



37257/21

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Tributi - Accertamenti
bancari - Questioni.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

- Ernestino Luigi BRUSCHETTA - Presidente -
 - Giacomo Maria NONNO - Consigliere Rel. -
 - Maria Giulia PUTATURO DO- - Consigliere - R.G.N. 26174/2015
 - NATI VISCIDO DI NOCERA
 - Rosaria Maria CASTORINA - Consigliere - Cron. 37257
 - Angelo NAPOLITANO - Consigliere - CC - 15/09/2021
- ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26174/2015 R.G. proposto da

(omissis) , elettivamente domiciliato in (omissis) ,
presso lo studio dell'avv. (omissis) rappresentato e difeso
dagli avv.ti (omissis) giusta procura
speciale a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

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

- resistente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
Toscana n. 579/17/15, depositata il 26 marzo 2015.
Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 15 settembre
2021 dal Consigliere Giacomo Maria Nonno.

5009
2021

Cons. est.
G.M. Nonno



RILEVATO CHE

1. con sentenza n. 579/17/15 del 02/03/2015 la Commissione tributaria regionale della Toscana (di seguito CTR) ha accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Pistoia (di seguito CTP) n. 187/01/13, che aveva a sua volta accolto il ricorso di (omissis) nei confronti dell'avviso di accertamento allo stesso notificato per IRPEF, IRAP ed IVA relative all'anno d'imposta 2006;

1.1. come si evince anche dalla sentenza della CTR, l'avviso di accertamento era stato emesso, per quanto ancora interessa in questa sede, in ragione della sussistenza di redditi non denunciati e accertati sulla base dei movimenti su libretti di deposito bancari al portatore di pertinenza del contribuente;

1.2. la CTR, accogliendo il ricorso dell'Agenzia delle entrate, evidenziava che: a) il contribuente non aveva fornito alcuna vera e propria giustificazione delle movimentazioni bancarie; b) la qualificazione giuridica del rapporto tra (omissis) e (omissis) s.r.l. (lavoro autonomo o subordinato) era irrilevante ai fini dell'operatività della presunzione prevista dall'art. 32 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e, comunque, la qualificazione di lavoratore autonomo operata dall'Ufficio era corretta; c) altrettanto irrilevante era l'incongruenza tra i redditi evasi contestati a (omissis) e il complessivo giro d'affari di Marilia s.r.l.;

2. avverso la sentenza della CTR (omissis) proponeva ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi;

3. l'Agenzia delle entrate si costituiva in giudizio al solo fine della partecipazione all'eventuale udienza di discussione orale della causa.



CONSIDERATO CHE

1. con il primo motivo di ricorso ^(omissis) contesta violazione e falsa applicazione dell'art. 32, primo comma, n. 2), del d.P.R. n. 600 del 1973, nonché dei principi di capacità contributiva e di ragionevolezza, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR applicato una presunzione inesistente in quanto dichiarata illegittima dalla Corte costituzionale con sentenza n. 228 del 06/10/2014;

1.1. il motivo è fondato;

1.2. è noto che, a seguito di Corte cost. n. 228 del 2014, *cit.*, la presunzione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui sia i prelevamenti sia i versamenti operati sui conti correnti bancari, non annotati contabilmente, vanno imputati ai ricavi conseguiti, nella propria attività, dal contribuente che non ne dimostri l'inclusione nella base imponibile oppure l'estraneità alla produzione del reddito, si riferisce ai soli imprenditori e non anche ai lavoratori autonomi o ai professionisti intellettuali, per i quali detta presunzione opera, con effetto retroattivo (e, dunque, anche nei confronti dei rapporti giuridici non consolidati e non coperti da decisioni passate in giudicato: Cass. n. 2240 del 02/02/2021), solo con riferimento ai versamenti (cfr., *ex multis*, Cass. n. 16697 del 09/08/2016; Cass. n. 1519 del 20/01/2017; Cass. n. 7951 del 30/03/2018; Cass. n. 22931 del 26/09/2018; Cass. n. 29572 del 16/11/2018);

1.3. nel caso di specie, per come evincibile dall'avviso di accertamento, la CTR, previa qualificazione di ^(omissis) quale lavoratore autonomo, ha imputato a ricavi non solo i versamenti sui libretti di deposito bancari riconducibili allo stesso, ma anche i prelevamenti, con ciò andando di contrario avviso a quanto statuito dalla Corte costituzionale;



1.4. la sentenza impugnata va, dunque, cassata *in parte qua*, dovendo il giudice di merito considerare quali ricavi unicamente i versamenti sui conti correnti riconducibili a ^(omissis);

1.5. le considerazioni che seguono con riferimento agli altri motivi di ricorso riguardano, pertanto, unicamente i versamenti, restando assorbita ogni ulteriore questione con riferimento ai prelevamenti;

2. con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione dell'art. 32, primo comma, n. 2), del d.P.R. n. 600 del 1973, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., avendo la CTR violato il principio generale che vieta la concatenazione di presunzioni semplici (cd. *praesumptio de praesumpto*);

2.1. il motivo è infondato;

2.2. in via generale, va evidenziato che il cd. divieto di *praesumptio de praesumpto* «non è previsto dall'ordinamento» in quanto «detto principio (...) non è riconducibile né all'evocato art. 2727 cod. civ. né a qualsiasi altra norma dell'ordinamento: come è stato più volte sottolineato da autorevole dottrina, il fatto noto accertato in base ad una o più adeguate presunzioni può legittimamente costituire la premessa per una inferenza presuntiva idonea – in quanto, a sua volta adeguata – a fondare l'accertamento del fatto ignoto» (in termini, in motivazione, Cass. n. 18915 del 24/09/2015; in senso conf., sempre in motivazione, Cass. n. 317 del 10/01/2018; Cass. 5402 del 03/03/2017; Cass. n. 17166 del 26/08/2015; Cass. n. 9348 del 08/05/2015; Cass. n. 1289 del 26/01/2015; Cass. n. 19598 del 17/09/2014);

