



24422.18

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE V CIVILE

Oggetto: Tributi
Irpef Ilor 1994
accertamenti bancari

Composta dai signori magistrati:

Ernestino Luigi Bruschetta

presidente

Giacomo Maria Nonno

consigliere

Giancarlo Triscari

consigliere

Maria Giulia Putaturo Donati

Viscido di Nocera

consigliere relatore

Pierpaolo Gori

consigliere

Cau. 24422

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 24900 del ruolo generale dell'anno 2011, proposto

da

Lino (**in qualità di erede di Gianfranca** ,

Paola **Giovanna** rappresentati e difesi,

giusta procura speciale a margine del ricorso, dall'avv.to F s

;

-ricorrenti-

lm

*527
2018*

Contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

-resistente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto n. 35/01/2011, depositata in data il 2 marzo 2011, non notificata.

Lette le conclusioni scritte del PG, in persona del sostituto procuratore generale dott. Federico Sorrentino, il quale ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 6 marzo 2018 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

Rilevato che

- con sentenza n. 35/01/11 depositata in data 2 marzo 2011 e non notificata, la Commissione tributaria regionale del Veneto, accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, nei confronti di Lino _____ in qualità di erede di Gianfranca _____ Paola _____ Giovanna _____, avverso la sentenza n. 1/14/2009 della Commissione tributaria provinciale di Venezia, dichiarando, in riforma di quest'ultima, la legittimità degli avvisi di accertamento n. 8471002547, n. 8471002546, n. 8471002665, con i quali l'Ufficio aveva, per l'anno di imposta 1994, contestato a Gianfranca _____, Paola _____,

Giovanna () i fini Irpef e Ilor e SSN, un maggior reddito d'impresa determinato ex artt. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973;

- il giudice di appello premetteva che: 1) la CTP di Venezia aveva, previa riunione, accolto i ricorsi proposti da Gianfranca () Paola () e Giovanna () avverso gli avvisi di accertamento con i quali l'Ufficio aveva contestato alle ricorrenti, per l'anno 1994, maggior reddito imponibile, ai fini Irpef, Ilor e SSN, a seguito di indagini bancarie sui conti correnti intestati o riconducibili a queste ultime; 2) avverso la sentenza della CTP, l'Ufficio aveva proposto appello deducendo il mancato assolvimento da parte delle contribuenti della prova contraria a fronte della presunzione legale ex art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973; 3) le contribuenti avevano controdedotto, chiedendo la conferma della sentenza di primo grado, e avevano spiegato appello incidentale per i motivi di carattere pregiudiziale già esposti nei ricorsi introduttivi e in ordine ai quali la CTP non si era pronunciata;

- la CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, osservava che: 1) il legittimo ricorso all'accertamento ex art. 32, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973, nella specie, era avvenuto "con agevolazione probatoria" in quanto era seguito a verifiche in capo a diverse società all'interno delle quali le contribuenti ricoprivano cariche negli organi amministrativi o assumevano la qualità di socie; 2) l'Amministrazione finanziaria non era obbligata ad alcuna ulteriore istruttoria e nemmeno a fornire altri elementi di prova, ricadendo, a fronte della presunzione legale di imputabilità ai ricavi delle movimentazioni bancarie ingiustificate, l'onere della prova contraria a carico dei contribuenti in ordine alla irrilevanza fiscale delle stesse; 3) i motivi del ricorso incidentale non avevano pregio come già riconosciuto in modo implicito dal giudice di primo grado;

- avverso la sentenza della CTR, Lino () in qualità di erede di Gianfranca () Paola () e Giovanna ()

propongono ricorso per cassazione affidato a cinque motivi cui, con "atto di costituzione", resiste l'Agenzia delle entrate;

- i ricorrenti hanno depositato memoria insistendo per l'accoglimento delle conclusioni già formulate in ricorso;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-*bis*.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1-*bis* del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

Considerato che

- preliminarmente va rilevato che l'Agenzia delle entrate ha resistito con "atto di costituzione", non notificato, chiedendo di essere ammesso a partecipare alla discussione orale ex art. 370 c.p.c.;

