

Civile Ord. Sez. 5 Num. 20626 Anno 2019

Presidente: CRUCITTI ROBERTA

Relatore: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Data pubblicazione: 31/07/2019

2019

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7117/2013 R.G. proposto da

Aurelio Giaccone, rappresentato e difeso dagli avv.ti Andrea parlato e Franco Paparella, elettivamente domiciliata presso quest'ultimo in Roma al corso d'Italia n.19;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente-

avverso la sentenza n.114/25/12 della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, emessa il 21/5/2012, depositata il 18/9/2012 e non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 29 maggio 2019 dal Consigliere Andreina Giudicepietro.

RILEVATO CHE:

1. Aurelio Giaccone ricorre con quattro motivi contro l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n.114/25/12 della Commissione



Tributaria Regionale della Sicilia, emessa il 21/5/2012, depositata il 18/9/2012 e non notificata, che ha rigettato l'appello del contribuente, in controversia avente ad oggetto l'impugnativa dell'avviso di accertamento, con cui l'Amministrazione aveva determinato una maggiore Irpef per l'anno di imposta 2005;

2. con la sentenza impugnata, la C.T.R. della Sicilia (di seguito C.T.R.) rilevava in fatto che, nel corso di una verifica fiscale a carico della società Alessandra Immobiliare s.a.s. di Giaccone Aurelio & C., l'Ufficio aveva riscontrato un finanziamento fruttifero di euro 475.000,00 alla società, da parte del socio accomandatario e legale rappresentante Aurelio Giaccone, titolare dell'82% del capitale sociale;

tale finanziamento, al tasso del 10% (notevolmente superiore al tasso usuale del 2,5%), non era stato deliberato dall'assemblea dei soci e risultava effettuato in denaro contante;

inoltre, da indagini bancarie, era risultato che il socio accomandatario, nell'anno 2005, aveva effettuato consistenti versamenti sui propri conti correnti bancari e su quelli della società, di cui era socio e legale rappresentante;

su tali premesse l'Amministrazione, all'esito di preventivo contraddittorio con il contribuente, emetteva avviso di accertamento, determinando il reddito non dichiarato in euro 608.653,00;

l'avviso veniva impugnato dal ricorrente, che sosteneva l'inapplicabilità nei suoi confronti dell'art.32 d.p.r. n.600/73, non essendo imprenditore, nè lavoratore autonomo;

il contribuente, inoltre, deduceva che i versamenti erano costituiti da interessi, derivanti da un prestito obbligazionario effettuato in favore della società F.C.F. Forniture Cine Foto S.p.A., comprovati dal fatto che la società aveva operato regolari ritenute alla fonte;

il ricorrente chiedeva, quindi, accertarsi l'illegittimità dell'avviso di accertamento, o, in subordine, una congrua riduzione dell'imponibile accertato;

la C.T.P. di Palermo riteneva sussistenti i presupposti di legge per l'applicazione della normativa sui gli accertamenti bancari ed infondate le

W

gr.



argomentazioni relative alla provenienza dei versamenti;

la decisione di primo grado era stata impugnata dal contribuente, che, con l'appello, insisteva sull'inapplicabilità della normativa in questione a soggetti che, come lui, non fossero imprenditori o lavoratori autonomi, tenuti alle scritture contabili, nonchè sulla valenza probatoria univoca delle ricevute di versamento delle ritenute effettuate dalla F.C.F. Forniture Cine Foto S.p.A. sulle somme versate a titolo di interessi per il debito obbligazionario, confermata anche dalla nota integrativa al bilancio;

l'appellante concludeva, quindi, per l'illegittimità dell'avviso di accertamento, o, in subordine, una congrua riduzione dell'imponibile accertato;

