

Civile Ord. Sez. 5 Num. 18109 Anno 2021

Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA

Relatore: ANTEZZA FABIO

Data pubblicazione: 24/06/2021

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 9967/2014 R.G. proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i
cui uffici in Roma, via dei Portoghesi n. 12, domicilia;

- ricorrente -

contro

INGEGNOSO FRANCESCO (C.F.: NGGFNC69M21D606N), nato a
Gela il 21 agosto 1969, rappresentato e difeso dall'Avv. Francesco
Scardaci Di Grazia, con domicilio eletto presso il detto Avvocato (con
studio in Roma, via Del Tritone n. 102);

- controricorrente -

2202
2021

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna n. 118/13/2014, pronunciata il 19 novembre 2013 e depositata il 21 gennaio 2014;

udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 23 marzo 2021 dal Consigliere Fabio Antezza;

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate («A.E.») ricorre, con due motivi, per la cassazione della sentenza, indicata in epigrafe, di parziale accoglimento dell'appello proposto da FRANCESCO INGEGNOSO (titolare dell'omonima ditta individuale) avverso la sentenza n. 62/06/2012, emessa dalla CTP di Parma, di parziale accoglimento delle impugnazioni degli avvisi di accertamento (IVA ed imposte dirette) per gli anni 1999, 2000, 2001 e 2002.

2. Dalla sentenza impugnata oltre che dagli atti di parte, circa i fatti di causa e per quanto ancora rileva in questa sede, emerge che all'esito di verifica fiscale avente ad oggetto la ditta INGEGNOSO FRANCESCO, operante dal 1998 e formalmente cessata il 22 aprile 2001, a fronte di numerose fatture emesse non risultarono ottemperati gli obblighi dichiarativi, sia a fini IVA che in merito alle imposte dirette, per gli anni dal 1999 al 2002. Al fine di ricostruire il relativo volume d'affari l'Amministrazione finanziaria, stante anche la mancanza delle scritture contabili obbligatorie (non prodotte neanche in sede di verifica), effettuò indagini aventi ad oggetto i conti correnti intestati alla ditta individuale oltre che al titolare della stessa ed alla di lui moglie. All'esito l'A.E., recependo quanto prospettato nel relativo PVC, emise gli avvisi di accertamento per gli anni dal 1999 al 2002 oggetto di impugnazione innanzi al Giudice tributario.

3. La CTP, previa riunione dei separati ricorsi, accolse solo in parte le doglianze del contribuente con sentenza parzialmente riformata in secondo grado.

4. La CTR, con la statuizione oggetto di attuale impugnazione, accolse in parte l'appello del contribuente. Essa, in particolare: dispose la riduzione dell'imponibile con riferimento all'esercizio 2000, in applicazione della disciplina relativa agli accertamenti bancari (artt. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del d.P.R. n. 633 del 1972); riscontrò la violazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 con riferimento agli esercizi 2001 e 2002 (così annullando i due relativi avvisi di accertamento) e confermò la sentenza di primo grado con riferimento all'avviso di accertamento per il 1999.

In primo luogo, per quanto ancora rileva in questa sede, la Commissione regionale ritenne illegittimamente motivato l'avviso di accertamento per il 2000 nella parte in cui esso, recependo le risultanze del relativo PVC, non rilevava alcun fatto tale da determinare in capo a FRANCESCO INGEGNOSO (titolare dell'omonima ditta individuale) «l'effettivo controllo del rapporto di conto corrente del coniuge».

In secondo luogo, il Giudice d'appello, in forza del dato pacifico dell'intervenuta formale cessazione dell'attività in data 22 aprile 2001 e dell'assenza di presunzioni gravi, precise e concordanti circa la prosecuzione dell'attività oltre tale data, ritenne che i movimenti inerenti i conti correnti del contribuente, successivi al 22 aprile 2001, potessero essere utilizzati a fondamento degli avvisi di accertamento. Questo sia con riferimento all'esercizio 2001 che in merito all'esercizio 2002 (il cui relativo avviso di accertamento, pertanto, fu ritenuto, sul punto, sfornito di un'autonomia e sufficiente motivazione).

