



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

IRPEF IRAP
ACCERTAMENTO

ROBERTA CRUCITTI	Presidente
MICHELE CATALDI	Consigliere
FEDERICO LUME	Consigliere
ROSANNA ANGARANO	Consigliere rel.
ANGELO NAPOLITANO	Consigliere

R.G. N. 30932/2019

UC – 13/07/2022

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 30932/2019 R.G. proposto da:

(omissis) , elettivamente domiciliata in (omissis)

, presso lo studio dell'avvocato (omissis) che lo rappresenta e difende.

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende.

– controricorrente –

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. LAZIO, sezione staccata di Latina, n. 1476/19 depositata il 13/03/2019.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 13 luglio 2022 dal consigliere Rosanna Angarano.



Rilevato che:

1. (omissis) ricorre, con tre motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe con la quale la C.t.r. – in sede di rinvio, a seguito dell'annullamento della sentenza n. 1042/39/10 della C.t.r. del Lazio, disposto da questa Corte con sentenza n. 7262 del 2017 – ha accolto parzialmente l'appello dell'Ufficio avverso la sentenza di primo grado che, a propria volta, aveva accolto parzialmente il ricorso del contribuente avverso l'avviso di accertamento, con il quale per l'anno di imposta 2000, era stato recuperato a tassazione un maggior reddito a fini Irpef ed Irap.

2. In particolare, con l'impugnato avviso di accertamento l'Ufficio, ai sensi dell'art. 38 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, accertava in capo al contribuente, esercente l'attività di intermediario finanziario, l'indebita deduzione di costi e ricavi non dichiarati, costituiti da versamenti eseguiti sul conto corrente presso il (omissis), non transitati sul conto corrente acceso presso la (omissis), destinato all'attività professionale e non riportati sul libro giornale.

3. Questa Corte, con la sentenza citata rinviava alla C.t.r. così statuendo « affinché, in diversa composizione, rinnovi la valutazione degli elementi probatori relativi alla natura dei riscontrati versamenti sul c/c del (omissis), al fine di comprendere se gli stessi, in ossequio al principio costituzionale della capacità contributiva e nel rispetto dell'onere della prova, costituiscano o meno incrementi reddituali».

4. Il contribuente aveva dedotto che le somme versate provenivano da altri conti correnti bancari dei quali egli aveva la disponibilità e dai quali pertanto prelevava somme che, poi, dedotto quanto necessario per i bisogni familiari, riversava sul conto oggetto dell'accertamento. La provvista dei versamenti pertanto proveniva, secondo il ricorrente,



da un conto aperto presso la (omissis) sul quale venivano accreditati i proventi della sua attività di intermediazione finanziaria e da un ulteriore conto aperto presso il (omissis), sul quale confluivano le indennità relative alle cariche pubbliche ricoperte.

5. La Commissione tributaria provinciale di Latina aveva accolto il ricorso del contribuente.

La Commissione tributaria regionale del Lazio sezione staccata di Latina, aveva accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate, ritenendo che non vi fosse corrispondenza tra i prelievi effettuati da uno dei conti del contribuente ed i versamenti eseguiti su quello oggetto dell'accertamento.

6. La sentenza del giudice di appello è stata cassata con rinvio da questa Corte (Cass. 22 marzo 2017, n. 7260).

7. A seguito di riassunzione, la Commissione tributaria regionale del Lazio, sezione staccata di Latina, con la sentenza n. 1476/2019, depositata il 13 marzo 2019, qui impugnata, ha parzialmente accolto l'appello dell'Ufficio, confermando il recupero a tassazione per quei versamenti, sul conto cointestato presso il (omissis), oggetto dell'accertamento, non preceduti da prelevamenti dal conto corrente presso la (omissis), ritenuti pertanto dal giudice *a quo* non giustificati dal contribuente.

8. Il contribuente ha depositato memoria nella quale ha dato atto che questa Corte, investita del ricorso avverso analoga sentenza della C.t.r., – resa anch'essa in sede di rinvio ed avente ad oggetto le stesse contestazioni, ma con riferimento all'anno di imposta 1999 – aveva cassato con rinvio la sentenza impugnata.

Considerato che:

1. Con il primo motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ. la violazione e falsa applicazione



dell'art. 384 cod. proc. civ per avere violato, quale giudice di rinvio, e sotto molteplici profili, il principio di diritto enunciato da questa Corte con la sentenza di cassazione con rinvio n. 7260 del 22 marzo 2017.

In particolare, il ricorrente lamenta che non è stato accertato dal giudice del rinvio se i versamenti sul conto presso il Banco di Napoli, oggetto dell'accertamento, fossero sostanziali giroconti rispetto alla provvista tratta dal conto presso la (omissis) e se gli importi usciti dal conto (omissis) fossero superiori a quelli versati sul (omissis) e, in caso positivo, fosse o meno compatibile, anche in relazione al dato temporale, con le ordinarie esigenze di vita nella misura in cui non siano state adottate spese straordinarie. Inoltre, il ricorrente lamenta che il giudice di rinvio ha ommesso di valutare la natura «familiare» del conto corrente cointestato presso il (omissis), oggetto dell'accertamento, e quindi non ha accertato se i versamenti su quest'ultimo conto fossero imputabili al solo contribuente o, ed in che misura, ad ulteriori redditi familiari. Ancora, secondo il ricorrente il giudice del rinvio non ha accertato i fatti relativi alle «disponibilità economiche varigate e di gran lunga superiori a quelle delle movimentazioni contestate».

2. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione o falsa applicazione degli artt. 38 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; 2697, 2727 e 2729 cod. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha accertato che i versamenti non proceduti da prelevamenti corrispondenti siano non giustificati e costituiscano pertanto imponibile non dichiarato dal contribuente.

3. Con il terzo motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 5 cod. proc. civ., l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso decisivo per il giudizio, nella parte in cui la sentenza impugnata ha accertato che i versamenti non proceduti da



prelevamenti corrispondenti siano non giustificati e costituiscano pertanto imponibile non dichiarato dal contribuente.

4. Il primo motivo è fondato nei termini che seguono.

4.1. La sentenza rescindente di questa Corte (Cass., 22 marzo 2017, n. 7260) ha accolto i primi quattro motivi del ricorso per cassazione del contribuente, tutti inerenti il vizio di motivazione in ordine alle giustificazioni addotte dal contribuente, così motivando, al punto 7: « 7. [...] Invero, ribadito che in tema di accertamenti in rettifica ai fini IRPEF, gli uffici competenti sono autorizzati, ai sensi degli artt. 37 e seguenti del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ad avvalersi della "prova per presunzione", la quale presuppone la possibilità logica di inferire, in modo non assiomatico, da un fatto noto e non controverso, il fatto da accertare (con conseguente onere della prova contraria a carico del contribuente il quale, ove intenda contestare l'efficacia presuntiva dei fatti adottati dall'ufficio a sostegno della propria pretesa, oppure sostenere l'esistenza di circostanze modificative o estintive dei medesimi, deve a sua volta dimostrare gli elementi sui quali le sue eccezioni si fondano), nella fattispecie occorre verificare se i versamenti giustificati dal contribuente come sostanziali giroconti (rispetto alla provvista tratta dal conto presso la ^(omissis) o dalla banca ^(omissis) -previa deduzione degli importi spesi per le ordinarie esigenze di vita del nucleo familiare-) non appaiono con certezza significativi di un reddito non dichiarato, fermo restando che l'onere della prova liberatoria, per il contribuente, si commisura alla natura ed alla consistenza degli elementi indiziari contrari impiegati dall'amministrazione.

E dunque, perché la mancanza di riscontro, tra i prelevamenti ed i versamenti, trovi logica capacità di supporto degli indizi utilizzati dall'Ufficio, in primo luogo occorre comprendere se gli importi usciti dal conto ^(omissis) siano superiori a quelli versati sul conto del ^(omissis)



e, in caso positivo verificare se la differenza sia o meno compatibile, anche in relazione al dato temporale, con le ordinarie esigenze di vita, nella misura in cui non siano state adottate spese straordinarie.

La motivazione in relazione a tali elementi di fatto non risulta dunque adeguata e per tale ragione il motivo di ricorso va accolto».

La sentenza rescindente, al punto 8, ha così concluso: «8. L'accoglimento del motivo n. 4 comporta anche l'accoglimento dei primi tre motivi, tutti inerenti il vizio di motivazione in ordine alle giustificazioni adottate dal contribuente.».

4.2. Dalla motivazione della sentenza qui impugnata emerge che l'appello dell'Ufficio è stato accolto senza alcuna considerazione delle giustificazioni dei prelevamenti fornite dal contribuente in ordine alla natura di «sostanziali giroconti» delle movimentazioni in uscita relative al conto corrente «di provvista» acceso presso il (omissis)

, alle quali pure si riferiva esplicitamente la pronuncia di cassazione con rinvio di questa Corte.

Allo stesso modo, sempre dalla motivazione della sentenza qui impugnata, non emerge che sia stato condotto alcun accertamento in ordine alle giustificazioni del contribuente relativamente alla natura cointestata e «familiare» del conto di valuta, con la conseguente verifica della riconducibilità dei versamenti accertati al solo ricorrente o a terzi familiari. Anche tale circostanza, infatti, era stata investita dal precedente ricorso per cassazione del contribuente, con il terzo motivo, accolto dalla sentenza di cassazione con rinvio già citata (Cass., Sez. V, 22 marzo 2017, n. 7260, punti 3, 7 ed 8).

Inoltre, la motivazione della sentenza impugnata non evidenzia se il giudice del rinvio abbia verificato, laddove non vi fosse corrispondenza quantitativa tra prelevamenti da altri conti e versamenti su quello accertato, per difetto di questi ultimi, « se la differenza sia o meno compatibile, anche in relazione al dato



temporale, con le ordinarie esigenze di vita, nella misura in cui non siano state adottate spese straordinarie.» Tale accertamento analitico, la cui necessità è stata espressamente individuata dalla sentenza di cassazione con rinvio, non è infatti equivalente a quello parziale (perché relativo solo al conto di provvista presso la ^(omissis)) e per masse di prelevamenti e versamenti rassegnato nella decisione qui impugnata, privo di riferimenti puntuali alle spese per le esigenze ordinarie o straordinarie di sostentamento di cui alla precedente decisione di questa Corte.

5. Il primo motivo di ricorso va pertanto accolto, mentre restano assorbiti il secondo ed il terzo motivo.

Infatti, il discostamento della sentenza impugnata dai criteri indicati nella precedente sentenza di cassazione con rinvio di questa Corte incide (per quanto in particolare riguarda sia l'omesso accertamento delle esigenze di spesa familiare, sia la mancata considerazione della natura cointestata e familiare del conto «di valuta») sull'intera materia dell'accertamento.

P. Q. M.

Accoglie il primo motivo di ricorso e dichiara assorbiti il secondo ed il terzo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, sezione staccata di Latina, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 13 luglio 2022

Il Presidente
(Roberta Crucitti)

