

## Sentenza del 04/04/2019 n. 596 - Comm. Trib. Reg. per la Toscana Sezione/Collegio 5

### Intitolazione:

Nessuna intitolazione presente

### Massima:

Nessuna massima presente

### Testo:

#### Svolgimento del processo

Con sentenza deliberata il 7.11.2016 e depositata il 2.12.2016, n. 208 (estensore: Pasquale Maiorano), la Commissione tributaria provinciale di Prato accolse il ricorso proposto da S. C. contro avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate di Prato per irpef e altro 2010. Gli avvisi di accertamento in questione avevano ad oggetto il recupero a tassazione dell'importo di 1.554.745 euro, che il contribuente aveva prelevato da un conto corrente cointestato con la moglie; l'Ufficio aveva ritenuto, in particolare, che dovesse applicarsi, in proposito, l'articolo 14, quarto comma, della legge numero 537/1993 (1) in quanto la somma in questione doveva considerarsi quale frutto di un illecito civile commesso dal contribuente stesso a danno della moglie, G. P., alla quale l'importo di cui trattasi era

**(1)** comma (come da ultimo modificato dall'articolo I, comma 141, della legge 28 dicembre 2015, n. 208) del seguente tenore: «4. Nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma I, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria. In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per qualsiasi reato da cui possa derivare un provento o vantaggio illecito, anche indiretto, le competenti autorità inquirenti ne danno immediatamente notizia all'Agenzia delle entrate, affinché proceda al conseguente accertamento»; a norma dell'articolo 36, comma 34 bis, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, la disposizione di cui al comma qui trascritto, in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, si interpreta nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma I, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono comunque considerati come redditi diversi.

stato sottratto; la illiceità della condotta del marito era risultata, fra l'altro, secondo l'Ufficio, sia dalla sentenza di separazione riguardante i due coniugi, pronunciata dal Tribunale di Firenze con addebito a carico del marito proprio in riferimento al comportamento di cui trattasi, sia dallo stesso provvedimento di archiviazione penale pronunciato nei confronti del contribuente e motivato dal giudice, non sulla base della inesistenza del fatto, ma solo sulla base della causa di non punibilità costituita del rapporto di coniugio (art. 649 cp). A sostegno della decisione di accoglimento la Commissione di primo grado osservò, anzitutto, che il comportamento del contribuente non costituiva illecito ma solo, in ipotesi, violazione dei doveri nascenti dal matrimonio; inoltre, ammettendo l'illegittimità del prelievo operato dal marito, ne sarebbe conseguito il dovere di quest'ultimo di restituire il *tantundem* alla moglie «e quindi non vi sarebbe nulla da tassare»; infine era, a ben vedere, condivisibile la tesi del ricorrente, secondo la quale ricorrevano, in concreto, elementi per ritenere che la moglie, versando le somme provenienti dall'eredità del padre sul conto cointestato col marito, avesse inteso dar luogo a una donazione indiretta nei confronti del coniuge: provava tale assunto, secondo il primo giudice, il fatto che le somme rinvenienti dall'eredità del padre erano state versate dalla moglie, in primo tempo, sul conto cointestato con la sorella e, solo successivamente, erano state da lei trasferite sul conto cointestato con marito; inoltre G. P., nell'atto notarile del 23 gennaio 2004, con la quale ella aveva stipulato, con la sorella, lo scioglimento della comunione ereditaria, aveva tenuto a precisare che tutti i beni immobili che facevano parte di quell'atto di divisione erano personali e che, pertanto, restavano esclusi dalla comunione legale col marito: «a dimostrazione del fatto che quando la volontà era nel senso di escludere il marito è stato chiaramente detto». Con atto depositato il 6.3.2017 l'Agenzia delle entrate di Prato propose appello avverso la sentenza ora ricordata, sostenendo che non potesse dubitarsi, in concreto, del carattere illecito della condotta tenuta dal contribuente, il quale s'era appropriato di somme certamente spettanti al coniuge. Costituitasi nel giudizio d'appello, con controdeduzioni depositate il 14 iv 2017, la parte contribuente contrastò l'impugnazione avversaria in fatto e in diritto, chiedendone il rigetto. Prima dell'udienza l'Agenzia delle entrate ha provveduto a depositare in giudizio la sentenza 9.1.2017, n. 44, con la quale il Tribunale di Firenze, pronunciando nelle cause riunite promosse da G. P. contro S. C.: - ha condannato il convenuto «a pagare all'attrice, a titolo di risarcimento dei danni, gli importi suindicati [pari, complessivamente, a 2.052.985,34 euro] dei quali [il convenuto] si è illecitamente appropriato»: - ha revocato, inoltre, per ingratitudine, la donazione indiretta di un immobile, precedentemente compiuta dalla moglie a favore del marito, considerando che dovesse qualificarsi come ingratitudine il fatto, «pacifico e documentato, che, in epoca successiva alla donazione indiretta, e cioè il 10 novembre 2010, il Signor C. si - era - indebitamente

