



14087.17

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: **Tributi –
accertamenti bancari**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

| | | |
|----------------------------|---------------------|-------------------|
| Ernestino Luigi BRUSCHETTA | - Presidente - | |
| Rosario CAIAZZO | - Consigliere - | R.G.N. 14200/2012 |
| Giuseppe FUOCHI TINARELLI | - Consigliere - | Cron. 14087 |
| Giuseppe TEDESCO | - Consigliere - | U.P. - 27/02/2017 |
| Lucio LUCIOTTI | - Consigliere Rel.- | |

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 14200/2012 R.G. proposto da

(omissis) , rappresentato e difeso, per procura speciale a margine del ricorso, dagli avv.ti (omissis) e (omissis) , ed elettivamente domiciliato presso lo studio legale del secondo difensore, in (omissis) ;

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata *ex lege* in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, n. 22/04/2011, depositata in data 19 aprile 2011.

Udita la relazione svolta alla pubblica udienza del 27 febbraio 2017 dal Cons. Lucio Luciotti;

709
2017

udito l'avv. (omissis) , per il ricorrente;
udito l'avv. (omissis) , per l'Avvocatura Generale dello Stato;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Sergio Del Core, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso per quanto di ragione;

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate emetteva nei confronti di (omissis) (omissis), esercente la professione di dottore commercialista ed amministratore di condomini, avviso di accertamento di maggiori redditi, di un maggiore valore della produzione ed un maggior volume di affari, rispettivamente ai fini IRPEF, IRAP ed IVA, relativamente all'anno di imposta 2003, risultanti dalla verifica delle movimentazioni bancarie effettuate dal predetto professionista nel periodo di imposta considerato, da cui erano emersi versamenti e prelevamenti che il contribuente non era riuscito a giustificare.

1.1. L'impugnazione proposta dal contribuente avverso detto atto impositivo veniva parzialmente accolta dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna che con sentenza n. 22 del 19 aprile 2011 rideterminava in diminuzione l'importo dei maggiori ricavi accertati, ritenendo giustificati gli importi relativi alla vendita di titoli, al corrispettivo di una vendita di bene immobile ed ai canoni di locazione dello studio professionale, confermando per il resto la pretesa impositiva sul presupposto che a giustificare i prelevamenti effettuati non fosse sufficiente la mera indicazione dei beneficiari di quelle somme, e che non erano stati giustificati né il versamento dell'importo di 595.000,00 euro, in quanto la scrittura privata del 2 gennaio 2003, di concessione al contribuente di un prestito gratuito, non era opponibile a terzi perché privo di autenticazione delle sottoscrizioni e, quindi, di data certa, né il giroconto di 200.000,00 euro, in quanto non era stato dimostrato che l'importo costituisse provento della vendita di titoli.



2. Avverso tale sentenza il contribuente propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi, illustrati con memoria, cui replica l'Agazia delle entrate con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso il ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 32, comma 1, n. 2, d.P.R. n. 600 del 1973 e 51, comma 2, n. 2, d.P.R. n. 633 del 1972, per avere la CTR erroneamente ritenuto insufficiente la comunicazione delle generalità dei soggetti beneficiari per ritenere superata la presunzione posta in materia di prelevamenti bancari dalle predette disposizioni.

2. Il motivo deve ritenersi fondato ma per ragione pregiudiziale diversa da quelle prospettate dal ricorrente. Invero, sulla questione posta nel motivo in esame è intervenuta la nota pronuncia della Corte Costituzionale n. 228 del 24 settembre 2014, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, d.P.R. n. 600 del 1973 <limitatamente alle parole "o compensi">, ritenendo che la presunzione posta dalla citata norma con riferimento ai compensi percepiti dal lavoratore autonomo o dal professionista intellettuale fosse <lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito>. E', quindi, definitivamente venuta meno la presunzione, che la citata disposizione poneva, di imputazione dei prelevamenti operati sui conti correnti bancari ai ricavi conseguiti nella propria attività dal lavoratore autonomo o dal professionista intellettuale – come è nella specie il contribuente, dottore commercialista e amministratore di condomini – spostandosi, quindi, sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che i prelevamenti ingiustificati dal conto corrente

bancario e non annotati nelle scritture contabili, siano stati utilizzati dal libero professionista per acquisti inerenti alla produzione del reddito, conseguendone dei ricavi.

2.1. Ne consegue che la sentenza impugnata va cassata laddove il giudice di appello, in relazione ai prelevamenti risultanti dai conti correnti intestati al contribuente, ha posto a carico di quest'ultimo un onere probatorio (cioè quello di giustificare i prelevamenti) che non gli spettava e la causa va, quindi, rimessa al giudice di merito che dovrà verificare se invece risulti in qualche modo provato dall'amministrazione finanziaria che gli importi prelevati dal professionista dai propri conti correnti fossero destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale produttivo di reddito.

