Civile Ord. Sez. 5 Num. 13505 Anno 2020
Presidente: SORRENTINO FEDERICO
Relatore: NAPOLITANO LUCIO
Data pubblicazione: 02/07/2020

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso 27390-2013 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 la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

2020

386

ANDREOLI GUIDO, elettivamente domiciliato in ROMA VIALE PARIOLI 43, presso lo studio dell'avvocato FRANCESCO D'AYALA VALVA, rappresentato e difeso dall'avvocato FRANCESCO CARETTA;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 74/2013 della COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di BRESCIA, depositata il 09/04/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 27/01/2020 dal Consigliere Dott. LUCIO NAPOLITANO.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

R.G.N. 27390/2013

Rilevato che:

L'Agenzia delle Entrate notificò al sig. Guido Andreoli, titolare della ditta individuale "A. G. Cartongesso di Andreoli Guido" avviso di accertamento, con il quale, sulla base di accertamenti bancari effettuati ai sensi e per gli effetti degli artt. 32, primo comma , n. 2, del d.P.R. n. 600/1973 e 51, secondo comma, del d.P.R. n. 633/1972, rettificò quanto dallo stesso esposto nella dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2004, contestando l'omessa dichiarazione di ricavi per Euro 73.630,00, recuperando a tassazione le maggiori imposte IRPEF, IVA ed IRAP ritenute dovute, applicando le conseguenti sanzioni ed interessi.

Il contribuente impugnò l'atto impositivo dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (CTP) di Brescia, che accolse il ricorso.

Proposto avverso la sentenza di primo grado appello da parte dell'Ufficio, la Commissione tributaria regionale (CTR) della Lombardia (sezione staccata di Brescia), con sentenza n. 74/64/13, depositata il 9 aprile 2013, non notificata, respinse il gravame.

Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, cui il contribuente resiste con controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo motivo la ricorrente Agenzia delle Entrate denuncia violazione falsa applicazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 cod. civ., 32, 39, primo comma, lett. d), 42 e 43 del d.P.R. n. 600/1973, 3, 8 e 25 del d. lgs. n. 446/1997, 51 e 54 del d.P.R. n. 633/1972, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc., con riguardo alle statuizioni ivi rese; in primo luogo, segnatamente, con riferimento all'utilizzazione da parte del contribuente di conto corrente cointestato con l'allora convivente *more uxorio* sig.ra Luisa Volpi, nella parte in cui la CTR ha affermato la necessità, ai fini

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'applicazione della presunzione legale relativa di cui agli artt. 32 del d.P.R. n. 600/1973 e 51 del d.P.R. n. 633/1972, di distinguere tra le movimentazioni effettuate da ciascuno dei due soggetti legittimati ad operarvi; in secondo luogo nella parte in cui ha ritenuto la prova offerta dal contribuente idonea a superare la presunzione legale relativa di riferibilità dei prelevamenti e versamenti, operati sul conto, ad operazioni imponibili, sebbene fossero state offerte giustificazioni solo parziali e, in ogni caso, non analitiche con riferimento a ciascuna movimentazione, in ordine alla provenienza delle somme versate ed all'indicazione dei beneficiari dei prelevamenti.

2. Con il secondo motivo l'Amministrazione finanziaria censura la sentenza impugnata per omessa o insufficiente motivazione, in relazione a fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., sia nella parte in cui la sentenza impugnata ha omesso di rilevare che, anche in sede giudiziale, il contribuente aveva solo con riferimento ad alcune delle movimentazioni contestate tentato di offrire qualche giustificazione, sia per avere omesso la sentenza impugnata di vagliare adeguatamente l'inadeguatezza delle giustificazioni rese dal contribuente, come, in primo luogo, riguardo all'impiego della somma di € 42.000,00, che sarebbe stata prelevata per il pagamento in nero di una parte del prezzo effettivamente corrisposto per l'acquisto di un immobile, rispetto a quello dichiarato di Euro 135.000,00 nell'atto di vendita, per il quale l'Andreoli e la Volpi avevano in realtà stipulato un mutuo dell'importo di Euro 177.000,00, differenza spiegata dal contribuente con la produzione di scritto anonimo e privo di data certa.

3. Con il terzo motivo la ricorrente propone analoga censura, questa volta in relazione all'art. 360, primo comma , n. 5, cod. proc., nella formulazione introdotta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla l. 7 agosto 2012, n. 134, per

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, rappresentando quelle circostanze fattuali già esposte nell'ambito del motivo precedente, che, ove debitamente considerate dalla CTR, avrebbero determinato un esito diverso della controversia.

4. Preliminarmente occorre rilevare l'infondatezza dell'eccezione del controricorrente d'inammissibilità del terzo motivo di ricorso, avendo questa Corte (Cass. SU 7 aprile 2014, n. 8053) ribadito che il giudizio di cassazione avverso le sentenze rese dalle Commissioni tributarie è disciplinato dalle sole norme del codice di procedura civile, trovando dunque applicazione anche all'impugnazione per cassazione di dette sentenze l'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. nella sua rinnovata formulazione, applicabile, *ratione temporis*, al presente giudizio, avente ad oggetto ricorso per cassazione proposto avverso sentenza della CTR depositata il 9 aprile 2013, successivamente, quindi, all'entrata in vigore della summenzionata riforma.

