



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Andreina Giudicepietro · Presidente -
Maria Luisa De Rosa · Consigliere -
Gian Paolo Macagno · Consigliere -
Luciano Ciafardini · Consigliere -
Giuliano Tartaglione · Consigliere Rel.

Oggetto

IRPEF – redditi di lavoro
autonomo – documentazione
extracontabile

R.G.N. 28594/2015

CC – 09/07/2024

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 28594/2015 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, con sede in Roma, Via Cristoforo Colombo, n. 426 C/D, elettivamente domiciliata in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa *ope legis*;

– *ricorrente* –

contro

██████████ rappresentata e difesa, in virtù di procura a margine del controricorso, dagli avvocati ██████████

██████████ con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultimo in Roma alla ██████████

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, Sezione distaccata di Brescia n. 2232/2015, depositata in data 18 maggio 2015.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 9 luglio 2024 dal Consigliere Giuliano Tartaglione;



Rilevato che:

1. L'Agenzia delle entrate, Direzione Provinciale di Mantova, emetteva due avvisi di accertamento con cui recuperava ad imposizione, a fini Irpef, Iva e Irap, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/1973, maggior reddito di [REDACTED] (esercente la professione di dottore commercialista) per gli anni di imposta 2007 e 2009, in base al rinvenimento, presso lo studio della contribuente, di documentazione extracontabile. L'Agenzia procedeva, altresì, al recupero di costi ritenuti non inerenti.

La contribuente proponeva ricorsi che venivano riuniti ed integralmente rigettati dalla CTP di Mantova. Il giudice di primo grado riteneva che la documentazione extracontabile (ovvero le schede intestate ai clienti dello studio) comprovasse(ro) l'incasso in nero di compensi.

2. La [REDACTED] proponeva gravame innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

La CTR accoglieva l'appello ritenendo che le schede 'clienti' rinvenute presso lo studio della contribuente non costituissero documentazione extracontabile, bensì un elemento per tenere la contabilità in modo ordinato.

Il giudice del gravame evidenziava, poi, con riferimento alle disarmonie tra i compensi dichiarati dalla contribuente e gli importi risultanti dai modelli 770 presentati dai clienti, che alcuni compensi indicati nelle fatture emesse a fine 2006 erano stati, in realtà, incassati nel 2007 (perché pagati a mezzo bonifico bancario), e, quindi, per il principio di cassa, contribuivano a formare il reddito imponibile dell'anno 2007.

Le schede 'clienti' rinvenute presso lo studio della contribuente non costituivano documentazione extracontabile, bensì comprovavano l'esborso di spese anticipate dal professionista in nome e per conto dei clienti.



3. Avverso la decisione della Commissione Tributaria Regionale

ha proposto ricorso per cassazione l'Agazia delle Entrate, affidandosi a 3 motivi. La contribuente ha resistito con controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo strumento di impugnazione l'Agazia delle Entrate deduce la «violazione e falsa applicazione dell'art. 15, comma 1, n. 3) DPR 633/72; dell'art. 19, comma 1, DPR 600/73; dell'art. 3 DPR 695/96 e dell'art. 2729 c.c., in relazione all'articolo 360, comma 1 n. 3, c.p.c.».

La CTR avrebbe errato nel ritenere le schede contabili come prova dell'esborso di spese anticipate dalla contribuente in nome e per conto dei clienti, in quanto l'art. 15, comma 1, n. 3), d.P.R. n. 633/1972, esclude dalla base imponibile sì le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto dei clienti ma solo se regolarmente documentate e, nella specie, le schede contenevano solo l'indicazione dell'importo percepito, e talvolta la dicitura 'no fattura' e l'indicazione della quota-parte della somma incassata per la quale era stata emessa la fattura.

Dal punto di vista contabile, inoltre, la normativa (art. 19, comma 1, d.P.R. n. 600/1973) prevede che l'esercente una professione debba tenere il registro cronologico sul quale annotare le somme percepite sotto qualsiasi forma e denominazione o, in alternativa (art. 3 d.P.R. n. 695/1956), i registri IVA, qualora su questi ultimi vengano effettuate separate annotazioni delle operazioni non soggette a registrazione ai fini dell'imposta; in tal caso, le operazioni attive, rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, devono essere annotate in apposite sezioni del registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 d.P.R. n. 633/1972. Infine, eventuali pagamenti di fatture avvenuti in anni diversi da quello di emissione della fattura vanno specificamente riportati, per ciascuna operazione, nei suddetti registri in modo che risulti l'importo complessivo degli incassi mancati (comma 1 dell'art. 3 d.P.R. n. 695/1956).



