Civile Ord. Sez. 5 Num. 2398 Anno 2023
Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA
Relatore: ANGARANO ROSANNA
Data pubblicazione: 26/01/2023

IRES IVA IRAP
AVVISO
ACCERTAMENTO

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 27465/2014 R.G. proposto da:

EDILIZIA SCARCIOLLA S.R.L., elettivamente domiciliata in Roma, Piazza Barberini, 12 presso lo studio dell'avvocato Ugo Patroni Griffi che la rappresenta e difende,

ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende,

controricorrente –

Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. BASILICATA, n. 239/14, depositata il 04/04/2014;

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 20 dicembre 2022 dal consigliere Rosanna Angarano.

Rilevato che:

1. La Edilizia Scarciolla s.r.l. ricorre, con quattro motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe. Con quest'ultima la C.t.r. ha rigettato l'appello proposto dalla contribuente avverso la sentenza con la quale la C.t.p. di Matera aveva, a propri volta, rigettato il ricorso avverso l'avviso di accertamento con il quale, per l'anno di imposta 2004, a seguito di indagini bancarie, era stato accertato un maggior reddito ed un maggior volume di affari ai fini Ires Iva ed Irap.

1.1. L'Ufficio, dopo aver rilevato che dalla documentazione contabile della società risultavano finanziamenti dei soci, Giovanni Scarciolla e Alessandro Scarciolla, incoerenti con la loro capacità contributiva, procedeva ad indagini finanziarie estese ai soci ed al loro padre, Francesco Scarciolla. Da queste ultime emergeva che svariate operazioni registrate sui conti correnti intestati a quest'ultimo erano ascrivibili ad operazioni dellla società, sebbene non trovassero riscontro nella documentazione contabile. In particolare, verificava che sul conto di quest'ultimo erano confluiti assegni e bonifici riferibili alla società. Per l'effetto, procedeva alla rettifica del reddito di quest'ultima.

1.2. La C.t.p. confermava la legittimità dell'accertamento e delle indagini bancarie. Riteneva che la rettifica fosse sorretta da presunzioni grave, precise e concordanti e dalla presenza di dati contabili anomali che non avevano trovato giustificazione in sede di contraddittorio. Rilevava, in particolare, che dalle movimentazioni bancarie erano emersi assegni emessi da terzi in favore della società, da quest'ultima girati per l'incasso al padre dei soci e che tanto confermava l'irregolarità contabile.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

1.3. La C.t.r. confermava la sentenza di primo grado rilevando che quest'ultima aveva congruamente motivato circa la legittimità dell'atto impositivo, emergente da dati contabili anomali, e che risultavano operazioni imponibili di importo differente da quello indicato in dichiarazione.

2. In data 9 dicembre 2022 il contribuente ha depositato memoria.

Considerato che:

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 53 e 35 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'art. 112 cod. proc. civ.

Assume che la sentenza non si sarebbe pronunciata su alcuni motivi di appello e censura la medesima nella parte in cui avrebbe ritenuto esente da vizi la sentenza di primo grado che, a propria volta, aveva omesso di pronunciarsi su alcuni specifici motivi.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 32 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 51 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dell'art. 2697 cod. civ. e della legge 7 agosto 1990, n. 241 in materia di accesso agli atti.

Con l'unico motivo la ricorrente muove plurime critiche. Censura la sentenza impugnata per aver ritenuto che l'Ufficio avesse agito in base a regolare autorizzazione, sebbene non risultasse che quest'ultima fosse stata mai richiesta, né nei confronti della società né nei confronti dei soci, e sebbene la medesima non fosse stata allegata all'accertamento; si duole della mancanza di un regolare contraddittorio precedente l'avviso di accertamento; aggiunge che le movimentazioni bancarie poste a base dell'avviso avevano riguardato soggetti terzi, sull'erroneo presupposto che potessero operare sui conti.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione e falsa applicazione dell'art. 163 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e dell'art. 163 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Censura la sentenza impugnata per aver violato il divieto di doppia imposizione non avendo tenuto contro del fatto che nell'istruttoria si era documentato che i maggiori ricavi attribuiti alla società si riferivano ad operazioni già fatturate e registrate. Aggiunge che, in particolare, entrambi i giudici di merito non avevano tenuto conto dell'eccezione con la quale si era evidenziato che Francesco Scarciolla, padre dei due soci, aveva finanziato, come provato nel corso dell'istruttoria, l'inizio dell'attività dei due figli; che questi ultimi, pertanto, avevano restituito le somme ricevute, provvedendo a versare il ricavato di alcune vendite direttamente sul conto del padre.

