



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

**IMPUGNAZIONE  
AVVISO  
ACCERTAMENTO  
IRPEF**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

LUCIO NAPOLITANO	Presidente
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere
RICCARDO ROSETTI	Consigliere rel.
FEDERICO LUME	Consigliere
DANILO CHIECA	Consigliere

R.G.15290/2016

UD. - 05/06/2024 CC

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 15290/2016 R.G. proposto da:

██████████ rappresentato e difeso dagli Avv.ti ██████████  
██████████ e dall'Avv. ██████████ presso il  
quale è elettivamente domiciliato in Roma, ██████████

- ricorrente -

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, domiciliata *ex lege* in Roma, Via dei  
Portoghesi, 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la  
rappresenta e difende;

- resistente -

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. della TOSCANA di  
FIRENZE n. 2211/5/2015 depositata il 14/12/2015;  
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 5  
giugno 2024 dal consigliere Riccardo Rosetti.

**Rilevato che:**

1. L'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti di ██████████  
██████████ l'avviso di accertamento n. ██████████ Irpef-  
addizionale regionale per l'anno 2006 con il quale l'Ufficio,  
effettuata una verifica sui conti bancari intestati al contribuente



accertava redditi maggiori di quelli dichiarati ai sensi dell'art. 32 del d.P.R. 29/12/1973, n. 600 per euro 21.556,00 con conseguenti maggiori imposte e sanzioni.

2. [REDACTED] proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento. La CTP di Arezzo respingeva il ricorso.

3. Il contribuente proponeva appello avverso la sentenza di primo grado. La CTR della Toscana, con la sentenza 2211/5/2015 del 14/12/2015 in parziale accoglimento dell'appello e tenendo conto del riesame operato dall'Ufficio riduceva di euro 5.000,00 l'importo accertato e, nel resto, respingeva l'appello.

4. Contro tale sentenza propone ricorso [REDACTED] in ragione di tre motivi. L'Agenzia delle entrate non ha depositato nei termini controricorso ma ha depositato atto di costituzione ai soli fini della eventuale partecipazione all'udienza di discussione ai sensi dell'art. 370, primo comma, cod. proc. civ.. Il ricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 cod. proc. civ.. Il ricorso è stato fissato per l'adunanza in camera di consiglio del 5/6/2024.

#### **Considerato che:**

1. Con il primo motivo di ricorso il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ. e dell'art. 2909 c.c. in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. e/o nullità della sentenza in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. e/o omesso esame su un fatto decisivo per il giudizio 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ..

Secondo il ricorrente la CTR della Toscana avrebbe omesso di considerare il giudicato formatosi tra le parti in relazione agli anni di imposta 2005 e 2007, quello precedente e quello successivo all'anno oggetto di accertamento, per i quali, all'esito di due diversi procedimenti, il primo definito dalla CTR della Toscana con sentenza n. 850/5/2015 depositata il 20/04/2015 e il secondo definito dalla CTP di Arezzo con la sentenza n. 64/03/2015 depositata il 24/02/2015 erano passate in giudicato decisioni



favorevoli al contribuente recanti annullamento degli accertamenti.

Il ricorrente deduce che, in particolare, la CTR della Toscana, accertata la posizione di lavoratori dipendenti del ricorrente e della coniuge, avrebbe escluso l'applicabilità dell'art. 32 del d.P.R. 29/09/1973, n. 600 ritenendo che tale disposizione operi esclusivamente per soggetti che svolgono attività di impresa o di lavoro autonomo. Sempre il motivo di ricorso costituirebbe giudicato la posizione di lavoratori dipendenti dei due coniugi, documentalmente dimostrata, e tale dall'esentarli dal fornire la prova analitica della ragione dei singoli versamenti ripresi a tassazione.

1.2. Il motivo è infondato. Circa i limiti del giudicato in materia tributaria trovano applicazione i principi enunciati da Cass. Sez. U. 16/06/2006, n. 13196) come di seguito declinati fino agli arresti più recenti: «la sentenza del giudice tributario con la quale si accertano il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta fa stato, nei giudizi relativi ad imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi, ove pendenti tra le stesse parti, solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, assumano carattere tendenzialmente permanente, mentre non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni si fondi su presupposti di fatto relativi a tributi differenti ed a diverse annualità» (Cass. civ, sez. V, 07/12/2021, n. 38950). Orbene, in ragione di detti principi non sono idonee a costituire giudicato valutazioni giuridiche del giudice come quelle invocate dal ricorrente, ma solo accertamenti di fatto e qualificazioni giuridiche di fatti con efficacia permanente. Nel caso della sentenza citata non si accertano elementi costitutivi della fattispecie con efficacia permanente ma si conduce solo una valutazione delle emergenze istruttorie con efficacia limitata all'anno di imposta preso in esame.



Il motivo di ricorso, peraltro, non coglie la *ratio decidendi* della CTR della Toscana che risiede nella parte in cui la sentenza afferma: «si dà comunque atto che il contribuente ha fornito chiarimenti inconfondibili e veritieri sulle varie motivazioni contestate» piuttosto che nella argomentazione diretta a negare l'applicabilità dell'art. 32 del d.P.R. 600 del 1973 e della relativa ripartizione dell'onere probatorio in relazione ai versamenti bancari in ragione della posizione del ricorrente e della coniuge quali lavoratori dipendenti. Detta affermazione, effettuata *incidenter tantum*, e peraltro anche errata in diritto considerata la giurisprudenza di questa Corte (si veda Cass. civ., sez. V, 08/04/2024, n. 9403) riguarda una qualificazione giuridica che la decisione offre all'esito dell'esame della condizione dei ricorrenti per quell'anno di imposta e in ragione del materiale istruttorio esaminato e non assume alcuna efficacia di giudicato, non rappresentando un accertamento di fatto e neppure la soluzione di una questione di diritto idonea ad assumere efficacia permanente nel contenzioso tra le parti relativo a più annualità e a diversi rapporti. Non si ravvisa, allora, alcuna violazione dell'art. 2909 c.c. come interpretato dalla giurisprudenza di questa Corte, non emerge alcuna nullità della sentenza né alcuna omissione di un fatto decisivo per il giudizio e il motivo di ricorso si rivela infondato in relazione a tutti i tre diversi profili attraverso i quali è declinato.

2. Il secondo e il terzo motivo di ricorso vanno esaminati congiuntamente. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia violazione degli articoli 24 e 111 della Costituzione e dell'articolo 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. e/o nullità della sentenza in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ.. In particolare, secondo il ricorrente, la sentenza della CTR della Toscana avrebbe errato nel negare ogni sorta di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà della Signora [REDACTED] coniuge di [REDACTED] circa le ragioni giustificative dei versamenti sul conto corrente cointestato.



Con il terzo motivo di ricorso si deduce la violazione e la falsa applicazione dell'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 2697 c.c. nonché degli articoli 2727, 2828 e 2729 cod. civ. in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. e tanto sia lamentando che la sentenza impugnata non avrebbe adeguatamente considerato una serie di versamenti necessari all'acquisto di una nuda proprietà in [REDACTED] e provenienti dai conti bancari dei genitori e delle figlie del ricorrente sia lamentando che la sentenza impugnata non avrebbe adeguatamente considerato tutta una serie di versamenti e prelievi operati in ragione delle disponibilità esistenti sui conti delle figlie e su un conto cointestato con la madre del ricorrente, versamenti e prelievi che – se complessivamente considerati, anche alla luce della dichiarazione sostitutiva di atto notorio della coniuge [REDACTED] – avrebbero consentito di ritenere raggiunta la prova della disponibilità di redditi diversi e non imponibili.

2.1. I motivi secondo e terzo sono fondati. La CTR della Toscana articola il rigetto dell'impugnazione per euro 16.556,00, essendo invece accolta l'impugnazione quanto alla giustificazione di versamenti bancari per euro 5.000,00, sulla scorta di tre diverse considerazioni. La CTR afferma: che l'Ufficio aveva già scorporato gli stipendi della moglie; che i versamenti nel conto corrente non potevano giustificarsi con la disponibilità di un altro conto cointestato perché non vi era corrispondenza tra le somme prelevate su quello e quelle versate su questo e, infine, che la giustificazione in questione sarebbe poco credibile perché i trasferimenti di fondi tra conti correnti si operano nella pratica con operazioni di giroconto e non in contanti. Tali passaggi motivazionali sono, tuttavia, sostenuti dalla affermazione in diritto circa la completa irrilevanza nel processo tributario della dichiarazione sostitutiva di atto notorio e così della dichiarazione depositata dal contribuente. Tale affermazione si rivela errata alla



luce della più recente giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale nel processo tributario la dichiarazione del terzo, sostitutiva di atto notorio, non è assimilabile alla prova testimoniale - preclusa dall'art. 7, comma 4, del d.lgs.n. 546 del 1992, come interpretato dalle sentenze della Corte Cost. nn. 18 del 2000 e 395 del 2007 - ma costituisce un indizio ammissibile ed utilizzabile tanto dall'Amministrazione quanto dal contribuente (Cass. civ., sez. V, 04/11/2021, n. 31588). Orbene, l'errore in diritto conduce la decisione gravata a non considerare la dichiarazione sostitutiva di atto notorio, a svalutare gli elementi di prova documentale offerti dal contribuente e a omettere l'esame analitico delle giustificazioni addotte per le singole operazioni. Risulta, così, violato il principio di diritto più volte affermato dalla giurisprudenza di questa Corte secondo il quale in tema di accertamenti bancari, ove il contribuente fornisca prova analitica della natura delle movimentazioni sui propri conti in modo da superare la presunzione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, il giudice è tenuto ad una valutazione altrettanto analitica di quanto dedotto e documentato, non essendo a tal fine sufficiente una valutazione delle suddette movimentazioni per categorie o per gruppi (Cass. civ., sez. V, 28.11.2018, n. 30786); ed ancora: in tema di accertamenti bancari, poiché il contribuente ha l'onere di superare la presunzione posta dagli artt. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del d.P.R. n. 633 del 1972, dimostrando in modo analitico l'estraneità di ciascuna delle operazioni a fatti imponibili, il giudice di merito è tenuto ad effettuare una verifica rigorosa in ordine all'efficacia dimostrativa delle prove fornite dallo stesso, rispetto ad ogni singola movimentazione, dandone compiutamente conto in motivazione.; Cass. civ., sez. V, 03/05/2018, n. 10480).

4. Il ricorso va, allora, accolto in relazione ai motivi secondo e terzo con cassazione della sentenza e rinvio alla CTR della Toscana,



in diversa composizione, alla quale è demandato di provvedere  
anche con riguardo alle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

accoglie il secondo e il terzo motivo, cassa la sentenza impugnata nei limiti di cui in motivazione e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, alla quale demanda di provvedere anche per le spese del giudizio di legittimità

Così deciso in Roma, il 5 giugno 2024.

Il Presidente  
(Lucio Napolitano)

