

# 00830/23

**Oggetto: Tributi**  
**Irpef, add. com., add. reg., 2010**  
**Accertamenti bancari**



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SESTA SEZIONE CIVILE - T**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Lucio Luciotti	- Presidente -	Oggetto
Paolo Di Marzio	- Consigliere -	RGN 27423/2021
Roberto Succio	Consigliere-	Cron. 3
Maria Giulia Putaturo	- Consigliere relatore-	cc 15/12/22
Donati Viscido di Nocera		
Andrea Penta	-Consigliere	

Ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

Sul ricorso iscritto al numero 27423 del ruolo generale dell'anno 2021,  
proposto

Da

(omissis) rappresentata e difesa, giusta procura speciale in calce al  
ricorso, dall'Avv.to (omissis) elettivamente domiciliata presso lo  
studio legale dell' (omissis)

;

-ricorrente-

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;

-controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Calabria, sezione staccata di Reggio Calabria n. 785/07/2021, depositata in data 18 marzo 2021.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 15 dicembre 2022 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

#### **RILEVATO CHE**

- (omissis) propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Calabria, sezione staccata di Reggio Calabria, aveva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, avverso la sentenza n. 2840/09/2017 della Commissione Tributaria provinciale di Reggio Calabria che aveva accolto parzialmente il ricorso del suddetto contribuente, avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio, a seguito di indagini bancarie condotte ai sensi dell'art.32, comma 1, d.P.R. n. 600/73, aveva contestato nei confronti di quest'ultimo un maggiore reddito imponibile, ai fini Irpef, add. com. e add. reg. per il 2010, riconducendo allo stesso le movimentazioni (versamenti) risultate ingiustificate rilevate: 1) sul conto corrente n. 10509948 intestato all'associazione " (omissis) - esercente di fatto attività commerciale, della quale il (omissis) era socio; 2) sul conto corrente n. 10487248 intestato a (omissis) della quale lo stesso era socio e amministratore unico;

3) sul conto corrente n. (omissis) intestato al medesimo quale persona fisica;

-in punto di diritto, la CTR - riformando la sentenza di prime cure che, nell'accogliere parzialmente il ricorso del contribuente, aveva dichiarato illegittima la ripresa a tassazione delle operazioni effettuate sui conti della associazione " (omissis) della società

(omissis) - ha osservato che: 1) ancorché non fosse stato formalmente rispettato il termine minimo di quindici giorni - da concedere al contribuente con l'invito a comparire finalizzato a consentire la presentazione di osservazioni e la produzione di documenti - le comprovate difficoltà nel perfezionamento della notifica da parte dell'Amministrazione finanziaria che aveva dovuto effettuare due tentativi l'ultimo dei quali soltanto era andato a buon fine, avevano, nella sostanza, garantito al (omissis) diciassette giorni per apprestare la sua difesa anche nella fase pre-contenziosa, facoltà della quale quest'ultimo non si era avvalso; 2) con riferimento alle operazioni (versamenti) risultate ingiustificate riscontrate sui conti correnti bancari intestati formalmente all'associazione " (omissis) (esercente di fatto attività commerciale) e a (omissis) ricondotti al (omissis), quale socio di entrambe e autorizzato ad operare sugli stessi senza limitazione, quest'ultimo non aveva superato la presunzione legale di cui all'art. 32 cit. dimostrando la già avvenuta fiscalizzazione dei versamenti ai fini della determinazione del reddito imponibile ovvero la irrilevanza degli stessi dal punto di vista fiscale;

-l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso;

-sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 bis cod. proc. civ., risulta regolarmente costituito il contraddittorio;

- il ricorrente ha depositato memoria illustrativa;

3 

## **CONSIDERATO CHE**

-con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 32 del d.P.R. n. 600/73 per avere la CTR ritenuto legittimo l'avviso di accertamento in questione ancorché non fosse stato rispettato il termine dilatorio di 15 giorni - concesso al contribuente, in sede amministrativa, ai sensi dell'art. 32, comma 2, cit., al fine di produrre documenti e notizie - tra la notifica dell'invito a comparire (27.11.2015) e l'emissione del provvedimento impositivo (31.12.2015) con conseguente pregiudizio del diritto di difesa e di contraddittorio;