2.3. ciò precisato, ai sensi degli artt. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del d.P.R. n. 633 del 1972, i versamenti operati su conti correnti bancari vanno imputati a ricavi salvo che il contribuente, che voglia superare la presunzione posta dalle predette disposizioni a favore dell'Erario – che, avendo fonte legale, non necessita dei



requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 cod. civ. per le presunzioni semplici -, di fornire non una prova generica, ma una prova analitica (cfr. Cass. n. 26111 del 30/12/2015 e la giurisprudenza ivi richiamata; si veda anche Cass. n. 15857 del 29/07/2016), idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non sono riferibili ad operazioni imponibili, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle singole operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili (in termini, Cass. n. 18081 del 04/08/2010; Cass. n. 10480 del 03/05/2018);

2.3.1. la menzionata presunzione legale, pertanto, implica che tutti i versamenti sui libretti di deposito riconducibili a ^(omissis) indipendentemente dall'attività lavorativa dallo stesso esercitata, siano imputabili allo stesso a titolo di ricavo, gravando sul contribuente l'onere di giustificare specificamente tali rimesse e di dimostrare, conseguentemente, la loro esenzione da tassazione;

2.3.2. detta presunzione, pertanto, deriva direttamente dalla legge e non si fonda su ulteriori valutazioni presuntive, sicché nessuna violazione del principio di concatenazione delle presunzioni (ove effettivamente esistente) può essere imputato alla CTR;

3. con il terzo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, fatti che deporrebbero tutti nel senso dell'altruità delle somme movimentate dal ricorrente sui libretti di deposito al portatore oggetto di accertamento bancario ed, in particolare: a) giustificazioni espresse dal contribuente in sede di contraddittorio; b) apertura dei libretti da parte del fratello dell'amministratore di ^(omissis) s.r.l.; c) insussistenza di altri soggetti che intrattengano con il ricorrente rapporti di



collaborazione, abituale o occasionale; d) frequenza e consistenza dei prelievi rispetto ai versamenti;

3.1. il motivo è in parte inammissibile e in parte infondato;

3.2. dalla sentenza impugnata, nonché dalla ricostruzione effettuata dallo stesso ricorrente in ricorso, si evince con chiarezza che i libretti di deposito al portatore di cui ancora si discute in questa sede sono intestati al ^(omissis) e, dunque, allo stesso riconducibili, sicché non si pone una questione di imputazione al contribuente di detti libretti, con conseguente inammissibilità del motivo *in parte qua*;

3.3. il ricorrente, peraltro, sostiene che il denaro confluito sui libretti bancari non sia di pertinenza del ^(omissis) ma di ^(omissis) s.r.l., sicché i versamenti non sarebbero imputabili a ricavi del primo;

3.4. tuttavia, la CTR non ha affatto ommesso l'esame di fatti rilevanti, ma ha correttamente ritenuto che la genericità della giustificazione fornita da ^(omissis) («il contribuente non ha fornito alcuna vera e propria giustificazione delle movimentazioni prese in esame dall'Ade») non sia idonea a superare la presunzione legale;

3.5. ed, infatti, ^(omissis) fornisce una giustificazione generale (e, dunque, necessariamente generica) della non imputabilità dei versamenti alla propria attività professionale, senza specificamente soffermarsi sulle singole movimentazioni, così dimostrando che ognuna di esse sia riconducibile a ^(omissis) s.r.l. e, dunque, estranea a fatti imponibili;

3.5.1. ove si accedesse alla tesi di parte ricorrente, si finirebbe per "aggirare" la presunzione legale, sminuendone la portata e attribuendo al contribuente un onere probatorio diverso da quello posto dalla legge a suo carico;

4. con il quarto motivo di ricorso si deduce, sempre in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio oggetto di discussione tra le parti e



concernenti la qualificazione del rapporto di lavoro tra (omissis) e (omissis) s.r.l.;

4.1. il motivo è inammissibile;

4.2. la CTR ha, da un lato, ritenuto l'irrilevanza della qualificazione del rapporto di lavoro (subordinato o autonomo) tra (omissis) e (omissis) s.r.l. e, dall'altro, ha comunque qualificato tale rapporto come autonomo, con conseguente assoggettabilità dei ricavi ad IRAP e ad IVA;

4.3. ne consegue che il giudice di appello ha preso posizione sul fatto ritenuto rilevante ai fini del giudizio, formulando le sue conclusioni di merito in ordine alla qualificazione del rapporto sulla base della documentazione prodotta in giudizio, tenendo conto che spetta in via esclusiva, al giudice di merito il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (cfr. Cass. n. 19547 del 04/08/2017);

4.4. ne deriva che il ricorrente finisce per contestare, essenzialmente, l'insufficienza motivazionale della sentenza impugnata, non più censurabile in cassazione sotto il profilo del difetto di motivazione (Cass. S.U. n. 8053 del 07/04/2014; conf. Cass. n. 21257 del 08/10/2014; Cass. n. 23828 del 20/11/2015; Cass. n. 23940 del 12/10/2017; Cass. n. 22598 del 25/09/2018);

5. in conclusione, va accolto il primo motivo di ricorso, rigettati gli altri; la sentenza impugnata va, dunque, cassata in relazione al motivo accolto e rinviata alla CTR della Toscana, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.



P.Q.M.

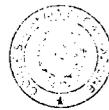
La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma il 15 settembre 2021.

Il Presidente

(Ernestino Luigi Bruschetta)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA



oggi

29 NOV 2021

IL CANCELLIERE APERTO

Silvia Sicca