

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA



26855

14

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. STEFANO BIELLI

- Presidente - Ud. 27/10/2014

Dott. ETTORE CIRILLO

- Rel. Consigliere - PU

Dott. ANTONIO VALITUTTI

- Consigliere -

Dott. STEFANO OLIVIERI

- Consigliere -

Dott. ENRICO SCODITTI

- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 19038-2008 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA

presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

titolare della Ditta

elettivamente domiciliato in ROMA

presso lo studio dell'avvocato

, rappresentato e difeso dall'avvocato

giusta delega in calce;

Oggetto

*TRIBUTI

R.G.N. 19038/2008

Cron. 26855

Rep.

2014

3260

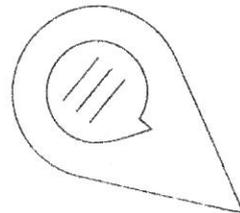
VIA

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 126/2007 della
COMM.TRIB.REG ^{dalla PUGLIA /} SEZ.DIST. di FOGGIA, depositata il
31/05/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 27/10/2014 dal Consigliere Dott. ETTORE
CIRILLO;

udito per il controricorrente l'Avvocato
delega Avvocato che si riporta:
udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. TOMMASO BASILE che ha concluso per il
rigetto del ricorso.



Fallimentari e Società.it





rilevi (vendite non fatturate derivanti da annotazioni su agenda; presunte vendite derivanti dal raffronto tra commissioni e fatture; presunte vendite all'Hotel risultanti da matrici di assegni) senza alcuna smentita da parte dell'ufficio. Aggiungeva che v'erano "considerevoli errori sostanziali compiuti dai finanziari in sede di rilievo di operazioni presumibilmente non contabilizzate riguardanti, per un verso, casi di presunto mancato riscontro in contabilità di operazioni commerciali, per altro, la sussistenza di partite di giro, tra i diversi conti bancari intestati al ricorrente e tra questi e quelli intestati al coniuge, errori e incongruenze che non sono [stat] contrastati dall'ufficio"; mentre, sotto altro profilo, appariva illogica la non contabilizzazione di costi deducibili e documentati dal contribuente in sede di verifica e di giudizio. Pertanto, concludeva affermando l'illegittimità dell'accertamento non supportato da prove certe e pervenuto "ad una determinazione dei ricavi non rispondente alla realtà".

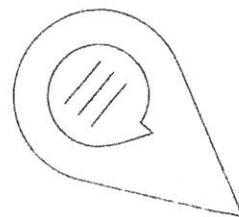
3. Per la cassazione di tale decisione propone ricorso, affidato a cinque motivi, l'Agenzia delle entrate; il [redacted] resiste con controricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con il primo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione del d.P.R. n. 600 del 1973 (art. 32) e del d.P.R. n. 633 del 1972 (art. 51), la ricorrente lamenta che il giudice d'appello, nell'affermare il difetto di prova della pretesa fiscale, abbia trascurato che gli accreditamenti sui conti correnti bancari, intestati al contribuente o da lui utilizzati nell'esercizio dell'impresa, che non trovavano corrispondenza nelle scritture contabili regolarmente tenute, costituivano una prova legale a carattere relativo dell'esistenza di maggiori ricavi non dichiarati. Sicché era pienamente legittimo il loro utilizzo da parte dell'ufficio a fondamento dell'accertamento fiscale in mancanza di dimostrazione, a cura del contribuente, di averne tenuto conto nella determinazione reddituale ovvero dell'estraneità alle attività proprie dell'impresa.

1.1. Il motivo è fondato: erra, infatti, il giudice regionale nell'affermare che il fisco "avrebbe dovuto provare analiticamente la presunzione che gli accreditamenti e gli addebitamenti [s/c] sui conti del ricorrente e della di lui moglie costituiscano ricavi e costi riferiti all'attività aziendale".

