



LA CORTE DI CASSAZIONE
SESTA SEZIONE CIVILE TRIBUTARIA

Composta da

Avviso accertamento
recupero a tassazione
maggior reddito non
dichiarato – Motivazione
apparente

Lucio Luciotti · Presidente -
Paolo Di Marzio · Consigliere -
Roberto Succio · Consigliere -
Maria Giulia Putaturo Donati · Consigliere-
Viscido di Nocera
Andrea Penta · Consigliere Rel.-

Oggetto
R.G.N. 5422/2021
Cron.
CC – 21/06/2022

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 5422/2021 proposto da:

(omissis) (C.F.: (omissis)), residente in (omissis)
, (omissis) (C.F.:
(omissis)), residente in (omissis) ,
(omissis) (C.F.: (omissis)), residente in (omissis)
, e (omissis) (C.F.:
(omissis)), residente in (omissis) , nella
qualità di eredi di (omissis) , tutti rappresentati e difesi, giusta procura
speciale in calce al ricorso, dall'Avv. (omissis) (C.F.:
(omissis)) ed elettivamente domiciliati presso il suo studio in
(omissis) ;

- ricorrenti -

contro



Agenzia delle Entrate (C.F.: (omissis)), in persona del Direttore Centrale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (C.F.: (omissis)) e presso la stessa domiciliata *ope legis* in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente -

-avverso la sentenza n. 2206/3/2020 emessa dalla CTR Lazio il 16/07/2020 e non notificata;

- udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 21/06/2022 dal Consigliere relatore dott. Andrea Penta.

Ritenuto in fatto

1. (omissis) proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio, sulla scorta delle indagini finanziarie effettuate nei confronti dell'acquirente (omissis) (il quale si era impegnato ad acquistare un immobile della ricorrente), da cui emergevano movimentazioni in uscita disposte in suo favore (4 bonifici bancari, per l'importo complessivo di euro 112.004,00, versati dallo (omissis) in favore della (omissis) per l'acquisto di un appartamento), aveva proceduto a recuperare a tassazione, ai sensi dell'art. 67, comma 1, DPR n. 600/1973, il detto maggior reddito non dichiarato.

2. La Commissione Tributaria Provinciale rigettava il ricorso.

3. Sull'appello della contribuente, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio rigettava il gravame, condannando l'appellante al rimborso delle spese di lite.

4. Avverso la sentenza della CTR hanno proposto ricorso per cassazione gli eredi di (omissis) sulla base di due motivi. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

5. Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 bis cod. proc. civ. risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

Ritenuto in diritto

1. Con il primo motivo i ricorrenti deducono la nullità della sentenza per violazione degli artt. 1, co. 2, 36, co. 2, e 61 d.lgs. n. 546/1992 e 118, co.



1, disp. att. c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c., per aver la CTR fornito una motivazione apparente con riferimento alla sua eccezione secondo cui nel caso di specie si era in presenza, anziché di una "indagine bancaria", di un accertamento incrociato operato nei confronti di un terzo (tale (omissis)), con conseguente inconfigurabilità della presunzione legale favorevole all'Ufficio.

1.1. Per quanto il motivo si riveli fondato, avendo la CTR fornito sul punto una motivazione apparente ("Il Collegio ritiene non fondata l'eccezione relativa all'accertamento c.d. incrociato non qualificabile come indagine bancaria"), per ragioni di economia processuale è possibile procedere alla integrazione della motivazione.