- il motivo si profila inammissibile in quanto non coglie la *ratio decidendi* avendo la CTR disatteso l'eccezione del contribuente di illegittimità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine minimo di 15 giorni di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600/73 in quanto, nella specie, pur essendo stata formalmente violata la detta disposizione stante l'emissione dell'avviso di accertamento prima che il termine assegnato al contribuente per produrre i documenti fosse spirato, avendo l'Amministrazione finanziaria dovuto effettuare, per comprovate difficoltà, due tentativi di notifica l'ultimo dei quali soltanto era andato a buon fine, erano stati, nella sostanza, garantiti al <sup>(omissis)</sup> diciassette giorni per apprestare la sua difesa anche nella fase pre-contenziosa, facoltà della quale quest'ultimo non si era avvalso;

- il motivo è comunque infondato;

- la giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. n.22126 del 2013 ribadita, di recente, da Cass. n. 26646 del 24/11/2020) è ferma nel ritenere che: «in tema di accertamento fiscale, l'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria, previsto dagli artt. 32, comma 4, d.P.R. n. 600 del 1973 e 51, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972,

assolve alla funzione di assicurare - in rispondenza ai canoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà della materia tributaria - un dialogo preventivo tra fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni, essendo necessario che l'Ufficio fissi un termine minimo per l'adempimento degli inviti o delle richieste, avvertendo il contribuente delle conseguenze pregiudizievoli che derivano dall'inottemperanza alle stesse senza che, in caso di mancato rispetto della suddetta sequenza procedimentale (la prova della cui compiuta realizzazione incombe sull'Amministrazione), sia invocabile la sanzione dell'inutilizzabilità della documentazione esibita dal contribuente solo con l'introduzione del processo tributario, trattandosi di obblighi di informativa espressione del medesimo principio di lealtà, il quale deve connotare, ai sensi degli artt.6 e 10 Statuto del contribuente- l'azione dell'ufficio»;

-appare, pertanto, chiaro dal dettato della norma, come costantemente interpretato da questa Corte che trattandosi di poter discrezionale l'Amministrazione finanziaria abbia, sempre, il potere discrezionale di ritirare ovvero modificare l'ordine impartito e che *il mancato e compiuto rispetto dell'ordine procedimentale fissato a carico dell'Amministrazione non venga a inficiare di nullità l'atto impositivo egualmente emesso ma comporti unicamente l'impossibilità di invocare la sanzione di inutilizzabilità della documentazione esibita dal contribuente nella fase amministrativa ovvero contenziosa* (Cass. sez. 5, n. 11405 del 2021);

-in ordine all'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, quanto alle imposte dirette, trattasi di ambito in cui non è previsto un obbligo generalizzato di preventivo contraddittorio, ossia al di fuori dalle ipotesi specificamente previste, non essendo annoverabile tra esse il disposto di cui all'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 (v. Cass. n.

34209 del 20/12/2019, secondo la quale «*in tema di accertamento delle imposte, la legittimità della ricostruzione della base imponibile mediante l'utilizzo delle movimentazioni bancarie acquisite non è subordinata al contraddittorio con il contribuente, anticipato alla fase amministrativa, in quanto l'invito a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari costituisce per l'Ufficio una mera facoltà, da esercitarsi in piena discrezionalità, e non un obbligo, sicché dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti*»);

- quanto all'Iva, è ben vero, che, con riguardo ai tributi armonizzati,

**l'obbligo del contraddittorio preventivo discende direttamente dalla disciplina unionale alla luce dell'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia, sicché l'Amministrazione, ove adotti provvedimenti destinati ad incidere sulle posizioni soggettive dei destinatari, è tenuta a mettere costoro in condizione di esporre utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi posti a fondamento dell'atto medesimo (già Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008, in C-349/07, *Sopropé*, punto 37; *ex multis* sentenza 22 ottobre 2013, in C- 276/12, *Sabou*, punto 38; sentenza 17 dicembre 2015, in C-419/14, *WebMindLicenses*, punto 84).** La giurisprudenza unionale, peraltro, ha chiarito che qualora

**l'Amministrazione non sia stata rispettosa dell'obbligo di contraddittorio, la violazione - in assenza di una norma specifica che ne definisca in termini puntuali le conseguenze (come pure precisato, per il nostro ordinamento, da Cass. n. 701 del 15/01/2019) - comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (cd. prova di resistenza), ossia se, in mancanza del suddetto vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa (Corte di Giustizia, sentenze 10 ottobre 2009, *Foshan Shunde Yongjian Housewares &***

*Hardware*, in C-141/08, punto 94; 10 settembre 2013, *M.G. e N.R.*, in C-383/13, punto 38; 26 settembre 2013, *Texdata Software*, in C-418/11, punto 84; 3 luglio 2014, *Kamino International Logistics e Da tema Hellmann Worldwide Logistics*, in C-129/13 e C-130/13, punti 79 e 79). Il parametro di riferimento a tal fine è, dunque, costituito dal principio di effettività - per il quale le modalità procedurali interne «non devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione» - che, tuttavia, come anche recentemente ribadito dalla Corte di Giustizia, «non esige che una decisione contestata, in quanto adottata in violazione dei diritti della difesa, sia annullata in tutti i casi. Infatti, una violazione dei diritti della difesa determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di detta irregolarità, il procedimento sarebbe potuto giungere a un risultato diverso» (sentenza 4 giugno 2020, *SC C.F. SRL*, Hn C- 430/19, punti 35 e 37). Non ha invece incidenza, quantomeno nel nostro ordinamento, il principio di equivalenza attesa l'inesistenza di regole procedurali specificamente dettate per l'imposizione in materia di Iva. Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 24823 del 09/12/2015, hanno poi utilmente precisato che il requisito in questione va inteso «nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali» ossia che «non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente

*attivato ... , e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto» (v. anche Cass. n. 20036 del 27/07/2018; Cass. n. 218 del 08/01/2019). Nella specie, quanto all'Iva, il contribuente, non ha dedotto, come suo onere, circostanze ulteriori a quelle già esposte che avrebbe rappresentato, se fosse stato promosso correttamente dall'Ufficio il contraddittorio nei suoi confronti;*

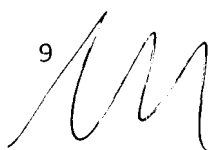
- con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., "l'omessa e/o errata valutazione delle indagini finanziarie - omessa e/o insufficiente motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio" per avere la CTR ritenuto, con una motivazione assolutamente insufficiente e lacunosa, non superata dal contribuente la presunzione legale ex art. 32 cit., non avendo quest'ultimo provato la avvenuta fiscalizzazione dei contestati versamenti ovvero la (loro irrilevanza fiscale; ciò, ad avviso del ricorrente, in contrasto con la documentazione - correttamente valutata dal giudice di prime cure- già prodotta in primo grado circa la non riconducibilità al contribuente delle operazioni risultate ingiustificate sui conti correnti intestati all'associazione " (omissis) e alla società (omissis)

- il motivo è inammissibile nella parte in cui denuncia l'omessa e/o insufficiente motivazione su fatti controversi e decisivi per il giudizio in quanto trattasi di vizio non più censurabile in virtù della nuova formulazione dell'art. 360 n.5 cpc, come modificato dal decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, applicabile *ratione temporis* (v. nello stesso senso, Cass. n. 30948 del 2018; n. 16823 del 2020);





- invero, anche a volere ricondurre la censura al vizio specifico denunciabile per cassazione in base alla nuova formulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., lo stesso concerne *l'omesso esame di un fatto storico*, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 366, comma 1, n. 6, c.p.c. e dell'art. 369, comma 2, n. 4, c.p.c. il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., sez. un., n. 8053 e n. 8054 del 2014; Cass. n. 14324 del 2015; Cass. n. 355 del 2021); costituisce, pertanto, un "fatto", agli effetti dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., non una "questione" o un "punto", ma un vero e proprio "fatto", in senso storico e normativo, un preciso accadimento ovvero una precisa circostanza naturalistica, un dato materiale, un episodio fenomenico rilevante (Cass. Sez. 1, 04/04/2014, n. 7983; Cass. Sez. 1, 08/09/2016, n. 17761; Cass. Sez. 5, 13/12/2017, n. 29883; Cass. Sez. 5, 08/10/2014, n. 21152; Cass. Sez. U., 23/03/2015, n. 5745; Cass. Sez. 1, 05/03/2014, n. 5133). Non costituiscono, viceversa, "fatti", il cui omesso esame possa cagionare il vizio ex art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.: le argomentazioni o deduzioni difensive (Cass. Sez. 2, 14/06/2017, n. 14802; Cass. Sez. 5, 08/10/2014, n. 21152; Cass. 9637 del 2021; Sez. 6 - 1, *Ordinanza n.*

<sup>9</sup>  


2268 del 26/01/2022); gli elementi istruttori; una moltitudine di fatti e circostanze, o il "*vario insieme dei materiali di causa*" (Cass. Sez. L, 21/10/2015, n. 21439); nella specie, il ricorrente, nel denunciare il vizio ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., non ha assolto all'onere di dedurre l'omesso esame di un "fatto storico", da intendersi riferito a un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico-naturalistico, ma quanto all'assunta mancata e/o errata valutazione da parte della CTR di documentazione - peraltro, in difetto del principio di autosufficienza, neanche riprodotta in ricorso o ad esso allegata - circa la non riconducibilità al contribuente delle movimentazioni bancarie dei conti correnti intestati all'associazione " (omissis) e alla società (omissis) » a dedotto, in sostanza, l'omesso e/o erroneo esame di elementi istruttori comunque presi in considerazione dal giudice di appello avendo lo stesso ritenuto la correttezza dell'accertamento stante la riferibilità dei versamenti sui conti correnti formalmente intestati all'associazione e alla società al contribuente, quale socio di entrambe nonché autorizzato ad operare sugli stessi senza limitazione alcuna, senza che quest'ultimo - in base ad un apprezzamento di fatto non sindacabile in sede di legittimità - avesse superato la presunzione legale di cui all'art. 32 cit. dimostrando *a contrario* la avvenuta fiscalizzazione delle contestate movimentazioni ovvero la irrilevanza delle stesse ai fini fiscali; ciò, peraltro, in linea anche con la portata dell'art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600/73 come chiarita da questa Corte secondo cui, non dovendo distinguersi tra interposizione fittizia o reale, « è valido l'accertamento con il quale il fisco imputa al contribuente i redditi che siano formalmente di un soggetto interposto, quando, in base a presunzioni gravi, precise e concordanti, risulti che il contribuente ne sia l'effettivo titolare » (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 27394/2020; 27625 del 30/10/2018; conf. Cass. n.15830/2016).



- né tantomeno il motivo è suscettibile di essere riqualificato in termini di *error in procedendo* per motivazione apparente, essendo stato con esso chiaramente dedotto l'omesso e/o erroneo esame di risultanze processuali;
- in conclusione, il ricorso va rigettato;
- le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

### **P.Q. M.**

**La Corte** rigetta il ricorso; condanna il ricorrente al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in euro 10.800,00, per compensi, oltre spese prenotate a debito.


Dà atto, ai sensi dell'art.13 comma 1 quater D.P.R. n.115/2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma il 15 dicembre 2022

Il Presidente

/Lucio L ciotti



ir.:1  
13 G 2023  
  
ToPio4.. 2:1 resi