

16440 16



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto

IRPEF ILOR  
ACCERTAMENTO

R.G.N. 971/2014

Cron. 16440

Rep.

Ud. 01/03/2016

PU

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. STEFANO BIELLI - Presidente -  
Dott. ENRICO SCODITTI - Consigliere -  
Dott. MARCO MARULLI - Consigliere -  
Dott. LAURA TRICOMI - Consigliere -  
Dott. LUCIO LUCIOTTI - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 971-2014 proposto da:

(omissis) , elettivamente domiciliato in (omissis)  
(omissis) , presso lo studio dell'avvocato  
(omissis) , che lo rappresenta e difende unitamente  
all'avvocato (omissis) giusta delega a margine;

- **ricorrente** -

**contro**

2016

768

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro  
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI  
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO  
STATO, che lo rappresenta e difende;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 64/2013 della COMM.TRIB.REG. ~~di~~  
~~PERUGIA~~ <sup>del' UMBRIA</sup>, depositata il 27/05/2013;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 01/03/2016 dal Consigliere Dott. LUCIO  
LUCIOTTI;

uditi per il ricorrente gli Avvocati (omissis) e (omissis) che  
hanno chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato (omissis) che  
ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. UMBERTO DE AUGUSTINIS che ha concluso  
per l'inammissibilità e in subordine il rigetto del  
ricorso.



## RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza n. 64 del 27 maggio 2013 la Commissione tributaria regionale dell'Umbria rigettava l'appello proposto dal contribuente, professore ordinario presso l'Università di (omissis) ed esercente anche la professione di avvocato, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Perugia che, in parziale accoglimento del ricorso proposto avverso l'avviso di accertamento di maggiori imposte ai fini IRPEF, IRAP, IVA dovute per l'anno 2005, rideterminava in diminuzione il reddito imponibile accertato.

Sosteneva il giudice di appello che il contribuente non era riuscito a superare la presunzione posta dall'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 in relazione ad una serie di movimenti bancari effettuati sul proprio conto corrente ed oggetto di verifica, non ritenendo all'uopo sufficiente l'indicazione dei soggetti beneficiari dei vari pagamenti. Sosteneva, altresì, l'infondatezza della pretesa riduzione delle sanzioni al minimo edittale, stante l'inesistenza di un obbligo di conciliazione per l'Ufficio e di una disposizione normativa che la prevedesse per tali ipotesi. Dichiarava, inoltre, inammissibile l'appello incidentale proposto dall'Ufficio per difetto di sottoscrizione autografa dell'atto.

2. Avverso tale statuizione ricorre per cassazione il contribuente che deduce 3 motivi di censura. L'Agenzia resiste con controricorso.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

1. L'Amministrazione finanziaria, a seguito di indagini finanziarie effettuate ai sensi del d.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32, 38 e 39, comma 1, lett. d), nei confronti del contribuente, professore ordinario presso l'Università di (omissis) ed esercente anche la professione di avvocato, acquisiva i dati relativi alle movimentazioni bancarie effettuate sui conti correnti al medesimo intestati e, quindi, ritenendo che alcuni movimenti, sia in uscita che in entrata, non avevano trovato adeguata giustificazione nei redditi dichiarati per l'anno di imposta 2005, applicata la presunzione di cui all'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973, provvedeva al loro recupero a tassazione, anche ai fini IVA - trattandosi di compensi del lavoro autonomo (di avvocato) svolto dal contribuente, assoggettabili ad imposizione ai sensi del d.P.R. n. 633 del 1972, artt. 53 e 54 -, notificando l'avviso di accertamento poi impugnato.

Sulla scorta di quanto risultante dall'atto impositivo (il cui contenuto è stato ritrascritto in parte qua alle pag. 2 e 3 del ricorso), l'Ufficio finanziario accertava:

- 1) redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente non dichiarati per 264,00 €;
- 2) costi dedotti e non documentati per € 2.315,67;
- 3) differenza di € 1.996,65 tra i saldi dei sottoconti confluiti nel rigo RE10 e importo dichiarato in RE10

4) compensi incassati e non dichiarati per € 8.534,73;

5) errata registrazione ai fini IVA della fattura emessa n. 35 del 07/11/2005 pari ad € 46,00;

nonché un maggior reddito derivante da "indagini finanziarie" pari ad € 11.851,52 per versamenti (tra cui quello sopra indicato di € 8.534,73) ed € 81.488,90 per prelevamenti, di cui: a) € 34.001,90 per assegni intestati alla segretaria (omissis), eccedenti il valore dello stipendio; b) € 27.700,00 per un assegno intestato al genero (omissis) ; c) € 19.787,00 per assegni prelevati per esigenze private.

