

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CRUCITTI Roberta - Presidente

Dott. GIUDICEPIETRO Andreina - Consigliere

Dott. D'ANGIOLELLA Rosita - Consigliere

Dott. GUIDA Riccardo - Consigliere

Dott. D'ORAZIO Luigi - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26010/2012 R.G. proposto da:

(OMISSIS), rappresentato e difeso dall'Avv. (OMISSIS) e dall'Avv. (OMISSIS), con domicilio eletto presso lo studio del primo, in (OMISSIS), giusta procura a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici e' domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente, ricorrente in via incidentale -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto, n. 90/5/2011, depositata il 3 ottobre 2011.

Udita la relazione svolta nella Camera di consiglio del 9 ottobre 2019 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO

che:

1. L'Agenzia delle entrate, a seguito di processo verbale di constatazione, emetteva avviso di accertamento nei confronti di (OMISSIS), dipendente della Guardia di finanza, ritenendo che questi, negli anni dal 2003 al 2006, avesse svolto attivita' di procacciatore di affari nel settore immobiliare, per conto di alcune societa' a responsabilita' limitata, in due delle quali ((OMISSIS) s.r.l. e (OMISSIS) s.r.l.) sua moglie era socia con partecipazione dell'8%. In particolare, a seguito dell'accesso in sede (con il rinvenimento di un computer sito presso una societa' e nella disponibilita' del contribuente) e delle dichiarazioni dei titolari delle societa' e di alcuni clienti, veniva attribuita d'ufficio la partita Iva al contribuente, con la conseguente verifica del conto corrente bancario intestato al (OMISSIS) ed alla moglie (OMISSIS) e con la

individuazione di movimenti ritenuti non corrispondenti alle retribuzioni del primo, percepite come dipendente della pubblica amministrazione, ne' attribuibili alla moglie. I versamenti erano di Euro 16.400,00 nel 2003, di Euro 19.655 nel 2004 e di Euro 62.100,00 nel 2005, mentre i prelevamenti erano di Euro 75.860,00 nel 2003, di Euro 29.737 nel 2004 e di Euro 6.330,00 nel 2005, con recupero a tassazione ai fini Irpef, Irap ed Iva.

2. Il (OMISSIS) presentava ricorso deducendo, tra l'altro, per quel che qui ancora rileva, l'illegittimita' della pretesa fiscale perche' priva di supporto probatorio, l'attribuzione dei movimenti sul conto cointestato ai coniugi, l'insussistenza del, carattere di continuita' della sua collaborazione, trattandosi, al piu', di attivita' solo occasionale, l'illegittimita' della presunzione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, in qualita' di lavoratore dipendente, la non applicabilita' dell'Irap, in assenza del presupposto della autonoma organizzazione. In particolare, il contribuente deduceva che la societa' (OMISSIS) s.r.l. aveva subito accertamenti con recupero a tassazione di Euro 195.000 nel 2004 (l'8% era Euro 15.600), Euro 772.000 nel 2005 (l'8% era Euro 61.760), con importi assai simili a quelli dei versamenti contestati nel 2005 (nel 2004 Euro 19.655 e nel 2005 Euro 62.100).

3. La Commissione tributaria provinciale di Padova accoglieva in parte il ricorso, non riconoscendo le riprese a tassazione per Iva e Irap, in assenza di esercizio di attivita' di impresa, per la mancanza di attivita' organizzata ed abituale, stante l'assenza di collaboratori e di mezzi, essendo il (OMISSIS) un lavoratore dipendente. Non si potevano sommare, poi, i versamenti ed i prelevamenti, sicche' si confermavano come ricavi i soli versamenti sul conto non giustificati.

4. Proponeva appello l'Agenzia delle entrate rilevando che il contribuente aveva svolto attivita' di impresa di procacciatore di affari, desumibile dalle dichiarazioni dei titolari delle societa' e degli acquirenti degli appartamenti. Inoltre, evidenziava che era a carico del contribuente la dimostrazione della insussistenza dell'autonoma organizzazione ai fini Irap. I risultati degli accertamenti bancari, poi, costituivano una presunzione legale iuris tantum sicche' il contribuente non aveva fornito la prova contraria della irrilevanza reddituale delle movimentazioni bancarie rinvenute sul conto cointestato.