Il motivo è fondato.

1.1. Ai sensi dell'articolo 15, comma 1, punto 3, del d.P.R. n. 633/1972 "non concorrono a formare la base imponibile le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate"; la disposizione prevede, quindi, che affinché alcune spese possano essere qualificate come anticipazioni in nome e per conto di un cliente ed essere, perciò, escluse dalla base imponibile, esse debbano essere 'regolarmente documentate'.

Già nella circolare 1/RT/50550 del 15/12/1973 l'Amministrazione Finanziaria precisò che potevano essere escluse dalla base imponibile «unicamente le somme ricevute dall'esercente arti o professioni a titolo di rimborso spese da questi anticipate per conto del cliente [...] a condizione che siano debitamente ed analiticamente documentate».

La disposizione trova la sua giustificazione nel fatto che la corresponsione di tali somme costituisce una semplice partita di giro, in ragione della diretta produzione degli effetti dell'atto nella sfera giuridica del soggetto il cui nome sia stato dichiarato nella conclusione dell'atto medesimo per effetto della spendita del nome, e che, come tale, non ha natura di corrispettivo per la prestazione del servizio (Cass. 19/07/2019, n. 19160).

La non imponibilità presuppone o l'esistenza di documentazione intestata al cliente o la specifica liquidazione di quelle spese nella fattura intestata al cliente.

1.2. Nella specie, la CTR ha dapprima affermato che le schede contabili (dei clienti) fossero un elemento indispensabile per ogni ordinata contabilità (esulando, quindi, dalla nozione di documentazione extracontabile), e, poi, rilevato, nello specifico, che la contribuente avesse fornito giustificazione di tutte le voci contabili contestate avendo ricostruito e documentato in maniera 'certosina' i rapporti con i clienti.

La motivazione non può essere condivisa.



La CTR ha, infatti, erroneamente escluso dalla base imponibile

le somme indicate nelle schede contabili, senza verificare se esse fossero 'debitamente ed analiticamente documentate'; invero, proprio la dicitura - in alcune di esse - 'no fattura' e l'indicazione della quota parte della somma incassata per la quale era stata emessa la fattura (oggetto anche del terzo motivo di ricorso, v. *infra*), assegnavano alle stesse una valenza indiziaria particolarmente pregnante in termini di tenuta di una contabilità 'parallela'. La CTR, escludendo, senza alcuna ulteriore verifica documentale, dette schede dal novero della 'documentazione extracontabile', ha erroneamente escluso la valenza indiziaria che la giurisprudenza di questa Corte assegna costantemente alle annotazioni personali del contribuente: *«la documentazione extracontabile legittimamente reperita presso la sede dell'impresa, ancorché consistente in annotazioni personali dell'imprenditore, costituisce elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, utilmente valutabile, indipendentemente dal contestuale riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità e nell'adempimento degli obblighi di legge: ne deriva che qualora, a seguito di ispezione, venga rinvenuta presso la sede dell'impresa documentazione non obbligatoria astrattamente idonea ad evidenziare l'esistenza di operazioni non contabilizzate, tale documentazione, pur in assenza di irregolarità contabili, non può essere ritenuta dal giudice priva di rilevanza probatoria, senza che a tale conclusione conducano l'analisi dell'intrinseco valore delle indicazioni dalla stessa promananti e la comparazione delle medesime con gli ulteriori dati acquisiti e con quelli emergenti dalla contabilità ufficiale del contribuente»* (Cass. 24/08/2018, n. 21138).

Gli appunti personali e le informazioni provenienti dall'imprenditore, infatti, dai quali si possa evincere una sorta di c.d. "contabilità in nero", rappresentano un valido elemento indiziaro, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dovendosi



ricomprensione tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 e ss. cod. civ. tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta ed incombendo, a quel punto, al contribuente l'onere di fornire la prova contraria (Cass. 13/04/2023, n. 9944; Cass. 16/11/2011, n. 24051 con riferimento a brogliacci reperiti presso la sede della società; Cass. 27/02/2015, n. 4080 in relazione ad un quadernone contenente l'indicazione degli effettivi quantitativi di materiale prodotto; Cass. 03/10/2014, n. 20902 per la necessità della comparazione tra i dati acquisiti e quelli emergenti dalla contabilità ufficiale del contribuente).

