

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 7 febbraio 2024, n. 3269

Svolgimento del processo

1. In data 19 dicembre 2013 l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Sondrio notificava a A.A. l'avviso di accertamento n. T9Y010100812/2013, avente oggetto Irpef e relative addizionali, per l'anno 2004, oltre a sanzioni ed interessi.

1.1. L'atto traeva origine dal PVC notificato il 5.11.2012, redatto dalla Guardia di Finanza di Lecco che, previa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, aveva utilizzato gli elementi istruttori raccolti nel procedimento penale n. 440/2007 R.G.N.R. della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Lecco, promosso nei confronti di vari indagati, tra i quali A.A., per i reati di cui agli artt. 2, 3, 4, 8, 10, 10 quater D.Lgs. n. 74/2000.

1.2. Per quanto qui rileva, dall'esame degli estratti di conto corrente e della documentazione bancaria pervenuta dagli istituti di credito risultavano: a) 380 assegni (bancari e/o circolari) emessi dalle società sopra citate nel periodo 1 gennaio 2003 - 31 dicembre 2008; b) 73 assegni (bancari e/o circolari) emessi a firma di B.B., figlio del contribuente, su conti correnti delle società Bonfanti Srl e Italgru Srl.

In particolare, dall'analisi dei movimenti sub a) emergeva che gli assegni erano stati sottoscritti da A.A. in qualità di amministratore delle società e riportavano quale beneficiario le diciture "noi stessi", "..ns. proprio", la denominazione della società emittente e/o il nominativo dello stesso A.A.; risultavano girati a sua firma ed erano stati tutti cambiati in contanti direttamente dal A.A. oppure da dipendenti della società da questi delegati.

Dall'analisi dei movimenti sub b) emergeva che le firme sugli assegni emessi sui conti delle società Italgru Srl e A.A. Srl erano state apposte da B.B. in qualità di delegato ad operare sul relativo conto corrente e, come i primi, recavano come beneficiario le diciture "noi stessi", "ns. proprio", la denominazione della società emittente e/o il nominativo dello stesso B.B.; risultavano girati a sua firma e sono stati tutti cambiati in contanti direttamente dal B.B. oppure da dipendenti delle società da questi delegati.

1.3. I verificatori richiedevano a A.A. di fornire i chiarimenti e le giustificazioni ai fini reddituali, ai sensi dell'art. 32 del DPR 600/73, ed il contribuente, nonostante la concessione di adeguato termine, poi prorogato, riferiva di non essere in grado di produrre documentazione e comunque di ricostruire le movimentazioni richieste.

1.4. L'Amministrazione finanziaria imputava quindi al contribuente, a titolo reddito da lavoro dipendente, gli importi prelevati, da lui e dal figlio B.B., dai conti correnti delle società di cui A.A. era legale rappresentante.

2. Il ricorso proposto dal contribuente avverso il predetto avviso di accertamento veniva accolto dalla CTP di Sondrio.

La CTR della Lombardia, in accoglimento dell'appello dell'Amministrazione, con sentenza n. 4603/2016 depositata il 12/09/2016, rigettava il ricorso originario del contribuente.

3. A.A. ricorre avverso la predetta sentenza con 8 motivi, illustrati con il deposito di memoria ex art. 380.1 bis cod. proc. civ.

4. Resiste con controricorso l'Amministrazione.

Motivi della decisione



1. Con il primo motivo di ricorso il contribuente lamenta, in relazione all'art. 360, comma 1, nr. 4 c.p.c., la "Nullità della sentenza perché pronunciata ultra petita, sul motivo inerente il raddoppio dei termini".

Afferma il ricorrente che l'Ufficio dapprima nell'avviso di accertamento, e poi nelle difese processuali, avrebbe sempre affermato che il raddoppio del termine fosse legittimato da una denuncia penale del 2008 e non dalla presunta denuncia del 2012 valorizzata dai giudici di appello.

Quindi, la CTR si sarebbe pronunciata ultra petita e comunque extra petita, e la questione risulterebbe rilevante poiché, avendo la CTR affermato che fosse comunque necessario esaminare una denuncia per legittimare il raddoppio del termine, se avesse appuntato l'attenzione sulla presunta denuncia del 2008, avrebbe respinto l'appello avverso, in quanto agli atti non esiste alcuna denuncia penale del 2008.