Il decreto IVA stabilisce: "I singoli dati ed elementi risultanti dai conti sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 54 e 55 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni



FEDERALIST

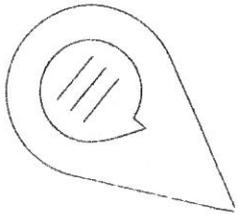


Imponibili; sia le operazioni imponibili sia gli acquisti si considerano effettuati all'aliquota in prevalenza rispettivamente applicata o che avrebbe dovuto essere applicata" (art. 51, secondo comma, n.2).

Per le imposte dirette il d.P.R. n. 600 del 1972 stabilisce: "I singoli dati ed elementi risultanti dai conti 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 a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario, i prelievi annotati negli stessi conti e non risultanti dalle scritture contabili" (art. 32, primo comma, n.2).

1.2. Consolidata giurisprudenza di legittimità afferma che tali disposizioni considerano operazioni imponibili le movimentazioni bancarie e quindi, ricavi i prelievi e i versamenti su conto corrente, salvo che il contribuente non provi che questi ultimi sono registrati in contabilità e che i primi sono serviti per pagare determinati beneficiari, anziché costituire acquisizione di utili (Cass. n. 13035 del 2012, n. 25502 del 2011 e molte altre). Inoltre, non è sufficiente una prova generica circa ipotetiche cause dell'affluire di somme sui conti bancari, ma è indispensabile che la parte contribuente offra la prova analitica della correlazione di ogni movimentazione a operazioni già risultanti nelle dichiarazioni ovvero dell'estraneità delle stesse all'attività d'impresa, con conseguente non irrilevanza fiscale (Cass. n. 21303 del 2013 e molte altre). È del tutto pacifico in dottrina e giurisprudenza (Corte cost. n. 260 del 2000 e n. 225 del 2005; Cass. n. 25142 e n. 24933 del 2009 e molte altre) che le disposizioni in questione realizzino un duplice ordine di presunzioni legali relative, ovvero sia di presunzioni che invertono l'onere della prova a favore del fisco, il quale è perciò legittimato a emettere un atto impositivo sulla scorta dei soli risultati delle indagini bancarie, senza necessità di cercare altrove ulteriori riscontri; mentre il contribuente resta onerato della prova contraria, ovvero sia di dimostrarne l'irrilevanza reddituale.

1.3. Dunque, è priva di senso logico e di fondamento giuridico l'affermazione del giudice d'appello secondo il quale il fisco che "avrebbe dovuto provare analiticamente la presunzione che gli accreditamenti e gli addebitamenti sui conti [...] costituiscono ricavi e costi".



FC

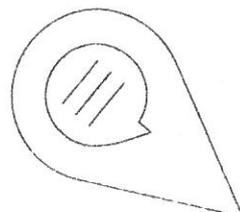


2. Con il secondo motivo, denunciando vizio d'insufficiente motivazione, la ricorrente lamenta che il giudice d'appello abbia del tutto trascurato un decisivo elemento di fatto esposto nell'atto impositivo, cioè quello del rinvenimento di "una rubrica contenente [...] prospetti sintetici relativi alle entrate, uscite, utili, uscite di cassa, rimanenze di merce, utile netto (vds. Alleg. nn. 7/E e 7/E1 del p.v.c. del 23/10/2000)", ovvero sia "una sintesi dei reali bilanci dei vari anni che dimostrano l'esistenza di una contabilità parallela", con la precisazione che, "in corrispondenza dell'utile netto, detto documento riporta per gli anni 1997 e 1998 un importo rispettivamente di lire 194.434.000 e lire 352.840.000".