appropriato dell'ingente somma di euro 1.256.995,78, di proprietà della moglie, prelevandola dal conto corrente cointestato alle parti».

All'udienza dell'11.3.2019 la Commissione, udite le parti, ha deliberato la presente sentenza.

### **M o t i v i d e l l a d e c i s i o n e**

l) L'appello è, a parere della Commissione, fondato: infatti:

a) va, anzitutto, ritenuta legittima e tempestiva la produzione documentale eseguita, nel presente giudizio di appello, dall'Agenzia delle entrate: tale produzione risulta, infatti, pienamente conforme alla previsione dell'articolo 58 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (cfr, sul punto, *ex plurimis*, Cassazione civile, sez. trib., 13/11/2018, n. 29087: «*Nell'ambito del processo tributario, l'art. 58 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti anche al di fuori degli stretti limiti posti dall'art. 345 c.p.c. ma tale attività processuale va esercitata - stante il richiamo operato dall'art. 61 del citato dlgs alle norme relative al giudizio di primo grado entro il termine previsto dall'art. 32, comma 1, dello stesso decreto, ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza, con l'osservanza delle formalità di cui all'art. 24, comma 1, dovendo, peraltro, tale termine ritenersi, anche in assenza di espresse previsioni legislative, di natura perentoria, e quindi previsto a pena di decadenza, rilevabile d'ufficio dal giudice anche nel caso di rinvio meramente interlocutorio dell'udienza o di mancata opposizione della controparte alla produzione tardiva*»);

b) quanto al merito la Commissione, non ha motivo di disattendere la giurisprudenza della suprema corte, secondo la quale, «*l'atto di cointestazione, con firma e disponibilità disgiunte, di una somma di denaro depositata presso un istituto di credito che risulti essere appartenuta ad uno solo dei contestatari, può essere qualificato come donazione indiretta solo quando sia verificata l'esistenza dell'animus donandi, consistente nell'accertamento che il proprietario del denaro non aveva, nel momento della detta cointestazione, altro scopo che quello della liberalità*» (Cassazione civile sez. II, 28/02/2018, n. 4682): a maggior ragione, dunque, la necessità, per l'interessato, di una specifica prova dell'*animus donandi* (e del fatto che tale *animus* costituisca l'unico scopo dell'atto) ricorre in riferimento al semplice versamento di somme su un preesistente conto cointestato; la Commissione rileva, a tale proposito, che, in realtà, non esiste, in riferimento al versamento, nel conto cointestato fra i coniugi, delle somme delle quali si tratta nel presente giudizio, alcun indizio dell'esistenza di *animus donandi* da parte della moglie: il fatto di avere trasferito le somme delle quali si tratta dal conto cointestato con la sorella al conto cointestato col marito ha, ai fini della prova dell'*animus donandi*, carattere del tutto neutro, essendo, tra l'altro, spiegabile col desiderio della moglie di avvalersi della collaborazione del marito nelle scelte finanziarie connesse alla disponibilità, per la moglie stessa, delle somme in questione, disponibilità che, non per questo, doveva intendersi condivisa con il coniuge; né, contrariamente a quanto ritenuto dal primo giudice, poteva, di certo, essere considerato indizio dell'esistenza dell'*animus donandi* in ordine al versamento di somme sul conto cointestato col marito, il fatto che, in un precedente atto di divisione notarile, stipulato da G. P. con la sorella, il Notaro rogante avesse dato atto della provenienza degli immobili dividendi dall'eredità paterna, ciò che il Notaro era, ovviamente, obbligato a rilevare nell'ambito dei suoi compiti professionali;