2. Con il secondo motivo di ricorso il contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, nr. 4 c.p.c., la "Nullità della sentenza, stante la motivazione, sul capo afferente il raddoppio del termine, resa in violazione degli artt. 115, 116, 132 comma 2, nr. 4 c.p.c., 118 disp att cpc. 36, comma 2, nr. 4, 54 e 61 D. Lgs 546/1992", lamentando l'inesistenza e comunque l'apparenza della motivazione della sentenza, ed in particolare osservando che la CTR, pur avendo correttamente ritenuto necessaria la produzione in giudizio di una denuncia penale, avrebbe omissso di valutare, per accedere alla "prognosi postuma", se la denuncia del 2012 fosse dettagliata, ovvero se fosse strumentale ed arbitraria.

3. Con il terzo motivo si lamenta la "Violazione e falsa applicazione, in relazione all'art. 360, comma 1 nr. 3 c.p.c., dell'art. 43 DPR 600/1973, sulla nullità dell'avviso di accertamento, perché notificato oltre il termine di decadenza in assenza dei presupposti di legge per il raddoppio del termine, anche alla luce delle novità normative di cui all'art. 2, D.L. 128/2015 e della Legge 28.12.2015, nr. 208, comma nr. 130, entrata in vigore il 1° gennaio 2016".

Osserva il ricorrente che, in ogni caso, la denuncia del 2012 era stata presentata oltre il termine ordinario di decadenza ed oltre il termine di prescrizione del presunto reato, palesando in tal modo la sua strumentalità.

4. Con il quarto motivo si denuncia la "Nullità della sentenza in relazione all'art. 360 comma 1 nr. 4 c.p.c., attesa la violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c., in ordine al motivo di ricorso, ribadito in appello, sulla violazione dell'art. 12, comma 2 della L. n. 212/00", in ragione del fatto che il periodo d'imposta 2004 non fosse oggetto di verifica da parte della GDF.

5. Con il quinto motivo si denuncia la "Nullità della sentenza, in relazione all'art. 360 comma 1, nr. 4 c.p.c., attesa la violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c., in ordine al motivo di ricorso, ribadito in appello, sulla violazione dell'art. 32 del DPR n. 600/73 e dell'art. 12 della L. n. 212/00, ovvero sull'assenza di motivazione della richiesta di autorizzazione e del provvedimento di autorizzazione del PM all'utilizzo a fini fiscali delle risultanze del procedimento penale". Lamenta il ricorrente che la CTR non si sia pronunciata sulla questione, sollevata nel ricorso e nelle controdeduzioni, della necessità della motivazione sia della richiesta di autorizzazione dell'utilizzo ai fini fiscali dei dati del procedimento penale, sia del connesso provvedimento autorizzativo del pubblico ministero, e ciò a maggior ragione, essendo i conti oggetto di verifica intestati a soggetti terzi.



6. Con il sesto motivo si denuncia la "Violazione e falsa applicazione, in relazione all'art. 360 comma 1, nr. 3, c.p.c., dell'art. 32 del DPR n. 600/73, applicabile *ratione temporis*, in quanto tale disciplina, relativamente ai prelievi dai conti correnti, non era applicabile a chi non sia titolare di reddito di impresa e tutt'ora non lo è, alla luce della sentenza della Corte Costituzionale nr. 228/2014".

La CTR avrebbe fatto erronea applicazione della norma in questione, sebbene il contribuente avesse eccepito che la disciplina prevista dall'art. 32 del DPR n. 600/73, pro tempore vigente, in merito ai prelievi operati sui conti correnti, fosse applicabile esclusivamente ai redditi d'impresa, mentre non trovava applicazione per i redditi da lavoro dipendente.