3. Con il secondo motivo di ricorso il ricorrente lamenta l'insufficiente motivazione della sentenza impugnata per avere i giudici di appello omesso di valutare la documentazione che aveva prodotto in giudizio per giustificare i prelevamenti ed i versamenti effettuati sul conto corrente oggetto di verifica.

3.1. Deduce il contribuente di avere assolto all'onere su di esso incombente, quale amministratore di condomini, di provare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria erano riferibili <alla sua attività di maneggio di denaro altrui> (come richiesto da Cass. n. 13818 del 2007), avendo depositato una serie di documenti, elencati nel ricorso, tra cui la copia di quasi tutti gli assegni ed i bonifici, con la specificazione del motivo per i quali erano stati versati od emessi, nonché una perizia di parte in cui erano stati indicati i nominativi <dei beneficiari dei pagamenti e dei disponenti dei versamenti evidenziando i legami e le motivazioni per i quali essi sono stati effettuati o ricevuti>.

4. Il motivo di ricorso in esame, laddove censura la motivazione della sentenza impugnata relativamente alla ripresa a tassazione dei

versamenti effettuati sul conto corrente bancario, è inammissibile per vizio di autosufficienza, avendo il ricorrente trascurato di riprodurre il contenuto rilevante dei documenti la cui valutazione sarebbe stata omessa dal decidente, così impedendo a questa Corte di effettuare il necessario vaglio di decisività delle risultanze processuali non esaminate, nel senso che queste ultime sarebbero state in grado, ove prese in esame dalla Commissione di appello, di <invalidare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, l'efficacia probatoria delle altre risultanze istruttorie che hanno determinato il convincimento del giudice di merito, di modo che la ratio decidendi venga a trovarsi priva di fondamento. Ne consegue che la denuncia in sede di legittimità deve contenere, a pena di inammissibilità, l'indicazione delle ragioni per le quali il documento trascurato avrebbe senza dubbio dato luogo a una decisione diversa> (cfr., ex multis, Cass. n. 19150 del 2016). Peraltro, quello di specificare i documenti che il ricorrente assume non essere stati valutati e di riprodurne il contenuto rilevante per il superamento della presunzione legale, era onere che, nel caso di specie, necessitava di puntuale adempimento alla stregua dell'affermazione dei giudici di appello secondo i quali, fatta eccezione per la <lunga elencazione di soggetti beneficiari>, né nell'atto di appello né nella perizia prodotta dal contribuente era ricavabile una qualche <indicazione sul rapporto esistente fra tali soggetti e l'attività del professionista>.

4.1. Il motivo di censura in esame, laddove proposto con riferimento ai prelevamenti effettuati dal contribuente dal conto corrente in verifica, deve invece ritenersi assorbito dalla decisione sul primo motivo.

5. Con il terzo motivo di ricorso il ricorrente deduce sia la violazione e falsa applicazione degli artt. 32, comma 1, n. 2, d.P.R. n. 600 del 1973 e 51, comma 2, n. 2, d.P.R. n. 633 del 1972, sia il vizio motivazionale della sentenza impugnata, sostenendo che i giudici di

appello avevano erroneamente ritenuto che la presunzione posta in materia di accertamenti bancari dalle predette disposizioni potesse essere superata dal contribuente mediante una <prova concreta> e non con un'altra presunzione di non riconducibilità della movimentazione bancaria ad operazioni imponibili.

5.1. Va preliminarmente rilevata l'inammissibilità del motivo dedotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., perché il ricorrente, deducendo il vizio di motivazione sotto i tre diversi profili contemplati dalla citata disposizione processuale, opera un'impropria mescolanza di censure benché non sia consentita <la prospettazione di una medesima questione sotto profili incompatibili, quale l'omessa motivazione, che richiede l'assenza di motivazione su un punto decisivo della causa rilevabile d'ufficio, e l'insufficienza della motivazione, che richiede la puntuale e analitica indicazione della sede processuale nella quale il giudice d'appello sarebbe stato sollecitato a pronunciarsi, e la contraddittorietà della motivazione, che richiede la precisa identificazione delle affermazioni, contenute nella sentenza impugnata, che si porrebbero in contraddizione tra loro> (Cass. n. 19443 del 2011; conf. n. 5130 del 2016, 398 e n. 54 del 2015; n. 8350 del 2012). E ciò in quanto <l'esposizione diretta e cumulativa delle questioni concernenti l'apprezzamento delle risultanze acquisite al processo e il merito della causa mira a rimettere al giudice di legittimità il compito di isolare le singole censure teoricamente proponibili, onde ricondurle ad uno dei mezzi d'impugnazione enunciati dall'art. 360 cod. proc. civ., per poi ricercare quale o quali disposizioni sarebbero utilizzabili allo scopo, così attribuendo, inammissibilmente, al giudice di legittimità il compito di dare forma e contenuto giuridici alle lagnanze del ricorrente, al fine di decidere successivamente su di esse>.

5.2. Il mezzo di impugnazione proposto con riferimento alla violazione di norme di diritto è, invece, infondato in quanto

l'affermazione rinvenibile nella sentenza impugnata, secondo cui il contribuente, per vincere la presunzione legale posta dalle disposizioni tributarie in materia di accertamenti bancari, deve fornire <prova concreta> di averne tenuto conto per la determinazione del reddito imponibile o della loro irrilevanza a tal fine, non si pone affatto in contrapposizione con la tesi sostenuta dal ricorrente, <perché la prova per presunzioni è ad ogni effetto una prova>, come espressamente ha affermato questa Corte nella sentenza n. 25502 del 2011 – riportata nel motivo di ricorso a fondamento del medesimo –, non essendo prospettabile una distinzione tra prova e presunzione sulla base della concretezza che, come erroneamente ritiene il ricorrente, caratterizzerebbe la prima, ma non invece la seconda.

6. Con il quarto motivo deduce sia la violazione e falsa applicazione degli artt. 32, comma 1, n. 2, d.P.R. n. 600 del 1973, 51, comma 2, n. 2, d.P.R. n. 633 del 1972 e 2704 cod. civ., sia il vizio motivazionale della sentenza impugnata, sostenendo che i giudici di appello, omettendo di valutare la documentazione prodotta in giudizio, avevano erroneamente ritenuto che non fosse giustificato il versamento sul conto corrente di due assegni per l'importo complessivo di 595.000,00 euro, sul presupposto che la scrittura privata del 2 gennaio 2003, di concessione di un prestito gratuito, prodotto a giustificazione di quel versamento, non avesse data certa, che invece avrebbe dovuto individuare nella data del primo dei due assegni versati.

7. Il motivo è infondato.

7.1. In tema di prova della data certa di una scrittura privata non autenticata, l'art. 2704 cod. civ. richiede che, in mancanza di una delle situazioni tipiche di certezza contemplate dalla prima parte della citata norma (registrazione, morte od incapacità di un sottoscrittore, riproduzione in atto pubblico), si deduca e dimostri un fatto idoneo a stabilire in modo ugualmente certo l'anteriorità della formazione del

documento (in termini già Cass. n. 4945 del 1985 e numerose successive pronunce conformi). La disposizione civilistica in esame non contiene un'elencazione tassativa dei fatti in base ai quali tale data deve ritenersi certa rispetto ai terzi e lascia al giudice del merito la valutazione, caso per caso, della sussistenza di un fatto, diverso da quelli indicati, idoneo secondo l'allegazione della parte, a dimostrare la data certa (così già in Cass., 28 giugno 1963, n. 1760; conf. n. 13813 del 2001). Tale fatto può essere oggetto di prova per testi o per presunzioni – non ammessa se direttamente vertente sulla data della scrittura (Cass. n. 27793 del 2006) – ma solo a condizione che esse evidenzino un fatto munito della specificata attitudine, non anche quando tali prove siano rivolte, in via indiziaria e induttiva, a provocare un giudizio di mera verosimiglianza della data apposta sul documento (in termini Cass. n. 4945 del 1985; conf. n. 24329 del 2007, n. 13943 del 2012).

7.2. Orbene, i giudici di merito hanno fatto rigorosa applicazione dei suddetti principi, con motivazione immune da vizi logici e, in esito alla valutazione ad essi spettante, hanno ritenuto che i due assegni collegati alla scrittura privata non fossero idonei a provare, in modo ugualmente certo, l'anteriorità della scrittura contenente la concessione di un prestito gratuito. In tal senso, peraltro, militano alcune circostanze – come il fatto che solo uno degli assegni sia posteriore alla data riportata sulla scrittura e che non vi sia corrispondenza tra l'importo complessivo degli assegni e quello indicato nella scrittura – che consentono di inferire da quegli assegni soltanto un giudizio di mera verosimiglianza e non di certezza della data apposta sulla scrittura.

8. Conclusivamente, quindi, va accolto il primo motivo di ricorso, seppur per ragioni diverse da quelle prospettate dal ricorrente, assorbito il secondo motivo di censura proposto con riferimento ai prelevamenti effettuati dal contribuente dal conto corrente, e rigettati

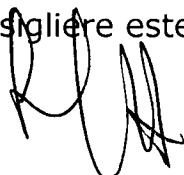
tutti gli altri, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla competente CTR per nuovo esame e per le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo con riferimento ai prelevamenti in conto corrente, rigetta gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione.

Così deciso in Roma il 27 febbraio 2017.

Il Consigliere estensore



Il Presidente



Il Direttore Amministrativo
Dott. Stefano RALUMBO

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL, - 7 GIU / 2017

Il Direttore Amministrativo
Stefano RALUMBO





CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 07 giugno 2017

La presente copia si compone di 9 pagine.
Diritti pagati in marche da bollo € 1.92