4. Con il quarto motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione e falsa applicazione degli artt. 39, primo comma, lett. d) d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e degli artt. 2697, 2727 e 2729 cod. civ. quanto alle condizioni legittimanti l'accertamento con il metodo induttivo ed il ricorso alle presunzioni.

Assume che non sussistevano i presupposti per il ricorso all'accertamento di cui agli artt. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 e 53 d.P.R. n. 633 del 1972; che non ricorrevano le condizioni per poter inficiare l'attendibilità della contabilità e prescindere dalla stessa.

5. Il primo motivo è infondato.

5.1. La ricorrente assume che la C.t.r. non si sarebbe pronunciata sui motivi di appello con i quali, ai sensi dell'art. 112 cod. proc. civ., aveva censurato la sentenza di primo grado per non aver statuito a) sulla denunciata assenza dell'autorizzazione alle indagini bancarie; b) sulla violazione delle norme in tema di riparto dell'onere probatorio; c)

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sulla violazione del principio del contraddittorio con riguardo alle risultanze bancarie. Aggiunge che la C.t.r. non si era pronunciata nemmeno sul motivo in cui si lamentava la mancata pronuncia sull'intera domanda.

Va rammentato che il vizio di omessa pronuncia implica la completa omissione del provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto e si traduce in una violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., che deve essere fatta valere esclusivamente a norma dell'art. 360, n. 4, cod. proc. civ., e non con la denuncia della violazione di norme di diritto sostanziale; il medesimo, per altro si differenzia dal vizio di omessa motivazione che presuppone l'esame della questione oggetto di doglianza da parte del giudice di merito, seppure se ne lamenti la soluzione in modo giuridicamente non corretto ovvero senza adeguata giustificazione, e va denunciato ai sensi dell'art. 360, n. 5, cod. proc. civ.

5.2. Questa Corte, poi, ha chiarito che, ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, essendo necessaria la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto; tale vizio, pertanto, non ricorre quando la decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti il rigetto o la non esaminabilità pur in assenza di una specifica argomentazione (cfr. *ex plurimis*, Cass. 29/01/2021, n. 2151; Cass. 02/04/2020, n. 7662; Cass. 30/01/2020, n. 2153). E' stato, quindi, ritenuto che non ricorre il vizio di omessa pronuncia di una sentenza di appello quando, pur non essendovi un'espressa statuizione da parte del giudice in ordine ad un motivo di impugnazione, tuttavia la decisione adottata comporti necessariamente la reiezione di tale motivo, dovendosi ritenere che tale vizio sussista solo nel caso in cui sia stata completamente omessa una decisione su di un punto che si

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

palesi indispensabile per la soluzione del caso concreto» (Cass. 04/06/2019, n. 1525).

5.3. La sentenza impugnata non incorre nel vizio denunciato, così come sopra delineato, in quanto risponde ai motivi proposti in appello.

Infatti, la C.t.r., dopo aver evocato i principi relativi al vizio di omessa pronuncia, ha rigettato l'appello affermando che quest'ultimo non aveva evidenziato alcun profilo di omissione, insufficienza o contraddittorietà della motivazione risolvendosi, piuttosto, nella prospettazione di una diversa e personale valutazione delle emergenze istruttorie. La sentenza, inoltre, ha espressamente affermato che l'Ufficio aveva agito in base a regolare autorizzazione; che non vi era stata alcuna violazione da parte della C.t.p. «degli artt. 115 e 116 c.c.» (*rectius* cod. proc. civ.) in quanto quest'ultima aveva congruamente motivato sulla legittimità dell'accertamento in ragione di quanto emergeva da dati contabili anomali. Ha aggiunto, infine, che la rettifica dei redditi era legittima, stante l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare differente da quello indicato in dichiarazione.

