

Irrilevanza della titolarità formale di terreni agricoli in capo al contribuente ai fini del reddito di impresa contestato

Cass. Sez. Trib. 25 settembre 2023, n. 27301 ord. - Nonno, pres.; Salemme, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. C.A. (avv. Rosa). (*Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Abruzzo, Sez. dist. Pescara 18 novembre 2016*)

Imposte e tasse - Attività di coltivazione di uva - Irrilevanza della titolarità formale di terreni agricoli in capo al contribuente ai fini del reddito di impresa contestato - Presunzione legale in favore dell'erario.

(*Omissis*)

RILEVATO

CHE:

1. L'ufficio di Pescara dell'Agenzia delle entrate, rilevato che dalle dichiarazioni dei redditi Mod. Unico (*Omissis*), presentate da C.A., titolare di omonima ditta individuale, in relazione agli anni di imposta (*Omissis*), emergeva un reddito di impresa pari ad Euro 1,00, nonostante l'apertura della partita iva nel (*Omissis*), invitava la contribuente ad esibire le scritture contabili, i registri iva e la documentazione dei componenti positivi e negativi di reddito riguardanti l'attività esercitata di coltivazione di uva ed avviava indagini finanziarie, richiedendo agli istituti di credito, con i quali la medesima operava, notizie in ordine ai rapporti intrattenuti.

Indi l'ufficio, considerato che dai documenti prodotti dalla contribuente risultava l'omessa scritturazione dei registri e dalla risposta degli istituti di credito risultava una rilevante movimentazione sui conti correnti, richieste alla contribuente giustificazioni, che la stessa non era in grado di fornire, procedeva con la notifica di tre avvisi di accertamento in relazione a ciascuno degli anni di imposta, rettificando il reddito di impresa dichiarato e recuperando a tassazione componenti positivi non contabilizzati D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 32 e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51.

2. La contribuente impugnava gli avvisi.

La CTP di Pescara, con la sentenza n. 314/1/2014, accoglieva i ricorsi riuniti, ritenendo "fondata la prima eccezione formulata dalla ricorrente, relativa alla mancanza di titolarità di fondi sui quali avrebbe potuto gestire una attività economica di produzione di uva così consistente come quella presunta dall'ufficio. Ma di fronte a questo rilievo nulla ha eccepito l'ufficio e agli atti lo stesso non ha fornito, come sarebbe stato suo onere, la prova della titolarità di terreni sufficienti a produrre il reddito accertato".

3. Proponeva appello l'ufficio, censurando la sentenza di primo grado per aver ritenuto che incombesse su di esso l'onere probatorio dell'esistenza del presupposto per la produzione del reddito, mentre invece la rettifica era stata basata su indagini finanziarie e sul riscontro versamenti/prelevamenti non giustificati dalla contribuente.

La CTR, con la sentenza in epigrafe, rigettava l'appello, osservando quanto segue:

"E' indubbio che l'ufficio può attingere dati e notizie da fonte bancaria ma la parte attinta da accertamento deve essere un soggetto passivo ai fini delle imposte sul reddito o iva(,) deve, cioè, essere produttore di una delle categorie reddituali indicate nell'art. 6 tuir o esercente un'impresa, un'arte o una professione ai fini iva.

In realtà, così come evidenziato nella sentenza impugnata, la parte non poteva produrre il reddito d'impresa accertato dall'ufficio poiché, negli anni (*Omissis*), non aveva nella sua disponibilità i terreni da coltivare.

Il presupposto dell'accertamento(,) e cioè che la parte esercitava attività di impresa di coltivazione di uva a decorrere dal (*Omissis*) (,) era, quindi, errato poiché la parte a tale data e fino all'anno 2009 non aveva a sua disposizione i terreni da coltivare e, quindi, non poteva produrre alcun reddito.