7. Con il settimo motivo si lamenta la "Nullità della sentenza, in relazione all'art. 360, comma 1, nr. 4 c.p.c., stante la motivazione, sul capo afferente la violazione dell'art. 32 DPR 600/1973, resa in violazione degli artt. 115, 116, 132 comma 2, nr. 4 c.p.c., 118 disp. att. cpc. 36, comma 2, nr. 4, 54 e 61 D.Lgs 546/1992".

Afferma il ricorrente che, in ogni caso, alla luce di quanto enunciato con il precedente motivo di ricorso, la sentenza sarebbe stata pronunciata con motivazione del tutto apparente con riferimento alla eccepita questione della violazione dell'art. 32 DPR 600/1973, sotto il duplice profilo della non applicabilità al caso di specie ed in ogni caso della non applicabilità temporale per l'anno di imposta 2004, essendo stata introdotta la modifica dell'art. 32 per gli anni di imposta dal 2005 in questione.

8. Con l'ottavo motivo di ricorso il contribuente rileva la "necessità comunque di applicare le sanzioni nella misura minima, (90%), stante lo *ius superveniens* di cui all'art. 15 del D.Lgs. 158/2015, applicabile retroattivamente in virtù del *favor rei*."

9. Il sesto motivo di ricorso, da esaminarsi in via preliminare stante la sua decisività, è fondato.

A tale riguardo si rammenta che questa Corte ha espressamente enunciato il seguente principio: "In applicazione del principio processuale della "ragione più liquida" - desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost. - deve ritenersi consentito al giudice esaminare un motivo di merito, suscettibile di assicurare la definizione del giudizio, anche in presenza di una questione pregiudiziale. (Nella specie, la S.C., sebbene il ricorrente avesse formulato l'eccezione di difetto di giurisdizione del giudice italiano, ha dichiarato l'infondatezza di una domanda risarcitoria ex art. 2051 cod. civ., avendo ravvisato l'origine dell'evento dannoso in una utilizzazione impropria della "res" da parte del danneggiato)." (Cass. S.U. 8 maggio 2014 n. 9936).

Questa Suprema Corte ha dunque da tempo ha riconosciuto la natura sostitutiva della ragione più liquida all'ordinaria "scala" delle questioni, considerata anche la pregnanza costituzionale di un siffatto strumento, idoneo a facilitare, e dunque accelerare, la decisione, id est proteggendo il valore costituzionale della ragionevole durata del giusto processo (cfr., sulla scorta dell'intervento delle Sezioni Unite appena richiamato, Cass. sez. 6 - L, 28 maggio 2014 n. 12002: "Il principio della "ragione più liquida", imponendo un approccio interpretativo con la verifica delle soluzioni sul piano dell'impatto operativo, piuttosto che su quello della coerenza logico sistematica, consente di sostituire il profilo di evidenza a quello dell'ordine delle questioni da trattare, di cui all'art. 276 cod. proc. civ., in una prospettiva aderente alle esigenze di economia processuale e di celerità del giudizio, costituzionalizzata dall'art. 111 Cost., con la conseguenza che la causa può essere decisa sulla base della questione ritenuta di più agevole soluzione - anche se logicamente subordinata - senza che sia necessario esaminare previamente le altre.");



successivamente si sono poste sulla medesima linea ex plurimis Cass. sez. 5, 11 maggio 2018 n. 11458 e Cass. sez. 5, ord. 9 gennaio 2019 n. 363; Cass. sez. 3, 6 settembre 2022, n. 26214).

Nel caso in esame, trattandosi esclusivamente di questioni di merito, non è pertinente l'opzione interpretativa che valorizza, nell'applicazione dell'istituto della ragione più liquida, la distinzione tra questioni di rito e questioni di merito (v. Cass. sez. 6-3, ord. 26 novembre 2019 n. 30745, seguita da Cass. n. 29927/21, Cass. n. 33195/22 e Cass. n. 3586/23: "L'ordine di trattazione delle questioni, imposto dall'art. 276, comma 2, c.p.c., mentre lascia libero il giudice di scegliere, tra varie questioni di merito, quella che ritiene "più liquida", gli impone, per contro, di esaminare per prime le questioni pregiudiziali di rito rispetto a quelle di merito ").