- va al riguardo, ricordato che, in mancanza di notificazione, l'atto depositato non è qualificabile come controricorso ed il controricorrente, pure in presenza di regolare procura speciale *ad litem*, non è legittimato neppure a depositare memorie illustrative (Cass. n. 25735 del 2014): principio affermato con riferimento alla trattazione della causa in pubblica udienza, ma che deve essere esteso anche al procedimento in camera di consiglio di cui all'art. 380 bis.1 c.p.c., introdotto dal DL 31 agosto 2016 n. 168 conv. in legge 25 ottobre 2016 n. 197 (Cass. n. 26974 del 2017);

-logicamente preliminare è la trattazione del terzo motivo con il quale i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360, n. 5 c.p.c., la contraddittoria e insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo, per non avere il giudice *a quo* fornito una spiegazione sufficiente in ordine alla inidoneità a superare la presunzione legale, ex art. 32, comma 2, d.P.R. n. 600 del 1973, della prova contraria offerta dai contribuenti nei ricorsi introduttivi -e nei documenti allegati- nelle controdeduzioni e nell'appello incidentale, in ordine alla irrilevanza fiscale, quanto a Gianfranca dei versamenti per l'ammontare di £ 206.128.000, trattandosi di prestiti e di rendite

vitalizie, e, quanto a Giovanna dei versamenti per l'ammontare di £ 14.092.218, quali elargizioni ricevute dai genitori, per il mantenimento mensile negli studi ed altre piccole necessità;

- il motivo è fondato;

- va, al riguardo, ricordato che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'art. 32, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prevede una presunzione legale in base alla quale sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari vanno imputati a ricavi. A fronte di detta presunzione legale il contribuente è onerato di fornire la prova contraria, anche attraverso presunzioni semplici, da sottoporre comunque ad attenta verifica da parte del giudice, il quale è tenuto a individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio (purché grave, preciso e concordante) ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo (Cass. n. 19971 del 2016; Cass. n. 22502 del 2011); la presunzione di riferibilità dei movimenti bancari ad operazioni imponibili si correla, infatti, ad una valutazione del legislatore di rilevante probabilità che il contribuente si avvalga del conto corrente bancario per effettuare rimesse e prelevamenti inerenti all'esercizio dell'attività d'impresa, onde alla presunzione di legge (relativa) non può contrapporsi una mera affermazione di carattere generale, né è possibile ricorrere all'equità (Cass. n.13035 del 2012);

- al riguardo, non è sufficiente una prova generica circa ipotetiche distinte causali dell'affluire di somme sul proprio conto corrente, dovendo il contribuente — e non già l'Amministrazione finanziaria - fornire la prova analitica della riferibilità di ogni singola movimentazione alle operazioni già evidenziate nelle dichiarazioni, ovvero dell'estraneità delle stesse alla sua attività (Cass. 4829/2015).

- quanto al dedotto vizio di motivazione insufficiente, ai sensi dell'art. 360 n. 5 cod. proc. civ., nel regime antecedente alla riforma del

2012, lo stesso è «configurabile qualora dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento» (Cass. n. 987 del 2018; Cass., sez. un., n. 24148 del 2013);

- in merito alla ritenuta inidoneità della prova contraria fornita da Lino [redacted] in qualità di erede di Gianfranca [redacted] e Giovanna [redacted] a superare la presunzione legale ex art. 32, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973, la CTR ha motivato in modo insufficiente in quanto non ha effettuato alcuna valutazione degli elementi documentali e non - di cui ai ricorsi introduttivi e all'appello incidentale - adottati *a contrario* dai contribuenti, al fine di comprovare la estraneità delle contestate movimentazioni bancarie all'attività commerciale dei medesimi e, dunque, la non rilevanza fiscale delle stesse;

- con il primo motivo, i ricorrenti, denunciano, in relazione all'art. 360, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 32, comma 1, n. 2 del D.P.R. n. 600 del 1973, e dell'art. 51, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, per avere il giudice *a quo* omissso di valutare, a fronte della presunzione legale della imputazione ai ricavi delle movimentazioni bancarie ingiustificate, la prova contraria offerta dai contribuenti nei ricorsi introduttivi -e documenti allegati- nelle controdeduzioni e nell'appello incidentale, in ordine alla irrilevanza fiscale, quanto a Gianfranca [redacted] dei versamenti per l'ammontare di £ 206.128.000, trattandosi di prestiti e di rendite vitalizie, e, quanto a Giovanna [redacted] dei versamenti per l'ammontare di £ 14.092.218, quali elargizioni ricevute dai genitori, per il mantenimento mensile negli studi ed altre piccole necessità;

