIOVANNI
LIBERATI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. PAOLA MASTROBERARDINO che ha concluso
per l'accoglimento del 1° e 2° motivo di ricorso,
assorbiti gli altri;

udito per il ricorrente l'Avvocato (omissis) che ha
chiesto l'accoglimento.



G. Liberati

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza indicata in epigrafe la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna ha accolto l'appello proposto dalla (omissis) (omissis) S.r.l. nei confronti della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Modena n. 226/04/2006, ~~che~~ annullando l'avviso di accertamento impugnato da tale società.

A seguito di verifica fiscale eseguita dalla Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate di Mirandola aveva, infatti, rettificato le dichiarazioni Iva, Irpeg e Irpef di detta società relative all'anno d'imposta 2003, per complessivi euro 904.348, in conseguenza del rinvenimento di documentazione extracontabile dimostrativa di pratiche e comportamenti elusivi. La Commissione tributaria provinciale di Modena aveva respinto il ricorso proposto dalla società destinataria di tale accertamento, condannandola alla rifusione delle spese di giudizio.

La Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, investita della impugnazione di tale società, ha annullato detto avviso di accertamento, evidenziando la mancata produzione da parte della Agenzia delle Entrate del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, sulla base del quale era stato emesso l'avviso di accertamento, e affermando che, di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria non aveva assolto all'onere della prova sulla stessa gravante, avendo omesso, in particolare, di fornire completi elementi di fatto in ordine ai movimenti bancari e ai beneficiari dei prelievi.

2. Avverso tale sentenza ha proposto tempestivo ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidato a cinque motivi.

2.1. Con un primo motivo ha denunciato nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 36, comma 1, n. 4, d.lgs. 546/92 e dell'art. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ., evidenziando l'apparenza della motivazione della sentenza impugnata, come tale determinante la nullità della stessa, sottolineando come del processo verbale di constatazione era stata prodotta copia dalla società, e quindi esso aveva egualmente potuto essere esaminato dalla Commissione tributaria regionale pur non essendo stato prodotto dalla amministrazione; ha sottolineato, inoltre, che nella costituzione in appello l'amministrazione aveva compiutamente evidenziato tutti gli elementi sui quali si fondava l'accertamento impugnato, che quindi la Commissione tributaria regionale avrebbe potuto esaminare, con la conseguente carenza assoluta della motivazione anche sotto tale profilo.

Ha prospettato il medesimo vizio della motivazione della sentenza impugnata a proposito del rilievo dalla stessa attribuito alle decisioni favorevoli alla contribuente adottate dai giudici del lavoro dei Tribunali di Parma, Lodi e Reggio Emilia e anche alla sentenza n. 50/06/2005 della Commissione tributaria provinciale di Modena, sulla scorta della quale la Direzione provinciale del lavoro di Modena aveva disposto l'archiviazione delle violazioni contestate alla ^(omissis)

(omissis) , in quanto, tenendo conto dei limiti imposti dall'art. 2909 cod. civ. a proposito della efficacia del giudicato c.d. esterno, la Commissione tributaria regionale non aveva illustrato la medesimezza delle parti e l'assoluta identità del rapporto giuridico oggetto dei due giudizi.

2.2. Con un secondo motivo ha denunciato violazione dell'art. 115 cod. proc. civ., per l'omessa considerazione da parte della Commissione tributaria regionale della copia del processo verbale di constatazione prodotto dalla contribuente, che la stessa Commissione aveva dato atto di aver esaminato, essendo imposto al giudice di porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti indipendentemente da quella che abbia fornito la prova stessa, sicché la Commissione ben avrebbe potuto utilizzare e considerare la copia del processo verbale di constatazione prodotta dalla contribuente.

2.3. Con un terzo motivo ha denunciato violazione dell'art. 32 d.P.R. 600/73 e dell'art. 2697 cod. civ., nella parte in cui aveva ritenuto che l'onere di provare i movimenti sul conto corrente dell'Ingegnere ^(omissis), direttore tecnico della società, e i relativi beneficiari, incombesse alla amministrazione, che non aveva ad avviso della Commissione supportato le proprie contestazioni con presunzioni sufficientemente gravi, precise e concordanti, in quanto detta disposizione stabilisce una presunzione legale relativa a favore del Fisco, considerando alla stregua di ricavi tanto i versamenti quanto i prelevamenti, anche su conti di soggetti collegati alla società, salvo che il contribuente non provi che delle operazioni rilevate si è tenuto conto nella contabilità ovvero che le stesse siano non imponibili.

2.4. Con un quarto motivo ha denunciato l'insufficienza della motivazione della sentenza impugnata su un punto di fatto decisivo per la risoluzione della controversia, costituito dalla insufficiente considerazione degli aspetti di fatto esposti nell'atto di costituzione in appello della amministrazione, e, in particolare, l'irregolarità di alcune fatture e l'inesistenza di altre, giacché su tali elementi la

Commissione tributaria regionale aveva omissis ogni motivazione, negandone apoditticamente il valore presuntivo.