In ordine all'anno (*Omissis*), anno nel quale la parte aveva acquistato il terreno e si era iscritta alla Camera di Commercio di Teramo, invece, era possibile presumere, dai movimenti finanziari, la sussistenza di un reddito. La parte, in relazione a tale anno, ha prodotto, nel corso del primo giudizio, documentazione idonea a dimostrare la sua estraneità dai versamenti effettuati sul c/c(,) così come ha evidenziato che il denaro prelevato era destinato alla ristrutturazione della sua abitazione e che nulla (aveva) a che fare con l'attività agricola.

Il reddito accertato dall'ufficio, anche per tale annualità, e', pertanto, da ritenersi insussistente".

4. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con quattro motivi, cui resiste la contribuente con controricorso.

CONSIDERATO

CHE:

1. Tutti e quattro i motivi di ricorso, per comunanze di censure, possono essere enunciati e trattati congiuntamente.

2. Con il primo motivo di ricorso si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, n. 2, e art. 38; D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, comma 1, n. 2; dell'art. 6 tuir e degli artt. 2697, 2727 e 2728 c.c.

2.1. Il giudizio della CTR è erroneo, in quanto è irrilevante la titolarità formale di terreni agricoli in capo alla contribuente

ai fini del reddito di impresa contestato, in quanto la rettifica fonda sulle non trascurabili movimentazioni bancarie riscontrate, rimaste tutte ingiustificate. Peraltro, pur considerato che la contribuente non fosse proprietaria di terreni agricoli nel (Omissis), era ben possibile presumere che la stessa svolgesse attività agricola su altri terreni non di proprietà.

3. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, n. 2, e art. 38; D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, comma 1, n. 2; D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 2 e 35, comma 3, e dell'art. 277 c.p.c.

3.1. La mancanza di titolarità formale di terreni agricoli è irrilevante a fronte del tipo di "accertamento bancario" notificato, posto che, a fronte di questo, l'esame del giudice deve riguardare essenzialmente le giustificazioni fornite in relazione alle movimentazioni riscontrate sui conti correnti, essendo proprio queste movimentazioni a costituire il vero presupposto della pretesa tributaria. La CTR avrebbe dovuto procedere all'esame delle giustificazioni relative ad ogni singolo movimento bancario oggetto di contestazione ed avrebbe eventualmente potuto/dovuto riqualificare il reddito come diverso. Ammesso e non concesso, quindi, che la contribuente non avesse la disponibilità di terreni, la CTR non avrebbe comunque potuto annullare gli atti impositivi, ma avrebbe dovuto esaminare nel merito le pretese tributarie.

4. Con il terzo motivo di ricorso si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32; D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, comma 2, n. 2 e dell'art. 2697 c.c.

4.1. In riferimento al (Omissis), la CTR, anche se, a differenza di quanto avvenuto per il (Omissis), ha mostrato di prendere in esame le risultanze delle indagini bancarie, tuttavia ha erroneamente considerato che la contribuente avesse fornito idonea giustificazione in ordine all'estraneità dai versamenti effettuati sul conto corrente ed alla destinazione dei prelievi alla ristrutturazione dell'abitazione; nondimeno, così facendo, è incorsa nell'errore di non considerare che anche l'accertamento per il (Omissis) era fondato sulle indagini bancarie, a fronte dei cui esiti la parte avrebbe dovuto fornire analitica giustificazione (voce per voce) delle singole poste; a tal fine, è insufficiente affermare che siano state provate le predette estraneità dai versamenti e destinazione dei prelievi.

5. Con il quarto motivo di ricorso si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, omessa motivazione e nullità della sentenza.

5.1. In riferimento al (Omissis), la CTR, nel rinviare "per relationem" alla documentazione prodotta dalla contribuente in primo grado, ritenendola idonea a mandarla esente dagli addebiti, ha ommesso di individuare quali documenti intendesse valorizzare ai fini del ritenuto assolvimento dell'onere probatorio da parte della predetta.