- con il secondo motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360, n. 5 c.p.c., la omessa motivazione "in ordine al fatto che le giustificazioni, anche documentali, fornite dai contribuenti dimostrano l'irrilevanza ai fini accertativi dei movimenti bancari sottoposti a controllo", quanto a Gianfranca per l'ammontare di £ 206.128.000, trattandosi di prestiti e di rendite vitalizie, e, quanto a Giovanna (er l'ammontare di £ 14.092.218, quali elargizioni ricevute dai genitori;
- con il quarto motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. la violazione dell'art. 115 c.p.c. e del principio di non contestazione, per non avere il giudice *a quo* ritenuto provati fatti non contestati dall'Ufficio attinenti all'esistenza di specifiche giustificazioni dei movimenti bancari sottoposti a controllo;
- l'accoglimento del terzo motivo rende inutile la trattazione del primo, del secondo e del quarto motivo di ricorso, con conseguente assorbimento degli stessi;
- con il quinto motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., la omessa motivazione da parte del giudice di appello in ordine al fatto decisivo e controverso che – in violazione degli artt. 32, comma 2, d.P.R. n. 600 del 1973, 51, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, nonché dell'art. 81, lett. i) del d.P.R. n. 917 del 1986 - l'Amministrazione finanziaria, con carenza motivazionale dell'atto impositivo, non avesse provato l'*an* della pretesa erariale con riguardo all'assunto svolgimento di un'attività commerciale da parte dei contribuenti e, comunque, avesse illegittimamente tassato il reddito al lordo;
- il primo profilo del quinto motivo è inammissibile;
- per il principio di autosufficienza, il ricorso per Cassazione deve contenere in sé tutti gli elementi necessari a costituire le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito e, altresì, a permettere la valutazione della fondatezza di tali ragioni, senza la

necessità di far rinvio e accedere a fonti esterne allo stesso ricorso e, quindi, a elementi o atti attinenti al pregresso giudizio di merito (*ex multis*, in questo senso, ad esempio, Cass. n. 12970 del 2011; Cass. 10 marzo 2011, n. 5700);

- nella specie, in difetto del principio di autosufficienza, non risultano trascritti nel ricorso nè i passi rilevanti dei p.v.c. né gli avvisi di accertamento, restando preclusa al giudice di legittimità la verifica della corrispondenza tra il contenuto degli atti impositivi e quanto asserito dai medesimi contribuenti; peraltro, nel ricorso non è stato trascritto puntualmente, nelle parti rilevanti, l'atto di appello incidentale né compiutamente riportata la doglianza nella sua integralità, ciò al fine di consentire a questo Collegio la verifica - anche sotto il profilo della decisività e della non novità della questione

- degli esatti termini nei quali i contribuenti l'avevano prospettata;

- il secondo profilo del quinto motivo è infondato;

-il principio secondo cui "alla ricostruzione dei ricavi deve corrispondere una incidenza percentualizzata dei costi" è applicabile in caso di rettifica induttiva (in questi termini è anche la richiamata Cass. n. 640 del 2001) e non già di accertamento conseguente ad indagine bancaria regolamentato dagli artt. 32, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2, n. 2 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 in base al quale incombe sul contribuente l'onere di provare, rispetto alla presunzione legale emergente dai dati delle movimentazioni bancarie, che detti elementi non siano riferibili ad operazioni imponibili (in particolare che i versamenti siano registrati in contabilità e che i prelevamenti siano serviti per pagare determinati beneficiari, anziché costituire acquisizione di utili) mentre l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, per legge, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti (Cass. n. 4589 del 2009);



- in conclusione, va accolto il terzo motivo, assorbiti il primo, secondo e quarto, rigettato il quinto motivo, con cassazione della sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione;

Per questi motivi

la Corte:

accoglie il terzo motivo, assorbiti il primo, secondo e quarto, rigetta il quinto motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione;

Così deciso in Roma il 6 marzo 2018

Il Cons. est.

Marcello Baragona *Paolo D'Amico*
Vicario di Ufficio

Il Presidente

Antonio Padellaro

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL - 5 OTT 2018



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

Il Funzionario Giudiziario
Marcello Baragona