

CORTE DI CASSAZIONE

Ordinanza 12 febbraio 2015, n. 2781

Rilevato che, ai sensi dell'art. 380 bis cod. proc. civ., è stata depositata in cancelleria la relazione di seguito integralmente trascritta:

"L'Agenzia delle Entrate ricorre contro la sig.ra (...) per la cassazione della sentenza n. 215/08/11 con cui la Commissione Tributaria Regionale della Sardegna, confermando la pronuncia di primo grado, ha annullato l'avviso di accertamento IRPEF 1995 n. 8961102075 (riproduttivo e sostitutivo dell'avviso n. 8961001437) avente ad oggetto ricavi non dichiarati e fondato sulla presunzione relativa alle movimentazioni bancarie di cui all'articolo 32 D.P.R. 600/73. La Commissione Regionale ha, inoltre, rigettato l'appello incidentale con cui la contribuente riproponeva in secondo grado l'assunto della nullità della notifica dell'avviso n. 8961102075, in quanto effettuata a mezzo di militari della Guardia di Finanza.

Il ricorso si articola in due motivi; il primo concerne la violazione e falsa applicazione dell'art. 32, D.P.R. 600/73 e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c., in cui la Commissione Regionale sarebbe incorsa trascurando che la presunzione di cui all'art. 32 D.P.R. 600/73 pone a carico del contribuente l'onere della prova liberatoria; il secondo concerne l'insufficienza ed illogicità della motivazione su un fatto decisivo e controverso per il giudizio, in relazione all'art. 360, n. 5, c.p.c., in cui la Commissione Regionale sarebbe incorsa omettendo di specificare le risultanze documentali sulla cui base ha ritenuto che la sig.ra (...) avesse offerte giustificazioni idonee a vincere la presunzione di ricavi non dichiarati.

La contribuente intimata si è costituita con controricorso, deducendo l'infondatezza dei motivi e proponendo, altresì, ricorso incidentale con cui denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 60, comma 1, lett. a), D.P.R. 600/73, in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c., in cui la Commissione Regionale sarebbe incorsa disattendendo l'eccezione con la quale la contribuente aveva dedotto il vizio insanabile delle due notifiche dell'avviso di accertamento n. 8961001437 (la prima eseguita a mezzo Polizia Municipale il 4.12.00 e la seconda eseguita a mezzo posta il 5.11.01), nonché della notifica dell'avviso di accertamento n. 8961102075 (eseguita a mezzo militari della Guardia di Finanza il 10.12.01) e, conseguentemente, "l'illegittimità insanabile" (pag. 25 del controricorso) di detti avvisi.

Il ricorso dell'Amministrazione, i cui motivi possono essere trattati congiuntamente, appare fondato. La giurisprudenza di questa Corte ha infatti precisato come "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'art. 32, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prevede una presunzione legale in base alla quale sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari vanno imputati a ricavi e a fronte della quale il contribuente, in mancanza di espresso divieto normativo e per il principio di libertà dei mezzi di prova, può fornire la prova contraria anche attraverso presunzioni semplici, da sottoporre comunque ad attenta verifica da parte del giudice, il quale è tenuto a individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio (purché grave, preciso e concordante) ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo, senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o



cumulative" (in questi termini Cass. 25502/11) e che "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'art. 32 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, mentre si determina un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili, fornendo, a tal fine, una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili (così Cass. 18081/10). Il rispetto dei principi di diritto sopra richiamati deve dar luogo ad un'indicazione precisa e puntuale di quali siano le operazioni bancarie in relazione alle quali non operi la presunzione di esistenza di un imponibile non dichiarato, mediante l'analitica considerazione degli elementi probatori forniti dal contribuente, poiché solo in questo modo è possibile una pronuncia sulla legittimità, con riferimento all'an e al quantum, della pretesa dell'Amministrazione.

