


Civile.it

Cassazione 14/01/2011 n. 767

di Spataro

Movimentazioni di terzi e presunzioni di reddito

del 2011-02-21 su Civile.it, oggi e' il 20.04.2024

Svolgimento del processo - Con ricorso notificato il 31 luglio 2008 all'AGENZIA delle ENTRATE nonch  (con plico postale spedito il 4 agosto 2008 e ricevuto) il 7 agosto 2008 all'Ufficio di ... (BS) della stessa Agenzia (ricorso depositato il 27 agosto 2008), l'Azienda Agricola 'P.' di P.R. s.s., P.G. e R.S. (soci della stessa) - premesso che: (1) con distinti 'avvisi' (che 'recepivano' le 'conclusioni raggiunte dalla Guardia di Finanza... all'esito dell'esame della documentazione bancaria riferita a conti correnti riconducibili alla s.s. Azienda Agricola P. di P.R.') l'Ufficio, 'senza effettuare alcun supplemento di attivit  istruttoria' ed 'ignorando le dichiarazioni rese' da esso G. e 'dai suoi familiari', aveva accertato, per gli anni 2000 e 2001, un 'maggior reddito' di 'impresa' ('D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1') a carico della societ  e di 'partecipazione' ('D.P.R. n. 917 del 1986, art. 5') per essi soci; (2) 'la Guardia di Finanza aveva precisato' che 'l'attivit  di verifica' era scaturita 'nell'ambito di specifiche indagini di P.G. e P.T. nel settore della illecita commercializzazione del c.d. latte in nero... da cui era emerso che alcune persone, tra cui... B.B. avevano emesso numerosi assegni bancari/circolari a favore di soggetti che hanno ceduto latte in nero'; (3) le riprese fiscali afferivano ad assegni emessi da detto B. ('da tempo amico di famiglia') 'a titolo di prestito personale' nonch  da quelli rilasciati in favore dello stesso 'a parziale restituzione di quei prestiti' -, in forza di quattro motivi, chiedevano di cassare la sentenza n. 26/66/08 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (depositata il 27 marzo 2008) che aveva accolto l'appello dell'Ufficio avverso la decisione (153/02/07) della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia la quale aveva recepito il loro ricorso affermando che 'gli avvisi... impugnati... basavano il proprio presupposto su circostanze non provate'. Nel controricorso notificato il 2 ottobre 2008 (depositato il 16 ottobre 2008), l'Agenzia delle Entrate instava per il rigetto del gravame.

Il 4 marzo 2010 i ricorrenti depositavano memoria ex art. 378 c.p.c..

L'Ufficio locale dell'Agenzia non svolgeva attivit  difensiva.

Motivi della decisione â€œ

1. Con la sentenza gravata la Commissione Tributaria Regionale - esposto che 'gli accertamenti bancari effettuati... evidenziavano che nel periodo 1 gennaio 1997 - 31 marzo 2001 soggetti riconducibili alla s.s. P.' ('precisamente... G.P., P.G. (padre...), A.C. (madre...) e R.S.') 'avevano incassato e versato su conti correnti riconducibili alla medesima societ  numerosi assegni emessi e/o negoziati dai soggetti indagati' -, assunto che 'l'indagine bancaria, nell'ambito degli strumenti accertativi concessi... agli Uffici,   finalizzata all'individuazione di flussi finanziari... in virt  della presunzione legale iuris tantum posta dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2... e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2', ha accolto l'appello dell'Ufficio testualmente osservando:

'risulta... dalla espletata istruttoria che i contribuenti, che ne avevano l'onere' (avendo 'la presunzione legale iuris tantum' detta 'assorbito l'onere probatorio spettante all'Ufficio') 'non hanno fornito idonea e congrua prova che i movimenti bancari sono relativi ad operazioni dei (sic) quali si   tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che sono fiscalmente irrilevanti'.

2. La societ  ed i due soci censurano tale decisione con quattro motivi. A. Con il primo i ricorrenti - assunto emergere 'dagli, atti', 'in maniera incontrovertibile', che essi, 'da un lato' hanno incassato ('girandoli sui conti') 'numerosi assegni... emessi o negoziati dal... B.' e, 'dall'altro', che, 'nel frattempo', hanno emesso, 'addebitandoli sui medesimi conti correnti', 'altrettanti numerosi assegni bancari a favore dello stesso B.' ('che poi li ha incassati sui suoi conti personali') - denunciano 'violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e art. 32, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2, degli artt. 2697 e 2729 c.c. e dell'art. 53 Cost.' adducendo che 'una volta acquisiti i dati bancari, gli accerta tori avrebbero dovuto elaborare le risultanze contabili, certamente applicando i criteri posti dall'art. 32 (e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51), ma tenendo in seria considerazione i chiarimenti (e le riconciliazioni) fornite dai contribuenti, in sede di contraddittorio' atteso che 'il valore presuntivo assegnato dall'art. 32 alle risultanze dei conti   stato ... ritenuto legittimo dalla Corte Costituzionale... in quanto lo schema legislativo ammette la prova contraria: 'la presunzione di imponibilit  delle operazioni... risultanti dai conti', quindi, 'opera solo se il contribuente non sia in grado di giustificare, in alcun modo, quelle movimentazioni'.

