CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 03 – 04 – 2013 N° 8047

IVA – accertamento – accertamento bancario – potere del fisco di esaminare la documentazione dei conto correnti intestati ai soci - sussiste

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE V - TRIBUTARIA

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

Fatto

La Commissione tributaria provinciale di XXX, con sentenza n. 243/53/2004, accoglieva il ricorso della società P. Srl avverso l'avviso di rettifica Iva, per anno d'imposta 1997, con cui l'Agenzia delle entrate accertava un debito d'imposta di € 475.131,05, non riconosceva un credito di € 12.576,76, per un totale complessivamente dovuto di € 487.707,81.

Con sentenza n.5/18/2006 depositata il 15/2/2006 la Commissione Tributaria Regionale del XXX, previo espletamento di CTU contabile, accoglieva parzialmente l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, determinando il maggior imponibile Iva in € 36.443,34, riducendo al minimo di legge le relative sanzioni pecuniarie.

L'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per cassazione deducendo i seguenti motivi:

a) violazione e falsa applicazione degli articoli 51 d.p.r. 633/1972, 2697 c.c., in relazione all'art.. 360 n. tre, c.p.c., omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., rilevando di avere correttamente, in forza di presunzione, posto a base della rettifica elementi risultanti dai conto correnti bancari, essendosi, invece, la CTR, inammissibilmente, sostituita alla parte nel fornire la prova, ammettendo la CTU;

b) violazione e falsa applicazione degli articoli 51 d.p.r. 633/1972, 191 c.p.c. in relazione all'art.. 360, n. tre, c.p.c, omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360, c.p.c,, avendo il CTU e la Commissione che ne ha accolto le risultanze, ritenuto illegittimo il recupero di L. 436.500.000, relativo alla cessione di tre immobili di proprietà dei soci in mancanza di prova contraria, altrettanto illegittimo riteneva l'annullamento dei due recuperi, rispettivamente di L 212.380.389 per giroconti e di L 420.179. 504 per addebiti di titolo di credito, in mancanza prova contraria al valore presuntivo assegnato dalla legge alle risultanze dei conti.

Si costituiva con controricorso la società intimata, formulando ricorso incidentale deducendo i seguenti vizi:

a) nullità per violazione di legge e vizio di motivazione in relazione al combinato disposto degli articoli sette L. 212/2000, 56, comma cinque del d.p.r. 633/ 1972, lamentando la violazione del contraddittorio, essendo l'utilizzo dei dati bancari imprescindibilmente connesso con la partecipazione del contribuente al contraddittorio;

b) nullità per violazione di legge e vizio di motivazione in relazione al combinato disposto degli articoli 54, comma cinque, e 56 d.p.r. 633/1972, avendo l'ufficio effettuato un accertamento parziale, regolato dall'art. 54, comma cinque, d.p.r. 633/1972, invece di procedere obbligatoriamente, in via alternativa fra loro ad accertamento analitico, seppur su base presuntiva, ovvero ad accertamento induttivo;

c) mancata instaurazione del contraddittorio e conseguente violazione di legge per false ed erronea applicazione dell'art.. 51, comma due, n. due, d.p.r. 633/ 972, per non aver assicurato l'ufficio al contribuente la facoltà di una valida difesa preventiva attraverso l'effettivo contraddittorio con l'ufficio stesso;

d) contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360, n. cinque c.p.c, avendo la CTR posto a carico definitivo della società appellata le spese della CTU, compensando tra le parti le spese del giudizio.

L'Agenzia delle Entrate presentava controricorso in relazione al ricorso incidentale.

Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 6-2-2013, in cui il PG ha concluso come in epigrafe.

Motivi della decisione

1. Vanno, preliminarmente, riuniti i ricorsi, ai sensi dell'art. 335 c.p.c., trattandosi di impugnazioni avverso la medesima sentenza.

2. In relazione al primo motivo di ricorso, la censura è formulata in modo tale da risolversi in una richiesta di riesame del materiale probatorio esistente.

L'art. 51 comma 2, nn. 2) e 7), del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 accorda all'ufficio, in tema di Iva, il potere di richiedere agli istituti di credito notizie dei movimenti sui conti bancari intrattenuti dal contribuente e di presumere la loro inerenza ad operazioni imponibili, ove non si deduca e dimostri che i movimenti medesimi siano stati conteggiati nella dichiarazione annuale o siano ricollegabili ad atti non soggetti a tassazione.

Tale presunzione ha portata generale e riguarda le dichiarazioni dei redditi di qualsiasi contribuente, a prescindere dall'attività svolta.

Nel caso di specie, ancorché la motivazione della sentenza rilievi che l'opportunità di disporre la CTU è da individuarsi nell'acquisizione di "elementi di prova atti a giustificare la compatibilità delle operazioni contabili poste in essere dei soci sui loro conti correnti bancari e quelli concernenti l'attività della società", tuttavia, non essendo stata acquisita dal ctu ulteriore documentazione, in concreto, l'attività del consulente si è limitata alla valutazione delle risultanze delle prove documentali prodotte dalla società, determinando, con valutazione di merito, incensurabile in sede di legittimità, l'importo non giustificato dalla P. (€ 36.443,34) quale importo al netto di Iva non assoggettato ad imposta.