2.1. il motivo è fondato. E' scontato che il rinvenimento di una contabilità informale - tenuta su brogliacci, agende-calendario, block notes, matrici di assegni, etc. - costituisca indizio grave, preciso e concordante dell'esistenza d'imponibili non riportati nella contabilità ufficiale, che legittima l'Amministrazione all'accertamento (Cass. n. 6949 del 2006). Gli appunti personali dell'imprenditore rappresentano un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di cui all'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, quando si tratti di documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta (Cass. n. 25610 del 2006 e n. 24051 del 2011). Dunque, la documentazione extra contabile non può essere ritenuta di per sé rilevante o irrilevante, senza che alla conclusione finale, positiva o negativa, si giunga dopo l'analisi dell'intrinseco valore delle indicazioni dalla stessa promananti e la comparazione delle medesime con gli ulteriori dati acquisiti e con quelli emergenti dalla contabilità ufficiale del contribuente. (Cass. n. 19329 del 2006 e n. 3388 del 2010).

Nulla di quanto necessario è stato scrutinato dal giudice regionale nonostante i dettagliati riferimenti all'utile netto riportato nell'agenda rinvenuta in sede di verifica e posta a fondamento dell'accertamento (si vedano le parti riportate in ricorso per autosufficienza).

E' del tutto evidente, in proposito, la sconnessione logica e giuridica della sentenza d'appello nella parte in cui si limita ad affermare acriticamente che "il ricorrente nelle motivazioni dei ricorsi, nelle memorie illustrative e in ultimo nelle motivazioni in appello, ha provato l'infondatezza di molti rilievi" e tra essi quelli su "vendite non fatturate derivanti da annotazioni su agenda".



www.italiainfo.it



ITALIA



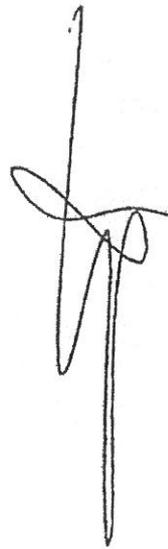
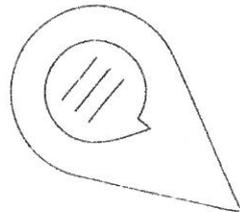
3. Con il **terzo motivo**, denunciando violazione di norme di diritto processuale (artt. 57 e 58 proc. trib.), la ricorrente lamenta che il giudice d'appello non abbia rilevato l'inammissibilità dei motivi di gravame e delle produzioni di documenti con i quali il contribuente ha inteso per la prima volta giustificare versamenti e prelevamenti eseguiti sui conti correnti bancari utilizzati dall'ufficio Impositore per determinare il maggior reddito d'impresa.

3.1. Il motivo è inammissibile. Si concorda, in generale, con l'avvocatura erariale allorché sostiene che in grado d'appello non è consentito l'ampliamento della materia del contendere neppure attraverso la produzione di documenti. E', infatti, da ammettersi la produzione in secondo grado solo di quei documenti che abbiano una funzione di supporto probatorio delle difese già svolte dalle parti (Cass. n. 9224 del 2007 in motivazione) ovvero delle questioni rilevabili d'ufficio.

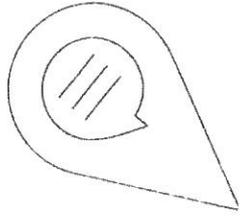
Però, nella caso di specie, l'Agenzia ricorrente non precisa in che cosa si sostanzia l'asserito ampliamento della materia del contendere operato dal contribuente attraverso la produzione di non meglio precisati documenti in appello, non meglio precisati. Infatti, ove si tratti delle "pezze giustificative" di versamenti e prelevamenti eseguiti sui conti bancari non può dirsi che esse non afferiscano alla materia del contendere. Dalla lettura delle parti trascritte in ricorso (v. pag. 4), emerge con chiarezza che sin dall'atto introduttivo, il contribuente ha contestato la "riconducibilità dei conti correnti" e "delle transazioni finanziarie operate dalla moglie alla sfera dell'impresa" (pag. 30 ric. Intr.), mentre i conti a sé intestati "registravano traffici finanziari riferibili in parte alla gestione imprenditoriale [...] ed in parte a quella familiare" atteso che da tali conti "attingeva i mezzi necessari alle fonti a lui disponibili" (Ibid. pag. 31).