2.5. Con il quinto motivo ha denunciato ulteriore insufficienza della motivazione su altro punto di fatto decisivo ai fini della controversia, costituito dal valore decisivo attribuito ad alcune sentenze dei giudici del lavoro dei Tribunali di Parma, Lodi e Reggio Emilia e della sentenza n. 50/06/2005 della Commissione tributaria provinciale di Modena, sulla scorta della quale la Direzione provinciale del lavoro di Modena aveva disposto l'archiviazione delle violazioni contestate alla (omissis) , richiamando i limiti alla efficacia del giudicato esterno.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso è fondato in relazione al secondo, terzo, quarto e quinto motivo.

2. Il primo motivo, mediante il quale è stata denunciata mancanza assoluta di motivazione, sia quanto al rilievo della mancata produzione da parte della amministrazione del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, sia in ordine alla incidenza delle decisioni adottate dai giudici del lavoro dei Tribunali di Parma, Lodi e Reggio Emilia e alle determinazioni assunte dalla Direzione Provinciale del Lavoro di Modena, non è fondato.

La Commissione tributaria regionale, sia pure in forma stringata, ha, tuttavia, illustrato le ragioni poste a fondamento sia della affermazione relativa al mancato assolvimento da parte dell'amministrazione dell'onere della prova sulla stessa gravante, sia del rilievo attribuito alle suddette decisioni dei giudici del lavoro, indicate nella necessità per l'amministrazione finanziaria di assolvere l'onere della prova sulla stessa gravante, sottolineando la mancanza di elementi riguardo ai movimenti bancari e ai beneficiari dei relativi prelevamenti, e nella sussistenza di elementi significativi (costituiti dalle suddette decisioni dei giudici del lavoro) a proposito della insussistenza di condotte elusive.

Ora, pur prescindendo, per il momento, dalla condivisibilità e dalla sufficienza di tali affermazioni, esse rendono, comunque, intellegibile la decisione e le ragioni che la sorreggono, con la conseguenza che non è dato rilevare il vizio di mancanza assoluta della motivazione lamentato dalla amministrazione, che può essere ravvisato solo quando la decisione non sia intellegibile e non siano indicate le ragioni poste a suo fondamento (cfr. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 920 del 20/01/2015, Rv. 634142), né quello di apparenza della stessa, avendo la

Commissione tributaria regionale indicato gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento, analizzandoli sotto il profilo logico e giuridico, sicché, in definitiva, la doglianza risulta infondata.

3. Il secondo motivo, mediante il quale è stata denunciata violazione dell'art. 115 cod. proc. civ. è, invece, fondato.

La Commissione tributaria provinciale ha, infatti, censurato la mancata produzione da parte della amministrazione finanziaria del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, sottolineando l'esistenza del relativo onere in capo alla amministrazione finanziaria, omettendo, tuttavia, di considerare che copia di tale atto era stata prodotta in giudizio dalla (omissis)

(omissis) S.r.l., sicché, tale prova era, comunque, stata ritualmente acquisita al processo e la Commissione tributaria provinciale aveva, di conseguenza, l'obbligo, a mente della disposizione richiamata dalla ricorrente (secondo cui il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti), di valutare le risultanze di tale atto nella sua valenza oggettiva, con la conseguente violazione, nella decisione adottata, di tale disposizione, avendo il giudice dichiarato espressamente di non considerare tale elemento benché ritualmente acquisito al giudizio (cfr., al riguardo, Sez. 3, Sentenza n. 11892 del 10/06/2016, Rv. 640192; Sez. 3, Sentenza n. 20382 del 11/10/2016, Rv. 642907).

4. Anche il terzo motivo, mediante il quale è stata prospettata violazione e falsa applicazione dell'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973, per avere omesso la Commissione tributaria regionale di applicare correttamente tale disposizione, è fondato.

La Corte territoriale, nell'affermare il mancato assolvimento da parte della amministrazione dell'onere sulla stessa incombente della prova dei movimenti eseguiti sui conti correnti bancari e dei relativi prelevamenti, ha omesso di considerare che l'art. 32, comma 2, n. 2, d.P.R. n. 600 del 1973 dispone che i dati e gli elementi relativi ai rapporti e alle operazioni acquisiti e rilevati ai sensi del successivo n. 7 della disposizione (ossia tramite accertamenti sui conti correnti bancari) sono posti a base delle verifiche e degli accertamenti ai sensi dei successivi artt. 38, 39, 40 e 41, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che si riferiscono a operazioni non imponibili.