9.1. In materia di accertamenti bancari, la giurisprudenza della Corte di Cassazione (sentenze n. 4829/2015; 5758/2018) è ferma nel ritenere che, qualora l'accertamento effettuato dall'Ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'art. 32 del d.P.R. 600/1973, comma primo, n. 2), attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare, con una prova non generica, ma analitica, per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili, dalla movimentazione bancaria, non sono riferibili ad operazioni imponibili.

9.2. Tuttavia, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 288 del 2014, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, del d.P.R. n.600/1973 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, limitatamente alle parole "o compensi", ed ha ridefinito il perimetro applicativo della norma relativa ai prelevamenti, la presunzione si applica ai movimenti bancari di prelevamento, solo se essi riguardano un imprenditore e non un lavoratore autonomo.

9.3. Ne consegue che, in tema di accertamento, resta invariata la presunzione legale posta dall'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 con riferimento ai soli versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, sicché questi è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili, mentre è venuta meno, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale relativamente ai prelevamenti sui conti correnti (Cass. nn. 16697 del 09/08/2016, 19029 del 27/09/2016; di recente v. Cass. n. 20773 del 18/07/2023).

9.4. Pertanto, dopo la sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 2014, al lavoratore autonomo, ed a maggior ragione nel caso in esame che attiene alla posizione di lavoratore dipendente o comunque di socio e amministratore, può essere applicata solo la presunzione di reddito imponibile dei "versamenti", ma non quella dei "prelevamenti" (v. Cass. Sez. 5, n. 37368 del 30/11/2021).

9.5. La qualifica di amministratore non equivale a quella di imprenditore, potendo l'amministratore di società di capitali anche svolgere attività di lavoro subordinato, ove ne ricorrano i necessari presupposti. Invero, per questa Corte, il rapporto che lega l'amministratore alla società è di immedesimazione organica, non riconducibile al rapporto di lavoro subordinato, né a quello di collaborazione coordinata e continuativa, dovendo essere, piuttosto, ascritto all'area del lavoro professionale autonomo ovvero qualificato come rapporto societario "tout court", sicché le controversie tra amministratori e società, anche se specificamente attinenti al profilo "interno" dell'attività gestoria ed ai



diritti che ne derivano agli amministratori (quale, nella specie, quello al compenso), sono compromettibili in arbitri, ove tale possibilità sia prevista dagli statuti societari (Cass., sez. 1, 11 febbraio 2016, n. 2759; per l'ammissibilità di un rapporto di lavoro subordinato anche per l'amministratore di società di capitali vedi Cass., sez. 1, 6 novembre 2013, n. 24972, Cass., sez. 1,, 30 settembre 2016, n. 19596; Cass., sez. 6-L, 9 maggio 2019, n. 12308).

9.6. L'Amministrazione finanziaria ha imputato al contribuente gli importi prelevati e non giustificati a titolo di reddito da lavoro dipendente e ha ribadito tale qualifica nelle proprie difese in giudizio.

Il procedimento penale n. 400/2007 aveva ad oggetto presunti reati tributari commessi dal A.A. nella qualità di amministratore delle società e non sue indebite appropriazioni. Non operando la presunzione di cui all'art. 32 del DPR n. 600/1973, le somme prelevate non possono quindi essere considerate di pertinenza del A.A. senza alcun elemento di prova della successiva percezione del contante da parte sua, e ciò a maggior ragione per i prelievi effettuati dal di lui figlio o da dipendenti che hanno materialmente incassato gli assegni.

10. In conclusione, assorbiti gli altri motivi, in accoglimento del ricorso la sentenza deve essere cassata e la causa, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, può essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384, comma 2, cod. proc. civ., con l'accoglimento dell'originario ricorso del contribuente.

11. Si compensano le spese dei gradi di merito, in ragione dell'andamento dei medesimi. Le spese relative al presente giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. n. 30 maggio n. 115, art. 13 comma 1- quater, (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie il ricorso originario del contribuente.

Compensa le spese dei gradi di merito.

Condanna la resistente amministrazione al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 6.300,00 oltre rimborso forfettario nella misura del 15% dell'onorario, anticipazioni per euro 200,00, accessori per IVA e CPA, se dovuti.

