



avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. CAMPANIA, n. 5432/2017, depositata il 15/06/2017;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 17 marzo 2023 dal consigliere Rosanna Angarano.

**Rilevato che:**

1. L’Agenzia delle Entrate ricorre, nei confronti di (omissis) (omissis) che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe. Con quest’ultima la C.t.r. ha rigettato l’appello dell’Ufficio avverso la sentenza con la quale la C.t.p. di Benevento aveva accolto il ricorso del contribuente avverso l’avviso di accertamento con il quale, per l’anno 2004, era stato recuperato a tassazione un reddito derivante dall’esercizio di attività imprenditoriale.

2. L’Ufficio, a seguito di indagini finanziarie per gli anni dal 2004 al 2012, disposte nell’ambito di un procedimento penale, ed attraverso l’esame della documentazione bancaria acquisita, rideterminava, per l’anno di imposta 2004, per il quale il contribuente non aveva presentato dichiarazione, ai fini irpef, iva ed irap, redditi d’impresa, derivanti dall’esercizio di un’attività imprenditoriale di commercio di orologi ed articoli di gioielleria ed argenteria, accertati in ragione di movimentazioni bancarie, sia su conti correnti personali che su conti correnti intestati a società allo stesso riconducibili, per le quali non era stata fornita giustificazione.

**Considerato che:**

1. Con il primo motivo l’Agenzia delle Entrate denuncia, in relazione all’art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli art. 32, primo comma, n. 2 e dell’art. 42, secondo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; dell’art. 7 legge 27 luglio 2000, n. 212; dell’art. 2697 cod. civ.

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto – con riferimento all’adeguatezza della motivazione dell’avviso di



accertamento nella parte in cui imputava al (omissis) le movimentazioni sul conto intestato alla (omissis) – che non era possibile accertare se il richiamo di cui al processo verbale di constatazione (pvc) a quanto accertato nell'ambito del fascicolo penale soddisfacesse i requisiti di cui all'art. 7 legge n. 2012 del 2000, non risultando se, alla data della notifica dell'avviso di accertamento, quest'ultimo fosse noto o conoscibile al contribuente.

2. Con il secondo motivo l'Ufficio denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame circa fatti decisivi, oggetto di discussione tra le parti.

Censura la sentenza impugnata per avere ignorato il contenuto del pvc e lo stralcio della *notitia criminis* del 22 gennaio 2013 che riportava gli elementi raccolti dalla Guardia di Finanza che erano oggetto di una conoscenza effettiva, e non meramente potenziale.

3. Con il terzo motivo l'Ufficio denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della decisione per motivazione carente e gravemente illogica nella parte in cui la C.t.r. ha ritenuto illegittimo l'accertamento anche con riferimento alle operazioni sul conto corrente acceso presso l'istituto di credito (omissis)

ritenendo che quest'ultimo fosse intestato ad una società, mentre si trattava di conto intestato al medesimo (omissis)

4. I primi due motivi, da esaminarsi congiuntamente in quanto connessi, sono fondati.

4.1. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, in tema di atto amministrativo finale di imposizione tributaria, la motivazione *per relationem*, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima, significando semplicemente che l'Ufficio, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare un'economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi



già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (Cass. 20/12/2018, n. 32957, Cass. 20/12/2017 n. 30560; Cass. 5/12/2017 n. 29002). Tale motivazione è sufficiente ad individuare la causa giustificativa del recupero a tassazione, in relazione al contenuto dell'atto richiamato, ed a porre il contribuente nelle condizioni di spiegare le proprie difese, sia negando i fatti costitutivi della pretesa fiscale, sia contrastando le risultanze dell'atto impositivo mediante acquisizione di ulteriore documentazione e di altri elementi probatori idonei a dimostrare la insussistenza della pretesa fiscale.

Si è, altresì, precisato che si deve distinguere la questione relativa all'esistenza della motivazione dell'atto impositivo, quale requisito formale di validità dell'avviso di accertamento, ex art. 7 legge n. 212 del 2000, dalla questione attinente, invece, all'indicazione ed effettiva sussistenza di elementi dimostrativi dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, che non è richiesta quale elemento costitutivo della validità dell'atto impositivo e che rimane disciplinata dalle regole processuali proprie dell'istruzione probatoria che trovano applicazione nel giudizio introdotto dal contribuente (Cass. 05/04/2013, n. 8399).

Nell'ambito degli oneri di deduzione probatoria, e non dei requisiti di validità della motivazione dell'atto impositivo, assumono, quindi, rilevanza i processi verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza a carico del contribuente e dal medesimo conosciuti.

4.2. La C.t.r. non si è attenuta a questi principi in quanto ha ritenuto non adeguatamente motivato l'avviso di accertamento poiché il pvc richiamato faceva riferimento, a propria volta, ad atti di un'indagine penale per i quali non vi era prova che fossero già conosciuti al contribuente.