5. Proponeva appello incidentale il contribuente che contestava l'illegittimo accesso presso la sua abitazione, l'illegittima estensione dell'indagine alla autovettura ed al computer, l'illegittima attribuzione d'ufficio della partita Iva, l'occultamento di un numero rilevante di dichiarazioni di terzi che escludevano la partecipazione del (OMISSIS) all'attivita' delle societa' immobiliari. Il contribuente, poi, rilevava che le operazioni di cui alle movimentazioni bancarie erano riferibili alla moglie cointestataria dei medesimi conti correnti, socia di due delle societa', peraltro, a ristretta base.

6. La Commissione tributaria regionale del Veneto rigettava sia l'appello principale proposto dall'Ufficio sia l'appello incidentale del contribuente, rilevando che mancavano nella fattispecie tutti i requisiti tipici dello svolgimento di attivita' di impresa da parte del (OMISSIS), non essendo stata riscontrata alcuna attivita' organizzativa, in assenza della abitualita', essendo il ricorrente un lavoratore dipendente. Inoltre, poiche' la moglie del (OMISSIS) era socia all'8% di due societa' ed il conto corrente era cointestato ai coniugi "e' piu' verosimile che le somme fossero della moglie e non del marito in quanto erano tutte attribuibili alla moglie". Agli atti, poi, non risultava alcuna proposta di vendita riconducibile al contribuente. I prelevamenti non potevano essere sommati ai versamenti perche' altrimenti vi sarebbe stata una duplicazione dell'imponibile.

7. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione il contribuente, depositando anche memoria scritta.

8. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

CONSIDERATO

che:

1. Con il primo motivo di impugnazione il contribuente deduce "ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5,

nullita' della sentenza per motivazione contraddittoria circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio nella parte in cui la Commissione afferma che i dati desunti dai conti correnti intestati a moglie e marito sono piu' plausibilmente riferibili alla consorte (OMISSIS) quale socia all'8 di societa' accertata per/poi concludere per la tassazione in capo al ricorrente (OMISSIS) delle somme risultanti dalla sommatoria dei versamenti ivi annotati". Infatti, il giudice di appello, dapprima, ha affermato che "e' piu' verosimile che le somme fossero della moglie e non del marito in quanto erano tutte attribuibili alla moglie", non essendosi rinvenuta alcuna proposta contrattuale riferibile al (OMISSIS), ma successivamente, ha concluso nel senso che solo i versamenti, anche se non i prelevamenti, erano riferibili al contribuente. La conclusione raggiunta in sentenza e', quindi, del tutto inconciliabile con le premesse, rendendo impossibile stabilire in base a quale argomento si e' poi addivenuti alla decisione finale.