6. Il secondo ed il quarto motivo, da esaminarsi congiuntamente in quanto connessi, sono infondati.

6.1. Con una prima critica la ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha affermato che l'Ufficio aveva agito in base a regolare autorizzazione, sebbene, sia con il ricorso in primo grado che con l'appello, si fosse evidenziato che non risultava fosse stata richiesta alcuna autorizzazione e che quest'ultima non era stata allegata né mai era stata esibita.

La censura è infondata, se pure va corretta la motivazione *ex* art. 384 cod.proc. civ.

Con orientamento ormai consolidato, tanto con riguardo all'art. 32, comma 7, d.P.R. n. 600 del 1973, in materia di imposte dirette, quanto con riferimento all'art. 51, comma 2, n. 7, d.P.R. 26 ottobre

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

1972, n. 633, in materia di iva, questa Corte ha affermato che la mancanza dell'autorizzazione ai fini della richiesta di acquisizione, dagli istituti di credito, di copia delle movimentazioni dei conti bancari, non implica, in assenza di previsioni specifiche, l'inutilizzabilità dei dati acquisiti, salvo che ne sia derivato un concreto pregiudizio al contribuente ovvero venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale dello stesso, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio, in quanto detta autorizzazione attiene solo ai rapporti interni ed in materia tributaria non vige il principio, invece sancito dal codice di procedura penale, dell'inutilizzabilità della prova irritualmente acquisita (Cass. 13/10/2022, nn. 30000 e 30001; Cass. 12/04/2022, n. 11744; Cass. 28/05/ 2018, n. 13353, Cass. 14/04/2018, n. 9480).

La giurisprudenza di legittimità ha anche chiarito che non vi é neppure obbligo di allegazione dell'autorizzazione. Si è infatti affermato che l'autorizzazione prescritta ai fini dell'espletamento delle indagini bancarie, esplica una funzione organizzativa, incidente nei rapporti tra uffici, e non richiede alcuna motivazione, sicché la sua mancata allegazione ed esibizione all'interessato non comporta l'illegittimità dell'avviso di accertamento fondato sulle risultanze delle movimentazioni bancarie acquisite, che può derivare solo dalla sua materiale assenza e sempre che ne sia derivato un concreto pregiudizio per il contribuente (Cass., 10/02/2017, n. 3628; Cass. 26/09/ 2014, n. 20420).

6.2. Con una seconda critica la ricorrente si duole della mancanza del contraddittorio endoprocedimentale con la società.

Invero, dall'avviso di accertamento testualmente riprodotto nel controricorso risulta che il contraddittorio si è svolto tra l'Ufficio, i due soci, di cui Scarcella Alessandro risulta dal ricorso essere il rappresentante legale della società, ed il padre di questi ultimi.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

In ogni caso, le Sezioni Unite di questa Corte, cui si è costantemente uniformata la giurisprudenza successiva, hanno chiarito, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, che non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini così dette «a tavolino» (Cass., Sez. U., 09/12/2015, n. 24823, Cass. 27/07/2018, n. 20036, Cass. 14/03/2018 n. 6219).

Si è aggiunto che nell'accertamento delle imposte sui redditi, è legittima l'utilizzazione da parte dell'amministrazione finanziaria dei movimenti dei conti correnti bancari in disponibilità del contribuente, anche in assenza di preventivo interpello dell'interessato sulle operazioni bancarie oggetto di verifica e di verbalizzazione delle correlative dichiarazioni, posto che nessuna norma sancisce l'obbligo dell'Ufficio della preventiva convocazione del contribuente (Cass. 25/07/2022, n. 23133).

Ciò comporta che, non essendo stato dedotto che l'accertamento sia stato svolto mediante accesso, e tanto non risultando dagli atti, la censura è priva di fondamento.