la C.T.R., con la sentenza impugnata, rigettava l'appello del contribuente, ritenendo che le movimentazioni riscontrate sul conto corrente bancario fossero riferibili a reddito imponibile, anche indipendentemente dall'attività esercitata (nella specie di amministratore della società), conformemente all'orientamento giurisprudenziale della suprema Corte, secondo cui, quando i flussi finanziari non trovano rispondenza nella dichiarazione dei redditi, il recupero fiscale non è subordinato alla prova che il contribuente eserciti una specifica attività (Vedi Cass. nn. 9537/2007, 18111/2009, 10578/2011);

il giudice di appello rilevava, in fatto, l'inconsistenza delle giustificazioni fornite dal contribuente, poichè, dai controlli effettuati dai verificatori sui bilanci della società F.C.F. Forniture Cine Foto S.p.A., risultavano debiti per interessi non corrisposti agli obbligazionisti;

la C.T.R. riteneva, inoltre, che non avesse alcuna valenza probatoria la circostanza che su tali interessi la società, in qualità di sostituto di imposta, avesse effettuato le ritenute alla fonte, in quanto tali ritenute erano obbligatorie, ai sensi dell'art.2, lett. d) d.p.r. n.602/73, per gli interessi maturati nel periodo, ancorchè non corrisposti;

il giudice di appello, considerato che la provenienza delle somme oggetto dei versamenti sul conto corrente era rimasta del tutto ignota, riteneva, di conseguenza, destituita di fondamento la doglianza relativa alla sussistenza di una doppia imposizione (le somme, infatti, non erano

He'

Q



ricollegabili agli interessi sui quali era stata operata la ritenuta);

egualmente, rimaneva ignota la fonte delle somme versate in contanti per il finanziamento alla società Immobiliare Alessandra s.a.s. di Aurelio Giaccone & C., non risultando alcun prelevamento corrispondente nel conto corrente intestato al contribuente;

rilevava la C.T.R. che, a norma dell'art.14, comma 4, n.4 bis, l. n.537/1993, con previsione retroattiva che deroga espressamente al principio sancito dall'art.3, l.n.212/2000, vi era il principio generale della tassabilità dei redditi per il fatto stesso della loro sussistenza, a prescindere dalla provenienza;

il giudice di appello, infine, riteneva corretta, in assenza di elementi contrari, la classificazione come "redditi di capitale" delle somme oggetto di accertamento, e la conseguente tassazione ai sensi dell'art.44 d.p.r. n.917/1986, rigettando anche la domanda subordinata avanzata dall'appellante;

3. a seguito del ricorso, l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso;

4. il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 29 maggio 2019, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197;

5. il ricorrente ha depositato memoria;

#### CONSIDERATO CHE:

1.1. con il primo motivo, il ricorrente denuncia la violazione dell'art.32, comma 1, n.2) d.p.r. n. 600/1973, in relazione all'art.360, comma 1, n. 3, c.p.c., che non sarebbe applicabile al caso di specie, in quanto il contribuente, che non è tenuto all'obbligo della contabilità, non avrebbe potuto fornire la prova contraria, prevista dalla norma citata;

con il secondo motivo, il ricorrente denuncia la violazione dell'art. dell'art.32, comma 1, n.2) d.p.r. n. 600/1973 e degli artt.44, 45, 54, comma 1, d.P.R. n. 917/1986, in relazione all'art.360, comma 1, n. 3, c.p.c., in quanto l'accertamento bancario consente di ricostruire i redditi

H

le

d'impresa ed i compensi, ma non i redditi da capitale, mentre l'amministrazione avrebbe così qualificato i redditi accertati;

con il terzo motivo, il ricorrente denuncia la violazione dell'art. dell'art.32, comma 1, n.2) d.p.r. n. 600/1973, in relazione all'art.360, comma 1, n. 3, c.p.c., in quanto, con riferimento al finanziamento alla Alessandra Immobiliare s.a.s., il giudice di appello, per le operazioni in uscita, non avrebbe correttamente applicato la presunzione legale di cui alla norma citata, essendo noto il beneficiario dei prelevamenti;

1.2. i primi tre motivi di ricorso, relativi a distinti profili di violazione dell'art. 32 d.P.R. n.600/73, esaminati congiuntamente, perchè connessi, sono in parte infondati ed in parte inammissibili e vanno rigettati;

1.3 l'art. 32, vigente *ratione temporis*, prevedeva che "per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono: 1) ...

2) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche relativamente ai rapporti ed alle operazioni, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti a norma del numero 7), ovvero rilevati a norma dell'articolo 33, secondo e terzo comma. I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'articolo 33, secondo e terzo comma, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e semprechè non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni";

nel caso di specie, il contribuente contesta, con il primo motivo di ricorso, l'applicabilità della normativa in oggetto per la natura dell'attività svolta (nè imprenditoriale, nè di lavoro autonomo) che non lo obbligherebbe alla tenuta della contabilità;

fel

g

anche di recente, questa Corte ha chiarito l'ambito di applicazione della norma, precisando che "il contribuente ha l'onere di superare la presunzione posta dal d.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e d.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, dimostrando in modo analitico l'estraneità di ciascuna delle operazioni bancarie a fatti imponibili, dimostrazione che nel caso di specie non risulta avvenuta, senza che assuma alcuna rilevanza la sua qualifica soggettiva di lavoratore dipendente, autonomo o imprenditore, dato che la presunzione legale relativa alla prima parte del d.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2 (consistente nel fatto che i "dati" e gli "elementi" acquisiti attraverso le indagini bancarie possono essere posti a base degli accertamenti e rettifiche, di cui al d.P.R. n. 600 del 1973, artt. 38 -41 e d.P.R. 633 del 1972, artt. 54 e 55 per l'IVA, se il contribuente non dimostra di averne tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta, o che essi non hanno rilevanza allo stesso fine), trova applicazione anche a soggetti diversi dagli imprenditori e dai lavoratori autonomi in virtù della portata generale del disposto normativo" (Cassazione civile sez. VI, 04/01/2019, n.104);

l'art.32 d.P.R. n.600/1973 contiene, invero, nella prima parte, una disciplina di ordine generale - che difatti, non a caso, è del tutto analoga a quella prevista, in materia di IVA, dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2 - consistente nel fatto che i "dati" e gli "elementi" acquisiti attraverso le indagini bancarie possono essere posti a base degli accertamenti e rettifiche, di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 38 - 41 (D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54 e 55 per l'IVA);

con riferimento al diverso operare della presunzione legale (relativa) in caso di versamenti e di prelevamenti (terzo motivo di ricorso), è stato anche chiarito che "in tema d'imposte sui redditi, la presunzione legale relativa della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari giusta l'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti, come si ricava dal successivo art. 38, riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, che rinvia allo stesso art. 32, comma 1, n. 2; tuttavia, all'esito della

sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, le operazioni bancarie di prelevamento hanno valore presuntivo nei confronti dei soli titolari di reddito di impresa, mentre quelle di versamento nei confronti di tutti i contribuenti, i quali possono contrastarne l'efficacia dimostrando che le stesse sono già incluse nel reddito soggetto ad imposta o sono irrilevanti" (Cassazione civile sez. trib., 16/11/2018, n.29572);

nella fattispecie in esame, nessun problema si pone in ordine all'operatività della presunzione legale per le operazioni di prelevamento, poichè, in relazione al finanziamento effettuato dal contribuente in favore della società Immobiliare Alessandra s.a.s., di cui era socio accomandatario, l'accertamento è fondato sul rilievo che il finanziamento stesso era avvenuto in contanti e senza che risultassero prelievi sul conto corrente personale del socio, circostanza dalla quale l'Ufficio aveva desunto la disponibilità, da parte di quest'ultimo, di un'ingente somma in denaro di ignota provenienza e non dichiarata;