Si tratta di una presunzione legale a favore della amministrazione, in forza della quale sono considerati alla stregua di ricavi tanto i versamenti quanto i prelevamenti, a meno che il contribuente non provi che delle operazioni rilevate si è tenuto conto nella contabilità ovvero non sono imponibili. Tale presunzione legale relativa vincola, dunque, l'ufficio tributario ad assumere per certo che i movimenti bancari effettuati sui conti correnti intestati al contribuente siano a lui imputabili, senza che risulti necessario procedere all'analisi delle singole operazioni, la quale è posta a carico del contribuente, in virtù dell'inversione dell'onere della prova (Sez. 5, Sentenza n. 7766 del 21/03/2008, Rv. 602662; conf. Sez. 5, Sentenza n. 26111 del 30/12/2015, Rv. 638173; Sez. 5, Sentenza n. 15857 del 29/07/2016, Rv. 640618, nella quale è stato ribadito che "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare, con una prova non generica ma analitica per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili").

Erroneamente, pertanto, la Commissione tributaria regionale ha ritenuto che l'onere di provare la portata delle movimentazioni bancarie e i beneficiari dei prelevamenti incombesse all'amministrazione, in quanto costituiva, sulla base della ricordata presunzione, onere della (omissis) S.r.l. dimostrare di aver tenuto conto delle somme relative alle operazioni di prelevamento e versamento nelle proprie dichiarazioni o che le stesse si riferissero a operazioni non imponibili.

Ne consegue la fondatezza anche di tale motivo di ricorso.

5. Fondato risulta anche il quarto motivo di ricorso, mediante il quale è stata prospettata l'insufficienza della motivazione riguardo a un punto decisivo, costituito dalla valutazione di tutti gli elementi posti a fondamento della ripresa ai fini dell'imposta sul valore aggiunto delle fatturazioni irregolari.

Al riguardo l'amministrazione aveva sottolineato la mancata regolarizzazione di alcune fatture (conseguente alla mancanza di corrispondenza tra le descrizioni nelle stesse riportate e quelle degli allegati) e la considerazione di tali fatture nella determinazione del reddito (con esclusione di quelle ritenute

oggettivamente o soggettivamente inesistenti), ma tali elementi non sono stati adeguatamente considerate dalla Commissione tributaria regionale, che ne ha escluso, in modo apodittico, la gravità, precisione e concordanza e la contrarietà ai documenti prodotti dalla (omissis) , senza indicare questi ultimi né adeguatamente esaminare e analizzare detti elementi indicati dalla amministrazione, né singolarmente né nella loro complessiva efficacia dimostrativa, con motivazione, dunque, insufficiente.

6. Infine risulta fondato anche il quinto motivo, mediante il quale è stata prospettata l'insufficienza della motivazione in ordine a un ulteriore punto di fatto decisivo ai fini della controversia, costituito dalla rilevanza decisiva attribuita dalla Commissione tributaria regionale alle decisioni dei giudici del lavoro dei Tribunali di Parma, Lodi e Reggio Emilia e della sentenza n. 50/06/2005 della Commissione tributaria provinciale di Modena, sulla scorta delle quali la Direzione Provinciale del Lavoro di Modena ha archiviato le violazioni contestate alla (omissis) (omissis) .

Risulta insufficiente, al riguardo, l'indagine della Commissione tributaria regionale riguardo alla efficacia del giudicato c.d. esterno ai sensi dell'art. 2909 cod. civ.

Tale principio, secondo cui il giudicato fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa, entro i limiti oggettivi dati dai suoi elementi costitutivi, ovvero della "causa petendi", intesa come titolo dell'azione proposta, e del bene della vita che ne forma l'oggetto ("petitum" mediato), a prescindere dal tipo di sentenza adottato ("petitum" immediato) - è applicabile anche nel caso in cui gli atti tributari impugnati in due giudizi siano diversi, purchè sia identico l'oggetto del giudizio medesimo, riferito al rapporto tributario sottostante (Sez. 5, Sentenza n. 19310 del 22/09/2011, Rv. 618993).

Tale verifica è stata del tutto omessa dalla Commissione tributaria, che non ha in alcun modo analizzato l'oggetto di dette decisioni, sicché, anche sotto tale profilo, la motivazione della decisione impugnata risulta insufficiente, non avendo dato conto in modo adeguato delle ragioni della incidenza delle decisioni favorevoli alla (omissis) anche nella controversia all'esame della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna.

Ne consegue, pertanto, la fondatezza anche di tale motivo di ricorso.

7. In conclusione devono essere accolti il secondo, il terzo, il quarto e il quinto motivo di ricorso, e respinto il primo motivo, con la conseguente

cassazione del-la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, per nuovo esame, alla stregua delle indicazioni che precedono.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo, il terzo, il quarto e il quinto motivo di ricorso.

Rigetta il primo motivo di ricorso.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, *in diversa composizione*.

Così deciso in Roma, il 7 aprile 2017

Il Consigliere estensore

(Giovanni Liberati)

G. Liberati

Il Presidente

(Biagio Virgilio)

B. Virgilio

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
15 SET 2017



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARABONA

Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARABONA



CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 15 settembre 2017

La presente copia si compone di 9 pagine.
Diritti pagati in marche da bollo € 1.92