6. I primi tre motivi sono fondati, con conseguente assorbimento del quarto.

6.1. Il costante insegnamento della giurisprudenza di legittimità è nel senso che, "in tema di accertamenti bancari, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32 e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51 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 c.c. per le presunzioni semplici, e che può essere superata dal contribuente (solo) 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, cui consegue l'obbligo del giudice di merito di verificare con rigore l'efficacia dimostrativa delle prove offerte dal contribuente per ciascuna operazione e di dar conto espressamente in sentenza delle relative risultanze" (cfr., ad es., Sez. 5, n. 13112 del 30/06/2020, Rv. 658392-01).

In ragione di quanto precede, "la presunzione D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 32 consente all'amministrazione finanziaria di riferire de plano ad operazioni imponibili i dati raccolti in sede di accesso ai conti correnti bancari del contribuente" (Sez. 5, n. 10249 del 26/04/2017, Rv. 644098-01).

Ciò significa che, "qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'amministrazione è soddisfatto, secondo il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, 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" (in termini, da ultimo, Sez. 5, n. 15857 del 29/07/2016, Rv. 640618-01).

Donde, "poiché il contribuente ha l'onere di superare la presunzione posta dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32 e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, dimostrando in modo analitico l'estraneità di ciascuna delle operazioni a fatti imponibili, il giudice di merito è tenuto ad effettuare una verifica rigorosa in ordine all'efficacia dimostrativa delle prove fornite dallo stesso, rispetto ad ogni singola movimentazione, dandone compiutamente conto in motivazione" (Sez. 6-5, n. 10480 del 03/05/2018, Rv. 648064-01).

6.2. La CTR non ha prestato osservanza ai superiori principi.

6.2.1. Quanto agli anni di imposta (Omissis), ai fini del superamento della presunzione legale in favore dell'ufficio, essa ha attribuito decisiva rilevanza ad un presupposto - la titolarità, peraltro solo formale e non fattuale, di terreni agricoli in capo alla contribuente, in vista della produzione di un reddito agricolo - che in realtà ne era privo. Essa ha dunque contravenuto al ricevuto avviso secondo cui "la presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari giusta il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, n. 2, non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti, come

si ricava dal successivo art. 38, riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, che rinvia allo stesso art. 32, comma 1, n. 2" (cfr., ad es., Sez. 5, n. 29772 del 16/11/2018, Rv. 651421-01).

6.2.2. Quanto all'anno di imposta (Omissis), la CTR, pur riconoscendo che "era possibile presumere, dai movimenti finanziari, la sussistenza di un reddito", ha contraddittoriamente ritenuto, viepiù alla stregua di un giudizio onnicomprensivo, che la presunzione legale potesse esser vinta dalla produzione di una non meglio qualificata "documentazione", genericamente ritenuta dimostrativa dell'"estraneità" della contribuente ai versamenti in conto e della finalizzazione dei prelievi alla ristrutturazione della casa d'abitazione. Così facendo, tuttavia, essa ha mancato di adempiere al dovere di verificare posta per posta, sia in entrata che in uscita, le giustificazioni addotte dalla contribuente in ordine alla disponibilità in sé del denaro, viepiù, anche in questo caso, attribuendo efficacia esimente ad elementi, quali le suddette estraneità ai versamenti, da una parte, e finalizzazione dei prelievi ad opere edilizie, dall'altra, invece sfontine.

7. Conclusivamente, in relazione ai motivi accolti, la sentenza impugnata va riformata affinché il nuovo giudice riediti il giudizio, prestando rigoroso ossequio ai principi di cui innanzi, ed all'esito altresì provveda alla regolazione delle spese, comprese quelle del presente grado di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie i primi tre motivi di ricorso, dichiarando assorbito il quarto.

In relazione ai motivi accolti, annulla e cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese, anche con riferimento al presente grado di legittimità.

(Omissis)