5. Come premesso, avverso la sentenza di secondo grado l'A.E. propone ricorso, fondato su due motivi, ed il contribuente resiste con controricorso (con il quale prospetta anche taluni profili di inammissibilità dei motivi di ricorso), sostenuto da memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente occorre evidenziare che, diversamente da quanto dedotto dal controricorrente, il ricorso è ammissibile.

Entrambi i motivi, difatti, sono sufficientemente specifici (ed «autosufficienti»), nei termini ulteriormente evidenziati in sede di loro specifica disamina, prospettando in termini chiari e concisi le norme che si assumono violate (e falsamente applicate) da parte della CTR, rispetto a quella che sarebbe, per l'A.E., la loro differente corretta interpretazione ed applicazione, anche in ragione delle statuizioni di questa Corte in materia.

1.1. Sempre in via preliminare, come evidenziato dal controricorrente, fuoriesce dal perimetro giustiziabile in questa sede, in quanto non attinto dai motivi di ricorso, la statuizione della CTR in merito al ritenuto «illegittimo recupero a tassazione delle operazioni di giroconto intervenute tra i due rapporti di conto corrente intestati al contribuente» nonché in ordine al ritenuto illegittimo recupero a tassazione determinato con riferimento alle movimentazioni bancarie sul conto corrente della moglie di INGEGNOSO, relative agli anni 2001 e 2002.

2. Con i due motivi di ricorso, suscettibili di trattazione congiunta in ragione della connessione delle questioni inerenti i relativi oggetti, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., si deducono violazione o falsa applicazione degli artt. 32, 41 e 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, nonché degli artt. 51 n. 2, e 55 del d.P.R. n. 633 del 1972.

2.1. L'Amministrazione ricorrente, in sostanza, con il motivo n. 1 syndaca la statuizione impugnata nella parte in cui ritiene che i prelevamenti effettuati sui conti correnti del contribuente, successivi al 22 aprile 2001 (data di formale cessazione dell'attività della ditta individuale), possano essere utilizzati a fondamento degli avvisi di accertamento. Questo sia con riferimento all'esercizio 2001 che in merito all'esercizio 2002, il cui relativo avviso di accertamento, peraltro, sempre a detta della ricorrente, non correttamente sarebbe

statuto, sul punto, sfornito di una autonoma e sufficiente motivazione.

Con il motivo n. 2, invece, si sindacava la statuizione impugnata ove ritiene illegittimamente motivato l'avviso di accertamento per il 2000 nella parte in cui esso, recependo le risultanze del relativo PVC, non rileva alcun fatto tale da determinare in capo a FRANCESCO INGEGNOSO (titolare dell'omonima ditta individuale) «l'effettivo controllo del rapporto di conto corrente del coniuge». Oltre a violare le regole governanti il riparto dell'opere probatorio in materia, per la ricorrente, la CTR avrebbe anche finito con il confondere i due differenti piani della motivazione dell'avviso di accertamento e della prova di quanto con esso contestato al contribuente.

2.2. I motivi di ricorso sono fondati, nei termini che seguono, in applicazione di principi già sanciti da questa Corte dai quali non vi sono motivi per discostarsi.

2.2.1. Quella in esame, difatti, integra una presunzione legale relativa, non necessitante dunque dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 c.c. per le presunzioni semplici, che si fonda sui dati emergenti dalle movimentazioni bancarie in termini sia di versamenti che di prelevamenti (questi ultimi, però, solo se trattasi di titolari di reddito d'impresa, in forza di *Corte cost. n. 228 del 2014*). Tale presunzione è superabile attraverso non mere presunzioni o affermazioni di carattere generale bensì in forza di rigorosa prova da parte del contribuente, in merito ad ogni singolo movimento (stante la conseguente inversione dell'onere probatorio), che non si tratti di operazioni imponibili ovvero che le stesse siano state considerate già come tali, anche con riferimento all'eventuale sussistenza di specifici costi deducibili, ove non emergenti già dagli accertamenti effettuati (in merito si vedano, *ex plurimis*, *Cass. sez. 5, 16/07/2020, n. 15161, Rv. 658425-01*; *Cass. sez. 5, 31/01/2017, n. 2432*; *Cass. sez. 5, 09/08/2016, n. 16697, Rv. 640983-01*; *Cass.*

sez. 5, 30/06/2020, n. 13112, Rv. 658392-01; Cass. sez. 5, 28/12/2017, n. 31024, Rv. 646682-01; Cass. sez. 5, 29/07/2016, n. 15857, Rv. 640618-01; Cass. sez. 5, 30/12/2015, n. 26111, Rv. 638173-01). Ove poi il contribuente fornisca prova analitica della natura delle movimentazioni sui propri conti, in modo da superare la presunzione in oggetto, il giudice è comunque tenuto ad una valutazione altrettanto analitica di quanto dedotto e documentato, non essendo a tal fine sufficiente una valutazione delle suddette movimentazioni per categorie o per gruppi (Cass. sez. 5, 28/11/2018, n. 30786, Rv. 651566-01). Deve peraltro escludersi l'automatica inclusione, fra le componenti negative, delle operazioni di prelievo effettuate dal contribuente dai conti correnti a lui riconducibili, in quanto le operazioni sui conti medesimi, sia attive che passive, vanno considerate ricavi, essendo posto a carico del contribuente l'onere di indicare e provare eventuali specifici costi deducibili (Cass. sez. 5, 28/12/2017, n. 31024, Rv. 646682-01). La considerazione dell'incidenza percentualizzata dei costi corrispondenti alla ricostruzione dei ricavi, peraltro, è applicabile alla rettifica induttiva e non anche a quella fondata sulle dette indagini bancarie, atteso che, in questa ipotesi, ai sensi dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 (e, per l'IVA, dell'art. 51, comma 2, n. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972), opera a favore dell'Amministrazione finanziaria la detta presunzione legale rispetto ai dati emergenti dalle movimentazioni bancarie, che il contribuente ha l'onere di superare (Cass. sez. 5, 05/10/2018, n. 24422, Rv. 650526-02).

2.2.2. Con particolare riferimento ai profili maggiormente inerenti le doglianze di cui innanzi, l'utilizzazione dei dati acquisiti presso le aziende di credito quali prove presuntive di maggiori ricavi o operazioni imponibili, ai sensi degli artt. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51, comma 2, n. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, non è subordinata alla prova che il contribuente eserciti attività d'impresa

o di lavoro autonomo, atteso che i dati risultanti dai conti correnti bancari possono essere utilizzati sia per dimostrare l'esistenza di un'eventuale attività occulta (impresa, arte o professione), sia per quantificare il reddito da essa ricavato, incombendo al contribuente l'onere di provare che i movimenti bancari che non trovano giustificazione sulla base delle sue dichiarazioni non sono fiscalmente rilevanti (*ex plurimis*, Cass. sez. 28/02/2017, n. 5135, Rv. 643237-01). Senza che ciò possa peraltro ritenersi in contrasto con il principio *praesumptum de praesumpto non admittitur* (o divieto di doppie presunzioni o divieto di presunzioni di secondo grado o a catena) per l'assorbente motivo per il quale nella specie non si verte in ipotesi di correlazione di una presunzione semplice con un'altra presunzione semplice bensì in ipotesi di presunzione legale (Cass. sez. 5, 16/06/2017, n. 5135, Rv. 644693-01).

2.3. Ne consegue la fondatezza del primo motivo di ricorso, avendo la CTR, all'esito di una inversione logico-giuridica, argomentato l'inoperatività del regime presuntivo in esame in assenza, nella specie, di presunzioni gravi, precise e concordanti circa la prosecuzione dell'attività oltre la data di formale cessazione della stessa. A ciò aggiungasi l'ulteriore confusione, perlomeno con riferimento all'accertamento relativo al 2002, dei due diversi piani della motivazione dell'avviso di accertamento (che si fonda proprio anche sulla prosecuzione dell'attività) e della prova della pretese dell'Amministrazione finanziaria.

La sentenza impugnata, laddove calibrata sul vizio motivazione dell'atto impositivo non è peraltro in linea con i principi innanzi evidenziati. L'A.E., difatti, con l'avviso di accertamento, sotto il profilo motivazionale, non ha bisogno di allegare altro rispetto alla ritenuta prosecuzione dell'attività imprenditoriale in base anche soltanto all'ammontare di versamenti e prelievi (come emerge dalla citata Cass. sez. 5, n. 5135 del 2017).

2.4. Medesima confusione dei due differenti piani (quello motivazionale e quello probatori) si riscontra anche con riferimento al capo della sentenza impugnata avente ad oggetto l'avviso di accertamento per il 2000, sindacato con il motivo n. 2 di ricorso.

La CTR, difatti, ritiene illegittimamente motivato l'avviso di accertamento per il 2000 nella parte in cui esso, recependo le risultanze del relativo PVC, non rileva alcun fatto tale da determinare in capo a FRANCESCO INGEGNOSO (titolare dell'omonima ditta individuale) «l'effettivo controllo del rapporto di conto corrente del coniuge».

L'inversione di cui innanzi denota infine la mancata considerazione, da parte del Giudice d'appello, dei principi sanciti da questa Corte proprio in merito ai limiti di utilizzabilità (ed al relativo *onus probandi*) del regime presuntivo in oggetto circa gli esiti connessi alle indagini bancarie su conti correnti intestati esclusivamente a persone diverse dal contribuente.

L'intestazione a terzi può difatti essere superata, in relazione alle circostanze del caso concreto, dalla sostanziale imputabilità al contribuente medesimo delle posizioni creditorie e debitorie annotate sui conti. Le verifiche finalizzate a provare presuntivamente la condotta evasiva possono difatti anche indirizzarsi (come nella specie) sui conti intestati al coniuge o ad altro familiare del contribuente, ben potendo la riferibilità a quest'ultimo desumersi da elementi sintomatici quali il rapporto di stretta contiguità familiare, l'ingiustificata capacità reddituale dei prossimi congiunti nel periodo d'imposta, l'infedeltà della dichiarazione o, come nella specie, l'omissione della stessa, e l'esercizio di attività da parte del contribuente compatibile con la produzione della maggiore redditività a dette disponibilità riferita (*ex plurimis*; Cass. sez. 5, 15/01/2020, n. 549, Rv. 656550-01; Cass. sez. 5, 18/12/2014, n. 26829, Rv. 633838-01; Cass. sez. 5, 01/10/2014, n. 20668, Rv. 632458-01;

Cass. sez. 5, 06/12/2011, n. 26173, Rv. 620990-01). In tale situazione, peraltro, incombe sul contribuente la prova che le somme rinvenute sui conti dei familiari non siano ad essi riferibili (*ex plurimis: Cass. sez. 5, 02/10/2013, n. 22520, in motivazione, e Cass. sez. 5, 06/12/2011, n. 26173, Rv. 620990-01*).

Premesso ciò, la sentenza impugnata, anche laddove basata sul vizio motivazionale dell'atto impositivo, si discosta dai principi innanzi evidenziati.

L'A.E., difatti, con l'avviso di accertamento, sotto il profilo motivazionale, non ha bisogno di allegare altro rispetto al rapporto di coniugio, che rende «fondatamente ipotizzabile» che il coniuge abbia posto a disposizione il proprio conto corrente (come si ricava, *ex plurimis*, anche da *Cass. sez. 5, 18/02/2021, n. 4310, in motivazione, e Cass. sez. 5, 16/06/2017, n. 15003, Rv. 644693-01*), mentre differente è il piano della prova (in merito al quale si veda, *ex plurimis, Cass. sez. 5, n. 549 del 2020*).

3. In conclusione, i due motivi di ricorso devono essere accolti con conseguente cassazione della sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, e rinvio alla Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, in diversa composizione, che provvederà anche alla regolarizzazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, in diversa composizione, che provvederà anche alla regolarizzazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 23 marzo 2021

Il Presidente