La motivazione della sentenza gravata risulta dunque inadeguata a sorreggere il decisum, perché si risolve in irrilevanti giudizi di valore sulle modalità di svolgimento dell'ispezione fiscale ("tutte le attività e tutti i movimenti dovrebbero essere stati facilmente riscontrabili atteso il dispiego di persone e mezzi messi in campo") e sulla condotta processuale della contribuente ("Infatti la ricorrente ha cercato di fare memoria in una movimentazione bancaria risalente ad almeno 5 anni prima ed ha presentato un prospetto, certamente incompleto, ma dimostrativo di uno sforzo notevole di ricerca"), senza che venga dato alcun conto delle concrete risultanze, emergenti dalla documentazione acquisita al processo, su cui si fonda l'affermazione (che, perciò, risulta del tutto apodittica) che "la parte, con la documentazione presentata, ha giustificato la gran parte delle voci in entrata e in uscita di cui ai c/c bancari controllati".

Infine, può ancora aggiungersi come sia irrilevante, ai fini che qui interessano, il rilievo della Commissione Tributaria Regionale che "i verificatori della G. di F. hanno indicato essere "a favore della parte e non rilevanti ai fini del recupero a tassazione" sia gli assegni 'a me medesimo' come anche tante altre voci che nell'avviso di accertamento non sono state però escluse dal computo", poiché l'opinione dei militari verbalizzanti non vincola l'Agenzia delle entrate.

Si propone quindi l'accoglimento del ricorso principale.

Quanto al ricorso incidentale, si osserva che la doglianza relativa alla violazione dell'art. 60, comma 1, lett. a), D.P.R. 600/73 è inammissibile con riferimento ai pretesi vizi delle due notifiche dell'avviso di accertamento n. 8961001437, giacché su tali notifiche la sentenza gravata non contiene alcuna statuizione (né peraltro la ricorrente incidentale ha impugnato la sentenza gravata con il mezzo di cui all'articolo 360 n. 4 c.p.c. per omissione di pronuncia). La medesima doglianza è parimenti inammissibile con riferimento al preteso vizio della notifica dell'avviso di accertamento n. 8961102075, perché non è pertinente alla motivazione della sentenza gravata; questa, infatti, non afferma che i militari della Guardia di Finanza abbiano il potere di eseguire la notifica degli atti impostivi al pari degli altri soggetti menzionati nell'articolo 60, lett. a), D.P.R. 600/73 (messi comunali e messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria), ma si fonda sull'accertamento di fatto, non impugnato nel ricorso incidentale, che i militari che avevano eseguito la notifica in questione erano stati appositamente



autorizzati dal direttore dell' Agenzia delle entrate di Tempio Pausania con atto del 6.12.01 (vale a dire, che essi avevano individualmente acquisito la qualità di messi speciali autorizzati). Può peraltro aggiungersi che, in ogni caso, la doglianza si fonda su un presupposto giuridicamente errato, giacché i vizi della notifica di un atto impositivo non incidono sulla validità del medesimo (vedi, da ultimo, Cass. 654/14: "La notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicché il vizio di nullità ovvero di inesistenza della stessa è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo. (Nella specie, per essere stato l'atto impugnato dal destinatario in data antecedente alla scadenza del termine fissato dalla legge per l'esercizio del potere impositivo)").

Si propone al Collegio l'accoglimento del ricorso principale, il rigetto del ricorso incidentale e la cassazione con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale."

che la parte intimata si è costituita con controricorso, proponendo altresì ricorso incidentale;

che la relazione è stata notificata alle parti; che non sono state depositate memorie difensive;

che il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio, condivide gli argomenti esposti nella relazione;

che, pertanto, si deve accogliere il ricorso principale, rigettare quello incidentale e cassare la sentenza gravata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale, che si atterrà ai principi di diritto sopra richiamati e regolerà anche le spese del giudizio di cassazione;

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale, rigetta quello incidentale e cassa la sentenza gravata con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Sardegna, che regolerà anche le spese del giudizio di cassazione.