4. Con il **quarto motivo**, denunciando violazione e falsa applicazione del d.P.R. n. 600 del 1973 (art. 32) e del d.P.R. n. 633 del 1972 (art. 51), la ricorrente lamenta che, con riferimento all'utilizzazione di conti correnti bancari, il giudice d'appello, trascurando di considerare che il contribuente era tenuto a giustificare in modo specifico e analitico le movimentazioni, ha annullato l'intero accertamento mentre, in presenza di giustificazioni solo parziali e/o esemplificative, avrebbe dovuto semmai ridurre il quantum della pretesa fiscale in relazione a quelle sole operazioni puntualmente giustificate.

4.1. Il motivo è fondato: esso è logicamente e giuridicamente correlato al primo motivo, alla cui trattazione si rinvia stante la *eadem ratio* impugnatoria.



FCI
ECONOMIA
Giustizia.it



4.2. Non resta che ribadire che il processo tributario non è annoverabile tra quelli di Impugnazione-annullamento, bensì tra quelli di impugnazione-merito. Esso non mira alla mera eliminazione dell'atto impugnato ma è diretto alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria. Dunque il giudice tributario, che ravvisi l'infondatezza parziale della pretesa dell'amministrazione, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve quantificare l'esatta pretesa tributaria entro i limiti posti dal *petitum* delle parti (Cass. n. 11212 del 2007), onde ricondurla alla corretta misura (Cass. n. 3309 del 2004).

5. Con il quinto motivo, denunciando vizio d'insufficiente motivazione, la ricorrente censura l'operato del giudice d'appello sia nella parte in cui si è limitato a condividere le deduzioni dell'appellante su pretesi errori commessi dai verificatori senza individuare le operazioni bancarie effettivamente e congruamente giustificate dal contribuente, sia nella parte in cui accenna al "mancato riconoscimento di ricevute bancarie", non essendosi avveduto trattarsi operazioni di prelevamento già considerate relative ad acquisti e portate in diminuzione del reddito in sede di accertamento.

5.1. Il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza, atteso che il ricorso non spiega - con puntuali riferimenti al processo verbale di constatazione, all'avviso di accertamento e alle difese di merito - se e come il fisco abbia già considerato e detratto come costi le ricevute bancarie controverse. La regola dell'autosufficienza, infatti, serve a determinare esattamente l'oggetto del *devolutum* non potendosi il giudice di legittimità sostituire alla parte nella individuazione concreta della situazione di fatto sottesa alla censura. Diversamente, in casi come quello di specie, sarebbe demandato alla Corte il compito d'identificare quali documenti e quali parti di essi il ricorrente intende, con le critiche contenute nel ricorso, demandare all'esame del giudice di legittimità.

6. In conclusione, parzialmente accolto il ricorso nei sensi sopra indicati, la sentenza d'appello deve essere cassata con rinvio al giudice competente che, in diversa composizione, procederà a nuovo esame in conformità agli enunciati principi di diritto e regolerà anche le spese dell'odierno giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il secondo e il quarto motivo di ricorso, dichiara inammissibili il terzo e il quinto, cassa la sentenza d'appello in

ES



ESENTE DA REGISTRAZIONE
 AI SENSI DELL'ART. 204/1986
 N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

relazione ai mezzi accolti e rinvia la causa, anche per le spese, alla
 Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione di Foggia, in
 diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 27 ottobre 2014

Il Consigliere Estensore

Dott. Ettore Cirillo

[Handwritten signature of Dott. Ettore Cirillo]

Il Presidente

Dott. Stefano Bielli

[Handwritten signature of Dott. Stefano Bielli]

Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA

[Handwritten signature of Antonella Frezza]

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
 IL **18 DIC. 2014**



Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA

[Handwritten signature of Antonella Frezza]

Fallimenti e Società.it