La CTR, invece, ha del tutto trascurato l'applicazione di detti principi, in quanto ha ritenuto, in maniera del tutto apodittica, che le schede clienti rinvenute presso lo studio della ██████████ per le loro caratteristiche e per le giustificazioni fornite dalla contribuente, non fossero idonee a costituire una contabilità occulta.

Sussiste, altresì, la violazione della normativa richiamata dall'Ufficio in punto di tenuta dei registri cronologico ed IVA (art. 19 comma 1 d.P.R. n. 600/1973 ed art. 3 d.P.R. n. 695/1956), non avendo la contribuente dimostrato di aver annotato negli appositi registri le annotazioni relative agli incassi dei compensi asseritamente percepiti nell'anno successivo a quello dell'emissione della fattura.

2. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia lamenta la «violazione falsa applicazione dell'art. 39, comma 1, DPR 600/73; degli artt. 53 e 54 DPR 917/86 e dell'art. 2729 c.c., in relazione all'articolo 360, comma 1 n. 3, c.p.c.». Censura, in particolare, la decisione della CTR nella parte in cui le disarmonie tra il mod. 770 dei clienti e la contabilità della contribuente sono state giustificate in quanto dovute alla differente funzione dei due sistemi, essendo la seconda fondata sul principio di cassa. Sostiene, al contrario, che, in presenza di lavoro autonomo, i relativi redditi devono essere



determinati analiticamente secondo il cd. principio di cassa e nella specie era rimasto acclarato che i sostituti d'imposta avevano corrisposto, nel corso dell'anno, importi superiori a quelli contabilizzati dalla [REDACTED] (a pagina 7 della sentenza della CTP si afferma espressamente, con statuizione non impugnata, che i compensi certificati nei modelli 770 erano risultati inferiori sia nell'anno di emissione delle fatture sia nell'anno di pagamento). Pertanto, contrariamente a quanto ritenuto dalla CTR, le evidenziate discrasie potevano costituire elemento indiziario di una contabilità in nero, ovvero della percezione di somme non dichiarate.

Anche questo motivo è fondato.

I redditi da lavoro autonomo, infatti, devono essere determinati analiticamente secondo il cd. principio di cassa, in base al quale solo i compensi incassati in un determinato anno concorrono alla formazione della base imponibile della base imponibile di quell'anno.

Eventuali discrasie tra quanto riportato nei modelli 770 dei clienti, da un lato, e nella contabilità del professionista, dall'altro, nel senso dell'indicazione di compensi superiori nei primi, costituiscono senza dubbio un elemento indiziario dell'esistenza di una contabilità in nero da parte del professionista-contribuente. E tali discrasie, a differenza di quanto sostenuto dalla CTR, devono essere spiegate dal contribuente, tenuto a fornire adeguata prova contraria, e non possono giustificarsi solo genericamente sulla base della diversa funzione dei due sistemi, soprattutto se, come nella specie, risulti acclarato che i compensi indicati nei modelli 770 siano risultati sempre (ovvero sia nell'anno di emissione della fattura sia in quello del pagamento) superiori a quelli dichiarati dalla [REDACTED]

3. Con il terzo motivo l'Agenzia lamenta l'«omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.».

Due, in particolare, sarebbero le circostanze allegate dall'Ufficio, delle quali la CTR avrebbe omesso l'esame: da un lato,



la dicitura 'no fatture' o l'indicazione (in alcune schede clienti) dell'importo incassato per il quale era stata emessa la fattura; dall'altro, la mancata iscrizione a bilancio ed il mancato inserimento nel registro dei beni ammortizzabili dell'autovettura tg. [REDACTED] (al fine di dimostrare la non inerenza del costo di manutenzione della stessa per l'anno 2007) e l'acquisto di una impastatrice, il soggiorno in un hotel di lusso con relativi trattamenti nella Spa, l'acquisto di 6 libri di 'benessere ed architettura', le spese di manutenzione dell'autovettura, l'acquisto di componentistica per un PC collocato presso l'abitazione privata di [REDACTED] (tutte spese sostenute nel 2008, *ictu oculi* non inerenti ad 'arredi dello studio').

Il motivo è fondato.