5. Ciò premesso, il primo ed il terzo motivo, che possono essere trattati congiuntamente in quanto tra loro connessi, sono fondati.

5.1. Non si tratta, nella fattispecie in esame, come prospettato dal controricorrente, di celare, *sub specie* del vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto o di carenza motivazionale, un'inammissibile richiesta di valutazione delle risultanze istruttorie in senso difforme a quanto fatto dal giudice di merito.

La sentenza impugnata, nella parte in cui assume la necessità di operare un distinguo, ai fini dell'applicazione della presunzione legale di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600/1973 e 51 del d.P.R. n. 633/1972, tra le movimentazioni operate dall'Andrioli e quelle riconducibili alla sua convivente sul conto bancario a loro cointestato, si pone, infatti, in contrasto con la giurisprudenza di questa Corte, la quale ha avuto modo di precisare, in tema di IVA, che detta disposizione (così come analogamente l'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 in tema di imposte

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

direte) «consente all'Amministrazione finanziaria di procedere alla rettifica della dichiarazione su basi presuntive utilizzando i dati relativi ai movimenti su tutti i conti correnti bancari intrattenuti del contribuente, anche se cointestati ad un terzo estraneo all'impresa, sicché non è sufficiente ad escludere l'operatività della presunzione legale il mero riferimento alla contitolarità del conto con il coniuge non impiegato nell'azienda ed alla commistione tra consumi familiari ed attività imprenditoriale, essendo necessaria la prova analitica dell'estraneità ai fatti imponibili degli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria» (cfr. Cass. sez. 5, 16 ottobre 2015, n. 20981).

5.2. Detto principio, riferito ad ipotesi di contitolarità del conto con il coniuge, è certamente riferibile alla fattispecie in esame nella quale è incontroverso in fatto che tra l'Andreoli e la Volpi - per la quale ultima non è stato neppure dedotto che essa fosse titolare di una propria attività costituente fonte di reddito - cointestari del conto sul quale sono state rilevate le principali movimentazioni, esistesse, nell'anno d'imposta al quale si riferisce l'accertamento, uno stabile legame affettivo di coppia e di reciproca assistenza morale e materiale (si veda, ora l'art. 1, comma 36, della l. 20 maggio 2016, n. 76), al punto da acquistare un'unità immobiliare per la propria convivenza di fatto.

5.3. Quanto poi all'ambito della presunzione legale relativa in esame, avuto riguardo alla sopravvenienza, in pendenza del giudizio di legittimità, della sentenza della Corte cost. 6 ottobre 2014, n. 228, alla stregua della quale la presunzione legale relativa per cui, in difetto di prova contraria del contribuente, sono considerate operazioni imponibili sia i prelevamenti che i versamenti effettuati su conti correnti bancari presuppone che il reddito da accertare sia reddito d'impresa, valendo altrimenti detta presunzione solo per i versamenti, deve osservarsi che non è oggetto di contestazione da

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

parte del contribuente la qualificazione del reddito riferito all'accertamento per cui è causa come reddito d'impresa, sicché laddove la CTR viceversa, nel riferirsi al successivo momento della cessazione di detta attività, la indica come «attività autonoma di prestatore d'opera», detta qualificazione è da intendersi come mero *obiter dictum*, insuscettibile, quindi, di passaggio in giudicato, pur in assenza di censura da parte dell'Agenzia delle Entrate in questa sede, essendo incontroversa tra le parti la natura di reddito d'impresa del reddito prodotto dall'Andreoli per l'annualità oggetto di accertamento.

5.4. Infine, la stessa valutazione della prova offerta dal contribuente come idonea a superare la presunzione legale relativa di cui alle succitate disposizioni è inficiata dall'errore di diritto in cui è incorsa la CTR, che – senza peraltro dar conto che le giustificazioni rese dal contribuente erano riferite solo ad alcune delle movimentazioni oggetto di contestazione da parte dell'Amministrazione – non ha fatto corretta applicazione del principio di diritto secondo cui «In tema di accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, tutti i movimenti sui conti bancari del contribuente, siano essi accrediti che addebiti, si presumono, ai sensi dell'art. 32, primo comma, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, e dell'art. 51, secondo comma, n. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, riferiti all'attività economica del contribuente, i primi quali ricavi e i secondi quali corrispettivi versati per l'acquisto di beni e servizi reimpiegati nella produzione, spettando all'interessato fornire la prova contraria che i singoli movimenti non si riferiscono ad operazioni imponibili» (cfr. Cass. sez. 5, 30 dicembre 2015, n. 26111), con la conseguenza che la prova a carico del contribuente volta a dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili deve essere non generica, ma analitica per ogni versamento bancario (cfr. anche Cass. sez. 5, 29 luglio 2016, n. 15857; Cass. sez. 5, 4 agosto 2010, n. 18081).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

6. La sentenza impugnata va dunque cassata in accoglimento del primo e terzo motivo di ricorso, restando assorbito il secondo, e la causa rinviata per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale della Lombardia - sezione staccata di Brescia – in diversa composizione, che provvederà anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso in relazione al primo ed al terzo motivo, assorbito il secondo.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia - sezione staccata di Brescia – in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 27 gennaio 2020

Corte di Cassazione - copia non ufficiale