inoltre, con riferimento ai consistenti versamenti sul conto corrente, rilevati dall'Ufficio, il contribuente, indipendentemente dal tipo di attività svolta e dalla tenuta delle scritture contabili, in base ai principi sopra richiamati, più volte enunciati da questa Corte, avrebbe dovuto dimostrare di averne tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta, o che essi non avevano rilevanza allo stesso fine;

in mancanza di espresso divieto normativo e per il principio di libertà dei mezzi di prova, il contribuente può fornire la prova contraria anche attraverso presunzioni semplici, dovendo in questo caso il giudice di merito "individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio (purchè grave, preciso e concordante) ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo, senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative" (Cass. n.11102/2017);

nel caso di specie, come si chiarirà in seguito, il giudice di appello ha ritenuto che le giustificazioni addotte dal contribuente non fossero assistite da adeguata prova;

He

fu

in ordine alla qualificazione dei maggiori redditi non dichiarati (secondo motivo di ricorso), in linea di principio, l'Ufficio erariale non ha nessun obbligo di individuare (e, quindi, di provare) la fonte di produzione del reddito e, di conseguenza, di specificare quale delle fattispecie indicate nel D.P.R. n. 917 del 1986 sia produttiva dello stesso, non avendo il contribuente offerto alcuna prova per vincere la forza presuntiva, che il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, attribuisce alla movimentazione bancaria dei conti-correnti (e simili) ricadenti nella sua disponibilità;

pertanto, la pretesa del ricorrente, relativa all'asserita necessità di individuazione della fonte di derivazione dei redditi, imputati a capitale, si palesa assolutamente carente di interesse giuridico (art. 100 c.p.c.), in quanto le somme movimentate in detti conti conservano sempre la presunzione della loro natura reddituale, dal momento che il contribuente non ha fornito la prova, su di lui incombente, della natura non reddituale delle stesse, ovvero del legittimo loro assoggettamento a precedente prelievo fiscale (cfr. Cass. n.1439/06; Cass. n.15050/14);

nè appare fondata la doglianza del contribuente sulla mancata deduzione forfettaria dei costi, poichè "la considerazione dell'incidenza percentualizzata dei costi corrispondenti alla ricostruzione dei ricavi è applicabile alla rettifica induttiva e non anche a quella fondata su indagini bancarie, atteso che, in questa ipotesi, ai sensi dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 (e, per l'IVA, dell'art. 51, comma 2, n. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972), opera a favore dell'Amministrazione finanziaria una presunzione legale rispetto ai dati emergenti dalle movimentazioni bancarie, che il contribuente ha l'onere di superare" (Sez. 5, Ordinanza n. 24422 del 05/10/2018);

2.1. con il quarto motivo, il ricorrente denuncia l'insufficiente motivazione, ai sensi dell'art.360, comma 1, n.5, c.p.c., sul fatto decisivo e controverso, consistente nella giustificazione addotta dal contribuente in merito ai versamenti sul proprio conto corrente bancario, relativi agli interessi versati dalla società FCF Forniture Cine Foto S.p.A. a fronte di un prestito obbligazionario;

HW

fu



secondo il ricorrente, la C.T.R. non avrebbe adeguatamente motivato in merito alla provenienza delle somme versate nell'anno in contestazione, omettendo l'esame della nota integrativa al bilancio della società stessa, dalla quale sarebbe emerso che la voce di bilancio "debito per obbligazionisti" corrisponde all'ammontare complessivo del debito (capitale ed interessi);

inoltre, il giudice di appello avrebbe erroneamente negato il valore probatorio decisivo delle ritenute operate sugli interessi dalla società, in qualità di sostituto d'imposta, in quanto tali ritenute, ai sensi dell'art.26, comma 1, d.P.R. n.600/1973, erano operate sugli interessi effettivamente corrisposti;

2.2. il motivo è inammissibile;