Invero, sulla base del detto principio, ormai espressamente accolto anche nel giudizio di legittimità dalla seconda parte dell'art. 384, primo comma, c.p.c., nonché di un'interpretazione complessiva dell'art. 384 c.p.c. che induce ad escludere che l'ambito di applicazione del primo comma - tradizionalmente identificato con l'ipotesi della violazione o falsa applicazione di una norma di diritto sostanziale (di cui al n. 3 dell'art. 360 c.p.c.) - coincida con quello del secondo comma - dove si fa riferimento alle "sentenze erroneamente motivate in diritto" e, quindi, essendo la sentenza risultante tanto dall'applicazione di norme sostanziali quanto di norme processuali, all'incidenza causale dell'errore sulle une e sulle altre - deve ritenersi configurabile il potere della Corte di Cassazione di correzione della motivazione della sentenza impugnata anche in relazione ad un *error in procedendo*, fermi restando anche in tal caso i limiti della non necessità di indagini di fatto (ulteriori rispetto a quelle che la Corte di Cassazione può compiere sul fascicolo, come di norma, nell'esame di detto *error*) e del rispetto del principio dispositivo (dovendosi trattare di fatti ed eccezioni rilevati dalle parti o rilevabili d'ufficio; cfr. Sez. 3, Sentenza n. 15810 del 28/07/2005; conf. Sez. 3, Sentenza n. 5894 del 17/03/2006 e Sez. 5, Sentenza n. 1615 del 25/01/2008). Più di recente, in una fattispecie del tutto sovrapponibile a quella in esame, questa Corte, Sez. L, con l'ordinanza n. 6145 del 01/03/2019 ha condivisibilmente affermato che il ricorso per



cassazione che denunci il vizio di motivazione della sentenza, ~~perché~~ meramente apparente, in violazione dell'art. 132 c.p.c., non può essere accolto qualora la questione giuridica sottesa sia comunque da disattendere, non essendovi motivo per cui un tale principio, formulato rispetto al caso di omesso esame di un motivo di appello, e fondato sui principi di economia e ragionevole durata del processo, non debba trovare applicazione anche rispetto al caso, del tutto assimilabile, in cui la motivazione resa dal giudice dell'appello sia, rispetto ad un dato motivo, sostanzialmente apparente, ma suscettibile di essere corretta ai sensi dell'art. 384 c.p.c. Dello stesso avviso sono Sez. L, Sentenza n. 23989 del 11/11/2014 e Sez. 5, Sentenza n. 16157 del 03/08/2016, secondo cui la Corte di cassazione, in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata dall'ordinamento nonché dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111, secondo comma, Cost., ha il potere di correggere la motivazione ex art. 384, ultimo comma, cod. proc. civ., anche in presenza di un *error in procedendo*, che ricorre anche nel caso di motivazione solo apparente.

Orbene, in tema di accertamento del reddito d'impresa, gli artt. 32, n. 7, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del d.P.R. n. 633 del 1972 autorizzano l'Ufficio finanziario a procedere all'accertamento fiscale anche attraverso indagini su conti correnti bancari formalmente intestati a terzi, ma che si ha motivo di ritenere connessi ed inerenti al reddito del contribuente, acquisendo dati, notizie e documenti di carattere specifico relativi a tali conti.

L'utilizzabilità dei dati dagli stessi risultanti non trova ostacolo nel divieto di doppia presunzione, attenendo quest'ultimo alla correlazione tra una presunzione semplice ed un'altra presunzione semplice, e non già al rapporto con una presunzione legale, quale è quella che ricorre nella fattispecie in esame (Sez. 5, Sentenza n. 27032 del 21/12/2007; conf. Sez. 5, Sentenza n. 5849 del 13/04/2012). In particolare, in questi casi, la presunzione di operazioni commerciali non registrate, discendente dalla riscontrata movimentazione di somme su conti formalmente intestati a



terzi, non è qualificabile come (inammissibile) presunzione di doppio grado, poiché è l'art. 51, secondo comma, n. 2), del d.P.R. n. 633 cit., a prevedere che i singoli dati ed elementi risultanti dall'indagine bancaria debbono essere posti a base delle rettifiche e degli accertamenti, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili (Sez. 5, Sentenza n. 374 del 12/01/2009).