2. Con il secondo motivo di impugnazione (rubricato sub 1 bis a pagina 14 del ricorso per cassazione) il ricorrente lamenta "ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nullita' della sentenza omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio nella parte in cui la Commissione accerta l'esistenza di attivita' (occasionale), svolta dal ricorrente negli anni in esame, riconducibile all'attivita' di procacciatore di affari". Infatti, ne' nella sentenza di primo grado, ne' in quella di appello sono indicate le ragioni per cui risulterebbe provato che il (OMISSIS) ha svolto attivita' di procacciatore di affari, sia pure in via solo occasionale, sottoposta comunque a tassazione. Pertanto, seppure, da un lato, non si riscontrano i requisiti tipici dell'attivita' di impresa, tuttavia, dall'altro, si giunge alla conclusione della sussistenza di una attivita' occasionale di intermediazione, senza indicazione delle ragioni di tale convincimento. Del resto, il giudice di appello ha affermato che non sono stati rinvenuti contratti riferibili al (OMISSIS) e che le somme sui conti correnti cointestati erano attribuibili alla moglie, socia di due delle societa'. La Commissione regionale non ha, dunque, tenuto conto delle prove in atti, e segnatamente delle dichiarazioni del (OMISSIS) ("ci da' una mano ogni tanto"), del (OMISSIS) ("negli ultimi quattro - cinque anni si e' visto tre o quattro volte", con il pagamento al massimo di 4.000,00 - 6.000.00 Euro nell'arco dei quattro anni 2003 - 2006), del (OMISSIS) (che chiama il (OMISSIS) al cellulare senza che questi risponda), oltre che dei clienti delle societa', da cui risulta che il (OMISSIS) si e' limitato a rispondere a qualche telefonata, a mostrare ai clienti le unita' in costruzione, con trattative condotte da altri soggetti. In particolare il (OMISSIS) ha dichiarato di essere venuto a conoscenza delle iniziative immobiliari della (OMISSIS) da (OMISSIS), la (OMISSIS) ha affermato che il (OMISSIS) le avrebbe solo illustrato i prezzi, la (OMISSIS) ha riferito che solo al primo accesso ha avuto contatto con il contribuente, la (OMISSIS) ha raccontato che la caparra e' stata ricevuta dal (OMISSIS). Esistono, poi, altre sei dichiarazioni dei clienti assunte dalla Guardia di finanza, ma non allegate al processo verbale di constatazione, che sono state pero' prodotte dal (OMISSIS) in giudizio. Inoltre, non si e' tenuto conto che nei confronti delle societa' di cui e' socia all'8% la moglie del (OMISSIS) sono stati emessi avvisi di accertamento, per redditi occultati, imputabili alla socia, in quanto trattasi di societa' a ristretta base partecipativa, per somme di importo simile a quelle versate in contanti sui conti cointestati.

3. Con il terzo motivo di impugnazione il ricorrente lamenta "ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nullita' della sentenza per violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 38 - 39; Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972; articolo 55, articoli 2927 - 2929 c.c.; Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51; Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32", in quanto il giudice di appello ha qualificato l'attivita' svolta dal contribuente come impresa, con un uso illegittimo degli elementi presuntivi, per poi dedurre che le movimentazioni annotate sul conto corrente bancario cointestato al (OMISSIS) ed alla moglie, erano riferibili esclusivamente all'attivita' di impresa del contribuente. Gli accertamenti bancari sono consentiti solo nei confronti di chi esercita attivita' di impresa e non, quindi, nei confronti del contribuente che e' lavoratore dipendente della pubblica amministrazione.

4. Con il quarto motivo (rubricato sub 3 a pagina 31 del ricorso per cassazione) il ricorrente lamenta "ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver omesso di pronunciare, con violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 1 e 36, e 112 c.p.c., in merito alle dedotte illegittimita' dell'avviso di accertamento per presenza di prova contraria ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32 e corrispondente normativa Iva", in quanto il giudice di appello non ha pronunciato in ordine ad una serie di giustificazioni circa i versamenti annotati nel conto corrente, che erano contestati come non

giustificati nel processo verbale di constatazione e, poi, nell'avviso di accertamento. Il ricorrente, quindi, già nel ricorso introduttivo ha indicato l'origine della disponibilità sul conto corrente cointestato, derivante da finanziamenti bancari, risarcimenti di assicurazioni ed altro.

5. Con il quinto motivo (rubricato sub 3 bis a pag. 34 del ricorso per cassazione) il ricorrente deduce "ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nullità della sentenza per mancanza di motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio nella parte in cui la Commissione sic et simpliciter stabilisce la presenza di redditi assoggettabili a tassazione nella misura corrispondente alla sommatoria dei versamenti nei conti", in quanto il giudice di appello non ha spiegato perché gli elementi in atti non erano sufficienti a superare la presunzione legale relativa dell'accertamento bancario.