A seguito di contraddittorio instaurato con il contribuente, l'Agenzia riteneva giustificato il minore importo di 11.665,13 € degli assegni emessi in favore della segretaria (omissis) e l'importo di 27.700,00 € di cui all'assegno intestato al genero, ma essendosi concluso negativamente il tentativo di accertamento con adesione, il contribuente provvedeva ad impugnare l'avviso di accertamento dinanzi la CTP di Perugia che con sentenza n. 107 del 2012 rideterminava la ripresa a tassazione in complessivi 53.705,00 €, di cui 11.581,52 € relativi a versamenti effettuati sul conto corrente intestato al contribuente e 42.123,90 € di prelevamenti da quel medesimo conto, escludendo quindi quegli importi che l'Ufficio finanziario aveva riconosciuto come giustificati. Pronuncia, quella della CTP, poi

confermata dalla CTR di Perugia con la sentenza n. 64 del 2013.

2. Il contribuente, quindi, propone ricorso per cassazione avverso detta statuizione, deducendo con il primo motivo la violazione e falsa applicazione degli artt. 32 e 38 d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54 d.P.R. n. 633 del 1972, alla luce del principio costituzionale di capacità contributiva; critica la statuizione di appello che aveva ritenuto, in dissonanza con i principi giurisprudenziali in materia, che il contribuente fosse tenuto a giustificare i movimenti finanziari nonostante la loro congruità rispetto al livello dei redditi dichiarati.

3. Con il secondo motivo, deducendo la violazione e la falsa applicazione delle medesime disposizioni indicate nel primo motivo, censura la statuizione di merito per aver negato l'annullamento dell'atto impositivo nonostante l'assolvimento, da parte di esso ricorrente, dell'onere della prova contraria idonea a superare la presunzione posta dall'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 a favore dell'Ufficio finanziario.

4. Con il terzo motivo, deducendo <la violazione e la falsa applicazione degli artt. 115 c.p.c. e 2697 cod. civ.> come vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 360, comma 1<sup>o</sup>, n. 5, c.p.c. - nella formulazione risultante dalla modifica apportata dall'art. 54, comma 1, lett. b), d.l. n. 83 del 2012, conv. con modif. nella l. n. 134 del 2012, o, in subordine, nella

formulazione ante riforma -, il ricorrente si duole della <totale obliterazione da parte dei Giudici di seconde cure di documenti (assegni bancari) che dimostrano l'estraneità alla ripresa impositiva di altre somme>.

5. Il ricorso è fondato e va accolto nei limiti e per le ragioni di seguito spiegate.

6. Invero, con l'avviso di accertamento impugnato, l'Ufficio aveva provveduto a recuperare a tassazione una serie di movimenti - versamenti e prelievi - effettuati sul conto corrente intestato al contribuente libero professionista, equiparandoli ai "compensi" conseguiti dall'attività libero professionale svolta, così come, al momento della pronuncia della CTR (27 maggio 2013), era previsto dal d.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, che, in relazione ai rapporti ed alle operazioni (anche ) bancarie, stabiliva che <... sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni>.

6.1. Orbene, con sentenza 24 settembre 2014, n. 228, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della sopra riportata disposizione <limitatamente alle parole "o compensi">, ritenendo che la presunzione posta dalla citata norma con riferimento ai compensi

percepiti dai lavoratori autonomi fosse <lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito>.

Si è quindi affermato (cfr. Cass. n. 23041 del 2015) che, a seguito della pronuncia della Corte costituzionale <non è più proponibile l'equiparazione logica tra attività d'impresa e attività professionale fatta, ai fini della presunzione posta dall'art. 32, dalla giurisprudenza di legittimità per le annualità anteriori>, cosicché è definitivamente venuta meno la presunzione di imputazione sia dei prelevamenti sia dei versamenti operati sui conti correnti bancari ai ricavi conseguiti nella propria attività dal lavoratore autonomo o dal professionista intellettuale, che la citata disposizione poneva.

6.2. Si sposta, quindi, sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che i prelevamenti ingiustificati dal conto corrente bancario e non annotati nelle scritture contabili, siano stati utilizzati dal libero professionista per acquisti inerenti alla produzione del reddito, conseguendone dei ricavi, e che i versamenti (pure essi non risultanti dalla scritture contabili)



corrispondano, invece, ad importi riscossi nell'ambito dell'attività professionale.

7. Orbene, l'estensione al caso in esame gli effetti della pronuncia di incostituzionalità dell'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973, stante l'efficacia retroattiva delle sentenze di accoglimento di una questione di legittimità costituzionale pronunciate dalla Corte costituzionale (cfr., da ultimo, Cass. n. 10958 del 2010), salvo il limite del giudicato (nella specie non sussistente), si perviene alla conclusione che la sentenza impugnata va cassata e la causa rimessa alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria che, in diversa composizione, dovrà riesaminare il merito della vicenda processuale alla stregua della sopra indicata pronuncia della Corte costituzionale verificando, in particolare, la rilevanza reddituale dei movimenti bancari non contabilizzati, oggetto di accertamento.

8. La predetta CTR provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della 5<sup>a</sup> sezione civile, in data 1 marzo 2016.

Il Consigliere estensore

Il Direttore Amministrativo  
Dot. Stefano PALUMBO

R.G. n. 971/14

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL - 5 AGO 2016

Il Presidente

Il Direttore Amministrativo  
Stefano PALUMBO