Da ciò consegue che anche quando un accertamento è fondato sulle indagini finanziarie effettuate sul c/c intestato ad un terzo, è configurabile una presunzione, sia pure *iuris tantum*, in favore dell'Amministrazione finanziaria, in presenza della quale è il contribuente a dover fornire la prova contraria.

Nel caso di specie, del resto, i ricorrenti non hanno neppure dedotto che i quattro bonifici bancari risultati, all'esito delle indagini operate sul c/c intestato al (omissis), eseguiti in favore della loro dante causa, non si riferissero ad operazioni imponibili.

2. Con il secondo motivo i ricorrenti denunciano la violazione o falsa applicazione degli artt. 32, co. 1, nn. 2) e 7), 37, commi 1, 2 e 3, e 38, commi 1 e 3, dPR n. 600/1973 e 2697, 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per non aver la CTR ritenuto applicabile, in luogo dell'art. 32, l'art. 38 del dPR n. 600/1973, con la conseguenza che, non essendo ipotizzabile una presunzione legale in favore dell'Ufficio, quest'ultimo avrebbe avuto l'onere di provare, attraverso presunzioni gravi, precise e concordanti, l'esistenza di un maggior reddito fiscalmente rilevante non dichiarato.

2.1. Il motivo è infondato.

Anche qualora la CTR avesse inquadrato la fattispecie nell'ambito dell'art. 38 del dPR n. 600/1973, la ripartizione dell'onere probatorio non sarebbe mutata.

Invero, i ricorrenti non contestano la ricorrenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza delle presunzioni poste alla base dell'avviso di accertamento, che, comunque, comportano l'inversione dell'onere della



prova a carico del contribuente. In quest'ottica, il riscontro dell'avvenuto versamento di una somma di denaro in favore della contribuente ben avrebbe potuto costituire elemento sulla cui base determinare induttivamente il reddito posseduto, in base all'applicazione di presunzioni semplici che l'ufficio finanziario è legittimato ad applicare per l'accertamento sintetico, risalendo dal fatto noto a quello ignoto, restando sempre consentita, a carico del contribuente, la prova contraria in ordine alla totale mancanza di una disponibilità patrimoniale, essendo questa meramente apparente (per aver, ad esempio, restituito la somma ricevuta a titolo di acconto sul prezzo di vendita).

Premesso che, a seguito del recesso dal contratto preliminare di compravendita operato dalla promittente venditrice in conseguenza dell'inadempimento del promissario acquirente alla stipula del definitivo, la prima ha trattenuto la somma ricevuta al momento del primo contratto, la diversità di funzioni che la corresponsione di caparra confirmatoria può assumere nell'ambito della stipula di preliminare di compravendita immobiliare - anticipazione del prezzo finale ovvero risarcimento forfetario - impone di distinguere, ai fini dell'assoggettabilità all'imposta, tra due ipotesi: nel caso di regolare esecuzione del contratto, la caparra è imputata in acconto sul prezzo dei beni oggetto del definitivo, soggetti ad IVA, andando ad incidere sulla relativa base imponibile e, prima ancora, ad integrare il presupposto impositivo in base all'art. 6, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972; l'inadempimento del preliminare, invece, ne propizia il trattenimento, risarcendo, in tal modo, il promittente venditore e, di conseguenza, non fa parte della base imponibile dell'IVA (Sez. 5, Ordinanza n. 17868 del 23/06/2021). Rileva la differenza tra l'acconto e la caparra confirmatoria, atteso che solo quest'ultima ha esclusivamente la funzione di determinare preventivamente il danno.

Orbene, la contribuente non ha fornito la prova, come invece sarebbe stato suo preciso onere, della natura di caparra confirmatoria (anziché di acconto sul prezzo) della somma percepita (e trattenuto all'esito dell'inadempimento della controparte) all'atto della stipula del contratto



preliminare di compravendita.

3. Conclusivamente, il ricorso non merita accoglimento. Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti al pagamento in favore della controricorrente delle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in complessivi euro 4.100,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 21 giugno 2022.

Il Presidente

Lucio Luciotti