d) deve ritenersi, dunque, in conformità con quanto accertato e ritenuto in sede di giurisdizione ordinaria, che S. C., trasferendo sul suo conto personale somme che, pur depositate su un conto cointestato, dovevano intendersi di esclusiva pertinenza della moglie, abbia commesso il delitto di cui all'articolo 646 del codice penale, sia pure non punibile ex articolo 649 dello stesso codice (cfr, per la configurabilità del delitto di appropriazione indebita nella condotta del contitolare di un conto corrente che si appropri, abusando del *potere di firma*, delle somme pertinenti all'altro contitolare, Cassazione penale, sez. II, 4/4/2006, n. 17239: «*u00C8 configurabile il reato di appropriazione indebita a carico del cointestatario di un conto corrente bancario, il quale, pur se facoltizzato a compiere operazioni separatamente disponga in proprio favore senza il consenso espresso o tacito degli altri cointestatari, della somma in deposito in misura eccedente la quota da considerarsi di sua pertinenza, in base al criterio stabilito dagli art. 1298 e 1854 cc, secondo cui le parti di ciascun concreditore si presumono fino a prova contraria, uguali*»);

e) non è dubbio, a parere della Commissione, che le somme che siano state oggetto di appropriazione indebita debbano considerarsi, quali proventi illeciti, come redditi imponibili, quali *redditi diversi*, ai fini dell'imposta sulle persone fisiche (cfr, *inter alia*, Cassazione civile, sez. trib., 5/1/2010, n. 37: «*Deve attribuirsi efficacia retroattiva all'art. 36, comma 34 bis, del decreto - legge n. 223 del 2006 (comma aggiunto dalla legge di conversione n. 248 del 2006), secondo cui i proventi illeciti (nel caso di specie, somme ricevute da un commercialista dai propri clienti e delle quali, anziché versarle all'erario, si era appropriato), qualora non siano classificabili in altre categorie di reddito previste dal *uir*, devono considerarsi come redditi di versi*»); né elide la capacità contributiva dell'agente la nascita, contestuale alla commissione dell'illecito, dell'obbligazione risarcitoria in capo all'agente stesso, potendo, tale elusione, derivare, per legge, solo dalla sottoposizione degli illeciti proventi a sequestro o confisca penale disposti nello stesso anno d'imposta nel quale l'illecito era stato commesso, mentre nel presente caso risulta essere stata emessa solo un'autorizzazione a sequestro conservativo civile, di cui, peraltro, nemmeno è stata documentata l'esecuzione (cfr, sul punto dell'esclusione dell'imponibilità conseguente alla sottoposizione dei proventi illeciti a sequestro o confisca penale, Cassazione civile, sez. trib., 20/12/2013, n. 28519:

«*In tema di imposte sui redditi, l'esclusione originaria dei proventi da attività illecite dalla base imponibile ai sensi dell'art. 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, ove sottoposti a sequestro o confisca penale, opera a condizione che il provvedimento ablatorio sia intervenuto, al più, entro la fine del periodo di imposta cui il provento si riferisce, e non anche in caso di eventi (nella specie, la restituzione in sede transattiva delle somme illecitamente percepite) posteriori alla realizzazione del presupposto impositivo, con i conseguenti obblighi di dichiarazione e di versamento, per i quali si pone solo una questione di diritto al rimborso dell'imposta versata divenuta indebita*»).

2) In definitiva, dunque, l'appello dell'Agenzia delle entrate va accolto.

3) Le spese dei due gradi, che si liquidano come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P Q M

la Commissione tributaria regionale di Firenze, V Sezione, accoglie l'appello; condanna la parte contribuente a rifondere all'Agenzia delle entrate le spese dei due gradi di giudizio, che liquida, per ciascuno di essi, in complessivi euro 5000, oltre alle spese generali e agli altri accessori di legge. Così deciso in Firenze, l'11.3.2019.

---