6.3. Pure infondata è l'ultima censura con cui si contesta la sentenza impugnata per aver ritenuto legittimo l'accertamento, sebbene fondato su indagini bancarie eseguite in mancanza dei presupposti ed anche sui conti di terzi soggetti.

Va premesso che dal testo dell'avviso di accertamento riportato nel controricorso risulta che le indagini bancarie hanno coinvolto il conto dei due soci e del padre di questi ultimi.

In primo luogo, l'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 non prevede alcun presupposto o condizione logicamente anteriore e giuridicamente pregiudiziale all'esercizio del potere istruttorio ivi contemplato, la cui

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

attivazione e messa in opera da parte dell'Ufficio rientra, quindi, nella discrezionalità del medesimo in ordine *all'an* relativo al suo utilizzo ai fini di sottoporre a controllo e verifica la posizione reddituale del contribuente (Cass. 15/12/2021, n. 40221).

Questa Corte, poi, ha chiarito che in tema di accertamenti bancari, gli artt. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 d.P.R. n. 633 del 1972 prevedono una presunzione legale in favore dell'erario che, in quanto tale, non necessita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 cod. civ. per le presunzioni semplici, e che può essere superata dal contribuente attraverso una prova analitica, con specifica indicazione della riferibilità di ogni versamento bancario, idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non attengono ad operazioni imponibili. (Cass. 30/06/2020, n. 13112).

Costituisce, inoltre, orientamento consolidato della giurisprudenza di questa Corte quello secondo cui gli artt. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 d.P.R. n. 633 del 1972 stabiliscono una presunzione relativa a carico del contribuente assoggettato a verifica in relazione ai conti correnti intestati sia al contribuente stesso, sia a soggetti per i quali è fondatamente ipotizzabile che abbiano messo il loro conto a disposizione del contribuente, come amministratori, soci, congiunti o terzi in genere con i quali abbiano particolari rapporti di cointeressenza, rappresentanza organica, procura generale, mandato e simili» (così, *ex plurimis*, Cass. 16/06/2017, n. 15003).

La C.t.r., si è attenuta a questi principi. Sul punto, infatti, ha richiamato la motivazione del primo giudice, in quanto ritenuta congrua, ribandendo la presenza di dati contabili anomali e l'esistenza di operazioni imponibili di importo differente rispetto a quello riportato in dichiarazione. La C.t.p., a propria volta, aveva ritenuto legittimo il ricorso alle indagini bancarie ed aveva rilevato che l'accertamento era

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

fondato su dati contabili anomali e sull'esame della contabilità sociale in mancanza di prova contraria; e che da assegni di terzi emessi a favore della società nonché dalla movimentazioni bancarie eseguite sul conto di Scarciolla Francesco, per le quali non erano state fornite valide giustificazioni, emergevano ricavi non contabilizzati.

7. Il terzo motivo è inammissibile.

7.1. La ricorrente assume che la C.t.r. non avrebbe valutato quanto dedotto e documentato in giudizio in ordine all'origine dei versamenti confluiti sul conto corrente personale del padre dei due soci che non costituivano maggiori ricavi della società, ma somme regolarmente incassate e fatturate dalla società e riversate sul conto del padre dei soci a titolo di restituzione di un pregresso finanziamento.

La ricorrente, tuttavia, pur deducendo apparentemente, una violazione di norme di legge, mira, in realtà, alla rivalutazione dei fatti oggetto del giudizio di merito – che assume essere stata omessa – così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. 04/07/ 2017, n. 8758).

Oggetto del giudizio che si demanda a questa Corte non è l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla valutazione del giudice di merito (Cass. 13/05/2022, n. 17744, Cass. 05/02/ 2019, n. 3340; Cass. 14/01/ 2019, n. 640; Cass. 13/10/ 2017, n. 24155; Cass. 04/04/ 2013, n. 8315).

8. Il ricorso va, pertanto, complessivamente rigettato.

9. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente a corrispondere all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 4.000,00 a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 20 dicembre 2022.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale