N° 7164-21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto: accertamento redditi - indagini bancarie

Composta da

Ernestino Luigi Bruschetta	- Presidente -	
Giuseppe Fuochi Tinarelli	- Consigliere -	R.G.N. 27272/2014
Paolo Catallozzi	- Consigliere Rel. -	Cron. 7164
Giancarlo Triscari	- Consigliere -	CC – 30/09/2020
Pierpaolo Gori	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

C. u.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 27272/2014 R.G. proposto da

(omissis), rappresentato e difeso dall'avv. (omissis), con domicilio eletto presso il suo studio, sito in (omissis) (omissis)

- ricorrente -

contro

2711/2020

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliati in Roma, via dei Portoghesi, 12

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale delle Marche, n. 6/2/14, depositata il 7 gennaio 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 30 settembre 2020 dal Consigliere Paolo Catallozzi;

RILEVATO CHE:

- (omissis) propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale delle Marche, depositata il 7

gennaio 2014, di reiezione dell'appello dal medesimo proposto avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto solo parzialmente il suo ricorso per l'annullamento dell'avviso di accertamento con cui era stata rettificata la sua dichiarazione per l'anno 2002 e recuperate l'i.r.pe.f., l'i.v.a. e l'i.r.a.p. non versate;

- dall'esame della sentenza impugnata si evince che l'atto impositivo impugnato traeva origine dalle risultanze di indagini eseguite su 22 conti correnti bancari intestati al contribuente o di cui quest'ultimo risultava essere munito di delega ad operare e conteneva la contestazione della mancata contabilizzazione di ricavi e della indeducibilità di alcune spese, relative all'esercizio della professione di ragioniere, ritenute non inerenti;
- il giudice di appello ha dato atto che la Commissione provinciale aveva parzialmente accolto il ricorso, dichiarando l'illegittimità dell'avviso di accertamento solo limitatamente al recupero dei maggiori imponibili desunti dalle movimentazioni dei conti correnti bancari intestati a terzi;
- ha, quindi, respinto il gravame del contribuente evidenziando che quest'ultimo non aveva offerto idonea dimostrazione dell'estraneità dei movimenti bancari alla propria attività professionale, per cui non era stata superata la presunzione di cui all'art. 32, primo comma, n. 2, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;
- ha, altresì, escluso la deducibilità delle spese in contestazione rilevando che la descrizione in fattura delle prestazioni cui le stesse si riferivano era estremamente generica;
- quanto, infine, alla contestata applicazione dell'i.r.a.p., ha osservato che sussisteva il presupposto dell'autonoma organizzazione e che, comunque, il contribuente non aveva presentato istanza di rimborso dell'imposta regolarmente versata per il periodo tra il 2002 e 2005;
- il ricorso è affidato a tre motivi;
- resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate;
- il ricorrente deposita memoria ai sensi dell'art. 380-bis. c.p.c.;

CONSIDERATO CHE:

- con il primo motivo di ricorso il contribuente denuncia la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 32, primo comma, n. 2, d.P.R. n. 600 del 1973, 51, secondo comma, n. 2, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, 112 c.p.c., 2728 c.c. e 3, 24, 53 e 111 Cost., per aver la sentenza impugnata desunto il maggior imponibile dai versamenti operati dal contribuente sui conti correnti al medesimo intestati;
- in particolare, contesta sia l'applicazione retroattiva dell'art. 1, comma 402, lett. a), n. 1, punto 1.2), l. 30 dicembre 2004, n. 311, che ha modificato il richiamato art. 32, nel senso di estendere la presunzione prevista in quest'ultima norma ai compensi percepiti dai lavoratori autonomi, sia la riconducibilità al concetto di versamenti ad operazione sostanzialmente neutre dal punto di vista finanziario;
- con il medesimo motivo deduce, altresì, l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, per aver il giudice di appello escluso che vi fosse prova del fatto che i versamenti in oggetto erano rappresentati da ricevute bancarie presentate all'incasso, salvo buon fine, al fine di ottenere una provvista anticipata, che veniva poi restituita entro la scadenza del titolo;
-il motivo è fondato;
- occorre premettere che con l'avviso di accertamento impugnato l'Ufficio ha provveduto a recuperare a tassazione (anche) una serie di movimenti – versamenti e prelievi – effettuati su conti correnti intestati al contribuente, considerati «compensi» conseguiti dall'attività libero professionale dal medesimo svolta, ai sensi dell'art. 32, primo comma, n. 2, d.P.R. n. 600 del 1973;
- orbene, tale disposizione, nella versione antecedente l'entrata in vigore della novella del 2004 (temporalmente applicabile alla fattispecie in esame), e la presunzione in essa contenuta, seppure letteralmente riferibile ai soli «ricavi», è da intendersi applicabile anche al reddito da lavoro autonomo, e non solo al reddito di impresa (cfr.

Cass., ord., 26 settembre 2018, n. 22931; Cass. 9 agosto 2016, n. 16697);

- con sentenza del 24 settembre 2014, n. 228, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disposizione in esame nella parte in cui estendeva la presunzione anche ai compensi, in quanto «lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito»;

- è, dunque, venuta meno la presunzione di imputazione dei prelevamenti operati sui conti correnti bancari ai ricavi conseguiti nella propria attività, non essendo più proponibile l'equiparazione logica tra attività d'impresa e attività professionale operata, ai fini della presunzione posta dall'art. 32, dalla giurisprudenza di legittimità per le annualità anteriori;

- grava, dunque, sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che i prelevamenti dal conto corrente bancario siano stati utilizzati dal libero professionista per acquisti inerenti alla produzione del reddito, conseguendone dei ricavi;

- la sentenza di appello non ha fatto corretta applicazione dei richiamati principi, essendosi limitata a fare applicazione della presunzione invocata dall'Ufficio;

- con riferimento, invece, ai versamenti rilevati su conti correnti intestati al lavoratore autonomo, deve osservarsi che resta invariata la presunzione legale posta dall'art. 32, sicché questi è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili;

- sul punto, priva di specificità è la censura del ricorrente il quale si duole della sostanziale neutralità delle operazioni, in quanto consistenti nella presentazione di titoli preordinati ad ottenere una provvista e nel successivo ritiro degli stessi prima della loro scadenza;

- infatti, la Commissione regionale ha negato che fosse stata dimostrazione della non effettività delle operazioni di versamento, con accertamento non raggiunto da idonea contestazione;
- inammissibile, in proposito, è la doglianza motivazionale prospettata, atteso che, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c. – nella formulazione risultante a seguito della modifica apportata dall'art. 54, d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv., con modif., nella l. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile *ratione temporis* al caso in esame – il vizio di motivazione insufficiente, illogica o contraddittoria non è più deducibile quale vizio di legittimità, atteso che il sindacato di legittimità sulla motivazione è circoscritto alla sola verifica della violazione del cd. minimo costituzionale richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost., e dell'omesso esame di un fatto storico, che abbia formato oggetto di discussione e che appaia decisivo ai fini di una diversa soluzione della controversia (cfr., *ex multis*, Cass., ord., 25 settembre 2018, n. 22598; Cass. 12 ottobre 2017, n. 23940);
- pertanto, in relazione a tale ultimo profilo, la sentenza di appello si sottrae alla censura formulata;
- con il secondo motivo il ricorrente si duole della violazione e/o falsa applicazione degli artt. 54, T.U. 22 dicembre 1986, n. 917, 3, l. 8 agosto 1990, n. 241, n. 212, 2, 3, 6, 7 e 10, l. 27 luglio 2000, n. 212, e 112 c.p.c., nonché dell'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto deciso della controversia, per aver il giudice di appello escluso la deducibilità dei costi, con motivazione meramente apparente;
- il motivo è infondato;
- la sentenza di appello ha motivato il disconoscimento delle spese dedotte con la mancata dimostrazione della sussistenza del contestato requisito dell'inerenza, evidenziando la genericità delle indicazioni contenute nelle relative fatture in ordine alle prestazioni rese;
- una siffatta motivazione consente di individuare l'*iter* logico

argomentativo seguito dal giudice e, per tale ragione, si sottrae alla critica di apparenza;

- con l'ultimo motivo il ricorrente lamenta la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, 3, l.n. 241 del 1990, 2, 3, 6, 7 e 10, l.n. 212 del 2000, 112 c.p.c, 2, 23, 53, 76 e 77, Cost., nonché l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto deciso della controversia, per aver la sentenza impugnata ritenuto che il contribuente fosse dotato di un'organizzazione imprenditoriale complessa tale da renderlo assoggettabile all'i.r.a.p., desumendo tale circostanza dalla fruizione di determinati servizi dei cui costi, tuttavia, era negata la deduzione;

- il motivo è inammissibile, in quanto si risolve nella prospettazione di un vizio di illogica o contraddittoria motivazione che, per le ragioni riferite in precedenza, non è più deducibile quale vizio di legittimità;

- la sentenza impugnata va, dunque, cassata, con riferimento al ricorso incidentale accolto, e rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale delle Marche, in diversa composizione;

P.Q.M.

La Corte accoglie, nei sensi di cui in motivazione, il primo motivo di ricorso, rigetta il secondo e dichiara inammissibile il terzo; cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale delle Marche, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 30 settembre 2020.

Il Presidente

Ernestino Luigi Bruschetta

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 15 MAR. 2021

Il Funzionario Giudiziario

Dott.ssa Sabrina Pacitti

Il Funzionario Giudiziario