Peraltro non sarebbe logico porre a carico del (presunto) debitore la revisione critica dell'elaborazione contabile di maggiore somma, la cui spettanza egli ha inteso negare in radice (cfr Cass. Sez. U, Sentenza n. 761 del 23/01/2002)

Peraltro le prove addotte in giudizio dalla P. avevano già indotto la Commissione provinciale ad accogliere integralmente il ricorso della società e non appare sindacabile in sede di legittimità la ritenuta necessità, da parte della CTR, di farsi assistere e supportare dall'ausilio di un consulente tecnico d'ufficio, facendo analizzare le prove documentali prodotte dalla società, senza integrare tali prove, ma valutandole nella loro effettiva portata al fine di fornire un parere tecnico.

Vanno esclusi, nel caso di specie le violazioni dell'onere probatorio lamentato dalla ricorrente

Anche il secondo motivo è infondato.

Le censure lamentate, sopra riportate, rappresentano mere questioni di fatto, inammissibili, non avendo il CTU svolto un'attività interpretativa di norme, essendosi limitato a ricostruire fatti di natura contabile e tecnica, che sono stati fatti propri e condivisi dalla CTR, fondata su un accertamento di fatto non censurabile in sede di legittimità.

3. Anche il ricorso incidentale è infondato

Con riferimento al primo e terzo motivo va osservato che il relativo vizio deve obiettivamente emergere come omessa considerazione e/o trascuratezza di valutazione di una circostanza essenziale (che avrebbe potuto, con grado di certezza, portare a diversa decisione) e non può consistere nella difformità di apprezzamento di elementi di fatto e/o probatori emersi nel contraddittorio, diversamente valutate dalle parti, poiché un siffatto potere sull'apprezzamento dei fatti e delle prove spetta unicamente al giudice di merito.

I motivi di ricorso si limitano a riversare in un giudizio di cassazione sostanzialmente le critiche relative al contenuto del verbale di constatazione della Guardia di Finanza, già richiamato nella ctu, esaminato dai giudici di merito che ne hanno rilevato, con motivazione esente da censure, la parziale fondatezza.

Le censure rappresentano nient'altro che la riproposizione di tesi o difese di una parte, valutazione disattese dalla sentenza impugnata con apprezzamento di merito insindacabile in sede di legittimità.

La CTR ha, al riguardo, rilevato, escludendo la violazione del diritto di difesa, che la società era "pienamente a conoscenza dei motivi di tale riduzione, avendo essa stessa prodotto la relativa documentazione giustificativa; non può pertanto lamentarsi dell'omessa allegazione di detta nota per sostenere, in sede contenziosa, la legittimità dell'avviso di rettifica e chiederne la dichiarazione di nullità..."

Nessuna specifica contestazione risulta formulata avverso tale capo della sentenza dovendosi quindi ritenere l'avviso di rettifica correttamente motivato facendo riferimento a due p.v.c consegnati alla parte in data 23/7/1999 e 15/6/2001,

3.2 il secondo motivo difetta di autosufficienza non risultando allegata l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di primo grado, onde dar modo alla Corte di controllare "ex actis" la veridicità di tale asserzione, prima di esaminare nel merito la questione stessa. (Cass. Sez. 3, 20/10/2006, n. 22540)

Sussiste, infatti, il difetto di autosufficienza, se vengono sottopongono all'esame del Giudice di legittimità questione nuove non esaminate dai giudici di merito se non risulta dalla sentenza impugnata che la parte abbia formulato le relative questioni con il ricorso introduttivo, né -ove l'avesse proposte- che abbia "riproposto" tali questioni davanti al giudice di appello.

Peraltro rientra nel potere dell'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della previsione di legge, di scegliere il metodo di accertamento da utilizzare nel caso concreto e, pertanto, parte contribuente, in assenza di peculiarità pregiudizievoli, non ha titolo a dolersi della scelta operata (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8333 del 25/05/2012).

Infatti quando il processo verbale venga portato, anche "per relationem", a conoscenza del contribuente, questi è posto in grado di difendersi, a prescindere dal metodo - analitico o induttivo o parziale- adottato in sede di verifica, non essendo l'esistenza del potere di accertamento condizionata dal metodo adottato (cfr Cass. Sez. 5, Sentenza n. 19258 del 30/09/2005).

Anche l'ultimo motivo è infondato.

La regolamentazione delle spese del CTU non deve necessariamente seguire la regolamentazione delle spese di giudizio, in quanto ben può il giudice del merito operare una diversa valutazione, ponendo a carico di una delle parti per intero le spese di ctu, anche nel caso di compensazione delle spese di causa in relazione a ragioni contingenti, da indicare in motivazione, quali, nel caso di specie, al fine di giustificare la totalità delle spese di ctu a carico della società, nonostante la compensazione delle spese processuali tra le parti, la necessità di disporre la CTU " per chiarire una situazione derivante da una contabilità anomala poste in essere dalla società", criterio quest'ultimo la cui adozione non è censurabile in cassazione (cfr Cass. Sez. 3, Sentenza n. 315 del 11/01/2002).

Peraltro, mentre la compensazione delle spese processuali è possibile nei confronti delle parti, non può essere disposta anche nei confronti del CTU che ha, comunque, diritto al compenso ed essendo il giudice discrezionalmente, purché motivatamente, libero di regolamentare le spese processuali anche diversamente dalle spese di lite relative ai compensi professionali dei difensori.

Conseguentemente vanno rigettati sia il ricorso principale che incidentale.

La reciproca soccombenza costituisce giusto motivo di compensazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Riunisce i ricorsi, rigetta il ricorso, principale e incidentale. Dichiara compensate le spese del giudizio di legittimità.