2.3. nella fattispecie trova applicazione *ratione temporis* (ai sensi dell'art. 54, co. 3, d.l. n.83/2012) il nuovo testo dell'art. 360 co.1 nr. 5 cpc., in quanto la sentenza impugnata è stata pubblicata in data successiva all'11 settembre 2012, sicché il vizio della motivazione è deducibile soltanto in termini di "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti";

il nuovo testo del n. 5) dell'art. 360 cod. proc. civ. introduce nell'ordinamento un vizio specifico che concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che se esaminato avrebbe determinato un esito diverso della controversia);

al compito assegnato alla Corte di Cassazione resta estranea una verifica della sufficienza e della razionalità della motivazione sulle *quaestiones facti*, la quale implichi un raffronto tra le ragioni del decidere adottate ed espresse nella sentenza impugnata e le risultanze del materiale probatorio sottoposto al vaglio del giudice di merito;

l'omesso esame di elementi istruttori, in quanto tale, non integra l'omesso esame circa un fatto decisivo previsto dalla norma, quando il fatto storico rappresentato sia stato comunque preso in considerazione dal

HW

g

giudice, ancorchè questi non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie astrattamente rilevanti;

ne consegue che, rispettando rigorosamente anche gli artt. 366, primo comma, n. 6), c.p.c. e 369, secondo comma, n. 4), c.p.c. il ricorrente deve indicare il fatto storico, il cui esame sia stato omesso, il dato testuale o extratestuale da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua decisività (Cass. sentenza n. 19987/2017);

nel caso in esame, il ricorrente non ha fornito tali indicazioni necessarie, nè ha chiarito la decisività del documento, il cui esame sarebbe stato omesso dal giudice di appello, e la sua idoneità, secondo una valutazione *ex ante*, a giustificare una diversa decisione;

in particolare, risulta inammissibile la censura relativa all'omesso esame della nota integrativa al bilancio della società F.C.F., poichè la C.T.R. afferma di aver esaminato i bilanci della società dal 1997 al 2007, ritenendo che risultasse incontestabilmente provato che la suddetta società non avesse corrisposto il debito consolidato del prestito obbligazionario e, quindi, non ne avesse pagato gli interessi;

secondo la C.T.R., il debito per gli interessi ha avuto inizio nel 1997 ed è rimasto fino al 31/12/2006, per essere pagato in massima parte solo nel 2007, come risulta dal bilancio di tale anno;

tale circostanza porta ad escludere, secondo il giudice di secondo grado, che le ritenute d'acconto, operate dalla società F.C.F., in qualità di sostituto d'imposta, sugli interessi maturati, indipendentemente dal loro effettivo pagamento, abbiano una valenza probatoria decisiva;

ciò anche in considerazione del fatto che "in tema di imposta sul reddito delle persone giuridiche, la società di capitali, che riceve somme di denaro a titolo di mutuo dai propri soci, ha l'obbligo di effettuare la ritenuta d'acconto sugli interessi dovuti, non solo nel caso in cui la corresponsione degli stessi sia effettivamente avvenuta, ma anche quando essa sia soltanto presunta dalla legge, atteso il carattere normalmente oneroso del mutuo, sancito dall'art. 1815 c.c., ed in virtù della presunzione di cui all'art. 45, comma 2,

W

h

del d.P.R. n. 917 del 1986" (Cassazione civile sez. trib., 16/02/2018, n.3819),

con ciò il giudice di appello ha ritenuto definitivamente accertato che le somme in questione, di provenienza sconosciuta, costituissero una disponibilità del contribuente, che, ai sensi dell'art. 32 cit., contribuivano a determinare il reddito imponibile;

per quanto fin qui detto il ricorso va rigettato ed il ricorrente va condannato al pagamento delle spese di legittimità in favore dell'Agenzia delle Entrate, secondo la liquidazione effettuata in dispositivo;

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 9.000,00, oltre spese prenotate a debito;

sussistono i requisiti per porre a carico del ricorrente il pagamento del doppio contributo, ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012.

Così deciso in Roma, il giorno 29 maggio 2019.

HV