6. Con il sesto motivo di impugnazione (rubricato sub 4 a pagina 38 del ricorso per cassazione) il ricorrente deduce "ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nullità della sentenza per mancanza di motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio nella parte in cui la Commissione sic et simpliciter afferma di essere ininfluenza ai fini del decidere l'esibizione di prove (dichiarazioni assunte dalla Guardia di finanza) la cui corrispondente richiesta ritualmente il contribuente aveva dimesso in primo grado e coltivato in appello". L'affermazione del giudice di appello, per cui la richiesta di esibizione alla Guardia di finanza di tutte le dichiarazioni raccolte da terzi è ininfluenza, è del tutto priva di motivazione.

7. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso incidentale con cui deduce "violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32 e dell'articolo 2697 c.c. in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto il giudice di appello ha escluso il recupero a tassazione, ai fini delle imposte dirette, dei prelevamenti risultanti dal conto corrente cointestato, perché, sommando i versamenti ai prelevamenti, si sarebbe determinata una duplicazione di imponibile. In realtà, il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1972, articolo 32, prevede una presunzione legale relativa in favore del Fisco, considerando alla stregua di ricavi tanto i versamenti quanto i prelevamenti, salvo che il contribuente non provi che delle operazioni individuate si è tenuto conto nella contabilità o le stesse non sono imponibili.

8. I motivi primo, secondo e quinto del ricorso principale, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono fondati.

8.2. Va premesso, sul punto, che, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 55 "sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'articolo 2195 c.c. e delle attività indicate all'articolo 32, comma 2, lettera b e c, che eccedono i limiti stabiliti, anche se non organizzate in forma di impresa". Inoltre, al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 55, comma 2, si prevede che "sono, inoltre considerati redditi d'impresa: a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma di impresa dirette alla prestazione di servizi, che non rientrano nell'articolo 2195 c.c."

Del resto, il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 4, al comma 1 stabilisce che "per esercizio di impresa s'intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 c.c."

Pertanto, è evidente che le attività di cui all'articolo 2195 c.c. sono qualificate come espressioni dell'esercizio di impresa commerciale, indipendentemente dal fatto che siano organizzate in forma di impresa. L'esercizio delle attività di cui all'articolo 2195 c.c. determina sempre la sussistenza di una impresa commerciale, ai fini del TUIR, indipendentemente dall'assetto organizzativo scelto per l'esercizio dell'attività; ciò, quindi, deroga alla previsione civilistica di cui agli articoli 2082 e 2195 c.c., per il quale le attività di cui all'articolo 2195 c.c. integrano i presupposti della impresa commerciale solo se sono organizzate. La scelta del legislatore tributario è stata detta dall'esigenza di semplificare l'attività di accertamento da parte dell'amministrazione, che deve limitarsi a valutare l'esistenza dello svolgimento di

una delle attività di cui all'articolo 2195 c.c., senza dover valutare le concrete modalità di esercizio dell'attività ai fini della sua qualificazione.

È necessario, invece, che sussista il requisito della abitudine, che va intesa come attività stabile nel tempo, con riguardo al periodo temporale rilevante ai fini dell'imposizione sui redditi, quindi al periodo di imposta.

Tra le imprese ausiliarie, di cui all'articolo 2195 c.c., n. 4, che sono quelle che agevolano, direttamente o indirettamente, l'esercizio di altre attività d'impresa, svolgendo funzioni complementari vanno ricomprese l'agente di commercio (Cass., 1516/1973), lo spedizioniere doganale (Cass., 5718/1979), il promotore finanziario (Cass., 18135/2002; Cass., 15285/2018), il mediatore (Cass., 443/1977), come pure il procuratore di affari (Cass., 7 dicembre 1999, n. 13660, in tema di revocatoria fallimentare proposta dal curatore del fallimento di un procuratore di affari in relazione ai versamenti da questo compiuti nel periodo sospetto di cui alla L. Fall., articolo 67).

In particolare per questa Corte la mediazione, in quanto attività economica professionalmente organizzata al fine dello scambio di beni o di servizi, costituisce una impresa commerciale ausiliaria, diretta ad agevolare obiettivamente l'attività industriale della produzione e la circolazione dei prodotti, indipendentemente da un normale e concreto collegamento con l'attività di singole imprese commerciali nel settore industriale o commerciale strictu sensu (Cass., Cass., 28 gennaio 1977, n. 443).