Così motivando, tuttavia, non ha verificato che il pvc, riportato per estratto nel ricorso per cassazione ed ivi allegato, conteneva tutti gli



elementi necessari per consentire al (omissis) di conoscere i fatti costitutivi della pretesa fiscale, a prescindere dagli atti allegati al procedimento penale; il pvc, infatti, esplicitava quali fossero i conti correnti, intestati sia al (omissis) tesso sia ad altre società dal medesimo amministratore o a lui riconducibili, sui quali risultavano eseguite movimentazioni, non giustificate, idonee a presumere che il medesimo svolgesse attività imprenditoriale in proprio; conteneva tutti i dettagli delle operazioni di verifica compiute su detti conti; dava conto del fatto che l'accertamento aveva preso in considerazione i versamenti ed i prelevamenti, ritenendoli ascrivibili a redditi occulti.

La C.t.r., inoltre, nel porre in termini dubitativi la conoscenza in capo al (omissis) della *notitia criminis*, non ha valutato quanto riferito espressamente nel pvc in ordine al fatto che in data 28 febbraio 2013, nell'ambito del procedimento penale la cui conoscenza era posta in dubbio, era stato emesso un sequestro preventivo.

5. Il terzo motivo è fondato.

5.1. La C.t.r. ha rilevato che il pvc, nel giustificare la riconducibilità al (omissis) del rapporto bancario intestato alla società, faceva rinvio agli atti del procedimento penale della cui pregressa conoscenza non vi era prova. Così motivando, ha omesso di considerare che il pvc faceva riferimento anche a movimentazioni eseguite su conti correnti intestati allo stesso (omissis) e, in particolare, al conto corrente acceso presso la banca (omissis).

La C.t.r. ha affermato che l'assunto secondo cui il (omissis) volgesse attività in proprio si fondava sulle movimentazioni eseguite sul conto societario e che, mancando la prova della riferibilità di quest'ultimo al contribuente quale persona fisica, mancava la prova che dette ultime fossero riconducibili ad un'attività imprenditoriale in proprio.

Detta motivazione è carente. Non spiega, infatti, perché le movimentazioni eseguite sul conto intestato al (omissis) - e dunque non



alle società – non fossero sufficienti, in quanto non giustificate, a ritenere provato l'esercizio di attività imprenditoriale in proprio.

5.2. Va rammentato che per giurisprudenza della Corte sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari del contribuente vanno considerati come elementi positivi di reddito se questo non dimostra di averne tenuto conto nella determinazione della base imponibile oppure che sono estranei alla produzione del reddito (Tra le più recenti, Cass. 28/04/2022, n. 13236, Cass. 23/09/2021, n. 25812, Cass. 03/03/2021, n. 5788). Inoltre, l'utilizzazione dei dati acquisiti presso le aziende di credito quali prove presuntive di maggiori ricavi o operazioni imponibili, ai sensi dell'art.32 d.P.R. 29 settembre 1973 n.600 e dell'art 51 d.P.R. 26 ottobre 1972 n.633, non è subordinata alla previa dimostrazione che il contribuente rivesta la qualifica di imprenditore; i dati raccolti possono essere utilizzati sia per dimostrare l'esistenza di un'eventuale attività occulta di impresa (o arte o professione), sia per quantificare il reddito ricavato da tale attività, incombendo al contribuente l'onere di dimostrare che i movimenti bancari non sono fiscalmente rilevanti (Cass. 23/09/2021, n. 25812, Cass. 28/02/2017, n. 5135; Cass. 13/10/2011, n. 21132, Cass. 23/04/2007, n. 9573).

In quest'ottica si è, altresì, precisato che la norma in esame stabilisce, in maniera chiara ed incondizionata, che i dati e gli elementi risultanti dai conti sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti, sia ai fini del *quantum* che ai fini dell'*an*. La ricostruzione della qualifica del contribuente non costituisce necessariamente un *prius* rispetto alla quantificazione della materia imponibile; tanto più ove si consideri che l'onere di provare che gli elementi acquisiti non si riferiscono ad operazioni imponibili grava sul contribuente, per espressa disposizione. Il legislatore, infatti, ha stabilito una presunzione di inerenza dei movimenti risultanti dai conti ad operazioni



imponibili che può essere superata soltanto dalla prova contraria offerta dal contribuente.

Questa conclusione non contrasta con l'art. 2697 cod. civ. in quanto l'emersione di movimenti bancari che non trovano giustificazione sulla base delle dichiarazioni del contribuente è un fatto in relazione al quale solo quest'ultimo può dimostrare che i conti stessi non sono fiscalmente rilevanti o che, comunque, non danno luogo a recuperi (Cass. 19/02/2001, n. 2435).

6. Ne consegue, in accoglimento del ricorso, la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, la quale provvederà al riesame, fornendo congrua motivazione, e al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

### **PQM**

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 17 marzo 2023.

Il Presidente  
(Andreina Giudicepietro)