3.1. L'art. 360, comma primo, cod. proc. civ., nella formulazione introdotta dal legislatore nel 2012 (d.l. 83/2012) ed applicabile *ratione temporis*, prevede, per quanto qui rilevi, che le sentenze emesse in grado di appello possono essere impugnate con ricorso per cassazione:

...5) *per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.*

Nonostante la *ratio* della riforma fosse chiara, ovvero, da un lato, evitare l'abuso dei ricorsi basati sul vizio di motivazione, dall'altro, limitare il sindacato sul fatto in Cassazione, la formulazione della norma, molto criticata in dottrina, ha generato numerose questioni interpretative e questa Corte è stata chiamata a delimitare l'ambito di applicazione del motivo *de quo*.

In termini generali, si è affermato che è denunciabile, ex art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., solo l'anomalia motivazione che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella «mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico», nella «motivazione apparente», nel



«*contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili*» e nella «*motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile*» è esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (Cass. Sez. U. 7/4/2014 n. 8053, Cass. Sez. U. 21/12/2022 n. 37406, Cass. n. 12111/2019).

Al di fuori di queste ipotesi, quindi, è censurabile ai sensi del n. 5) soltanto l'omesso esame di un *fatto storico controverso*, che sia stato *oggetto di discussione* e che sia *decisivo*; di contro, non è più consentito impugnare la sentenza per criticare la sufficienza del discorso argomentativo a giustificazione della decisione adottata sulla base degli elementi fattuali acquisiti e ritenuti dal giudice di merito determinanti ovvero scartati in quanto non pertinenti o recessivi (Cass. n. 2474/2017).

Per fatto decisivo deve intendersi innanzitutto un fatto (inteso nella sua accezione storico-fenomenica e, quindi, non un punto o un profilo giuridico) principale o secondario, che sia processualmente esistente, in quanto allegato in sede di merito dalle parti ed oggetto di discussione tra le parti, che risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali e se preso in considerazione avrebbe determinato una decisione diversa (Cass. n. 9637/2017).

Pertanto, non costituiscono "fatti" suscettibili di fondare il vizio ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., le argomentazioni o deduzioni difensive, il cui omesso esame non è dunque censurabile in Cassazione ai sensi del n. 5 dell'art. 360 (Cass. n. 9637/2021), né costituiscono "fatti storici" le singole questioni decise dal giudice di merito, né i singoli elementi di un accadimento complesso, comunque apprezzato, né le mere ipotesi alternative (Cass. n. 10525/2022).

3.2. Pacifica, poi, l'applicabilità della norma al processo tributario (così Sez. U. n. 8053/2014 cit.), questa Corte, in tema di contenzioso tributario, ha ritenuto inammissibile il motivo di ricorso per cassazione con il quale non si censuri l'omesso esame di un fatto decisivo ma si evidenzi solo un'insufficiente motivazione per non



avere la CTR considerato tutte le circostanze della fattispecie dedotta in giudizio (Cass. 28/6/2016 n. 13366, in materia di idoneità delle dichiarazioni rese da un terzo a fondare la prova, da parte della contribuente, di fatture per operazioni inesistenti).

3.3. Alla luce della giurisprudenza di questa Corte sopra richiamata deve ritenersi che la dicitura 'no fatture' e l'indicazione (in alcune schede clienti) dell'importo incassato per il quale era stata emessa la fattura integrino senza dubbio fatti decisivi (perché se presi in considerazione avrebbero potuto determinare una decisione diversa circa la natura della documentazione rinvenuta presso lo studio della contribuente) ed oggetto di discussione tra le parti (in quanto allegati dall'Agenzia in sede di controdeduzioni in appello), dei quali è mancato qualsiasi esame da parte della CTR.

Parimenti deve ritenersi per la mancata iscrizione a bilancio ed il mancato inserimento dell'autovettura tg. [REDACTED] nel registro dei beni ammortizzabili e per l'elenco dei beni acquistati nel 2009 dalla contribuente (impastatrice, soggiorno con pacchetto benessere presso l'hotel [REDACTED] 6 libri, 'set dell'Amore', componentistica e software per PC collocato presso l'abitazione privata di [REDACTED] trattandosi all'evidenza di fatti decisivi (perché se presi in considerazione avrebbero potuto determinare una decisione diversa circa la non inerenza degli stessi alla professione della contribuente) ed oggetto di discussione tra le parti (in quanto allegati dall'Agenzia in appello), dei quali è mancato qualsiasi esame da parte della CTR.

4. In base alle considerazioni svolte la sentenza di appello va cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, Sezione Distaccata di Brescia, in diversa composizione, perché proceda a nuovo esame in relazione alle censure accolte ed alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.



Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, Sezione Distaccata di Brescia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 9 luglio 2024.

Il Presidente

Andreina Giudicepietro