Va evidenziato anche che, in tema di rapporti tra mediazione e contratto atipico di procuramento di affari, dette figure, pur accomunate dallo svolgimento di un'attività di intermediazione diretta a favorire la conclusione di un affare tra terzi, con conseguente applicazione di alcune identiche disposizioni in materia di diritto alla provvigione, divergono tra loro in quanto il mediatore presta la propria opera in posizione di imparzialità tra le parti, mentre il procuratore di affari agisce, al contrario, nell'esclusivo interesse di una di esse, sia pur in virtù di un rapporto di collaborazione privo del carattere della stabilità, con conseguente applicazione analogica, nei confronti dello stesso, delle disposizioni del contratto d'agenzia, ivi comprese quelle in materia di prescrizione del diritto al compenso (Cass., 20 dicembre 2016, n. 26370).

8.3. Effettivamente il giudice di appello incorre nella motivazione in una evidente contraddizione. Muove dall'assunto che il (OMISSIS) non abbia svolto una attività organizzata di procuratore di affari ed esclude anche lo svolgimento di una attività "con caratteristiche della abitudine", in quanto "il ricorrente è un lavoratore dipendente", sicché non si tratta di redditi di impresa. Subito dopo, la Commissione regionale ritiene che le movimentazioni sul conto corrente cointestato ai coniugi vanno riferite in via esclusiva alla moglie, quale titolare dell'8 % di due società ("si rileva che la moglie del contribuente (OMISSIS) aveva acquistato l'8% delle partecipazioni immobiliari in 2 società", il conto corrente era intestato ai due coniugi ed è più verosimile che le somme fossero della moglie e non del marito in quanto erano tutte attribuibili alla moglie"). Precisa, ancora, il giudice di secondo grado che "agli atti non risulta alcuna proposta di vendita riconducibile al (OMISSIS)".

Dopo queste premesse, che sembravano condurre il giudice all'accoglimento integrale del ricorso, in quanto si è negata l'attività di impresa, si è esclusa sia la sussistenza della organizzazione che l'abitudine dell'attività, con collegamento delle movimentazioni del conto in via esclusiva alla moglie del contribuente, nella parte finale della motivazione si conclude nel senso che "appare plausibile addebitare quali maggiori redditi i soli versamenti ritenuti non giustificati, escludendo invece i prelevamenti", in tal modo riconoscendo che il (OMISSIS) aveva comunque svolto attività, sia pure occasionale, che poteva essere sottoposta ad imposizione, attribuendogli i versamenti presenti nel conto corrente cointestato.

Dalle premesse sopra menzionate, invece, doveva scaturire o che non esistevano incassi riferibili al (OMISSIS) oppure che, benché fosse stata svolta da questi una attività occasionale, i versamenti dei conti correnti non ne erano la quantificazione.

Inoltre, il giudice di appello, ha ritenuto "plausibile" addebitare al (OMISSIS) solo i versamenti, con esclusione dei prelevamenti, senza però esaminare tutti gli elementi probatori in atti, e segnatamente le dichiarazioni dei titolari delle società e quelle dei clienti.

Peraltro, con riferimento al quinto motivo, il giudice di secondo grado ha ommesso di verificare la consistenza della prova contraria agli accertamenti bancari pure fornita dal contribuente, limitandosi ad affermare, senza alcuna argomentazione, che i versamenti "sono risultati giustificati".

9. Tutti gli altri motivi del ricorso principale ed il ricorso incidentale sono assorbiti, in quanto il giudice del rinvio dovrà riesaminare tutti gli elementi istruttori in atti per una valutazione degli stessi.

10. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla CTR del Veneto, in diversa composizione, per provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità'.

P.Q.M.

Accoglie i motivi primo, secondo e quinto del ricorso; dichiara assorbiti i restanti motivi ed il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità'.