Secondo i contribuenti 'i dati bancari (i numeri, in particolare, di cui erano protagonisti le medesime persone:... da un lato (essi)

ricorrenti e dall'altro... sempre ed unicamente il... B.) non evidenziavano ex se operazioni commerciali, rilevanti agli effetti fiscali e comunque correlate a fatti di gestione' per cui 'la semplicistica conclusione raggiunta dal Fisco ed avallata dai giudici di appello... era smentita, sul piano logico, dalle risultanze dei conti esaminati' essendo 'evidente che i rilievi per presunte vendite in evasione d'imposta, basati su un esame parziale dei movimenti di capitale..., rilevati presso banche, possono essere sostenuti dal Fisco nei soli limiti in cui siano sorretti... da elementi ulteriori, dotati delle caratteristiche della gravità, precisione e concordanza': in particolare, 'a rendere grave, preciso e concordante' l'elemento presuntivo' del 'ricavo derivante dalla commercializzazione del latte... manca la controprova dell'esistenza di tale altra attività' non essendovi 'nessun elemento, nemmeno indiziario,... che consenta di collegare (essi) ricorrenti al settore del latte e tanto meno a quello del latte in nero per evitare lo splafonamento'.

La doglianza si conclude con il seguente 'quesito di diritto':

'se la Commissione Tributaria Regionale, una volta accertato che il contribuente ha versato sui suoi conti correnti assegni bancari tutti provenienti da un medesimo soggetto, sia incorsa in erronea applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 32, comma 1, n. 2, e dell'art. 51, comma 2, n. 2, in combinato disposto con il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, laddove - eccepita e dimostrata dal contribuente la circostanza che a favore di tale medesimo soggetto erano stati emessi, nello stesso arco temporale, altrettanti numerosi assegni (risultati addebitati su quei medesimi conti correnti), per di più¹ per un totale superiore rispetto alla sommatoria degli assegni ricevuti ha ritenuto assolto l'onere probatorio spettante all'Ufficio... di dimostrare da un lato la natura di ricavo delle sole movimentazioni bancarie attive (versamenti) registrate sui conti, astraendole dalle strettamente correlate (per tempi e soggetti) movimentazioni passive (prelevamenti), dall'altro lato la loro riconducibilità ex se ad operazioni genericamente commerciali, non importa se differenti rispetto a quelle svolte dal contribuente, perché assorbito dalla presunzione legale iuris tantum da quelle disposizioni normative introdotte'.

B. Con il secondo motivo di ricorso i contribuenti - esposto che 'le risultanze (complessive) degli accertamenti bancari avevano fatto emergere una sostanziale corrispondenza tra le entrate e le uscite dei conti correnti,... nella direzione del... B.' denunciano 'insufficiente motivazione su fatti controversi e decisivi' ('anche come omessa valutazione di documenti agli atti') adducendo: A. 'il giudice di appello... non da alcuna giustificazione del perché' ha negato... che sia stata data la prova, da parte (di essi) contribuenti, dell'irrelevanza fiscale delle contestate operazioni';

A. 'se le parti avevano in corso rapporti commerciali e essa società conseguiva ricavi a fronte della commercializzazione del latte, non si capisce a che titolo erogasse poi somme sostanzialmente di importo totale equivalenti a quelle ricevute dal B.'; A. per 'il nostro sistema tributario... non ogni entrata costituisce reddito tassabile, ma solo quelle elencate al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 6' e 'la prova della natura reddituale di ogni entrata... va posta in capo all'ufficio'.

I ricorrenti aggiungono che 'i giudici di appello non hanno... valutato' le 'dichiarazioni di parte' ('pacificamente ammesse secondo... Cass. n. 9958, 12 aprile 2008') ed espongono:

A. 'chiamati a rendere sommarie informazioni testimoniali (SIT), ai sensi dell'art. 351 c.p.p.,... tutti i soggetti interessati dalla movimentazioni bancarie, ..., sotto il vincolo del giuramento, hanno confermato che quegli assegni bancari o circolari erano stati ricevuti... dal B...., mediatore nel settore agricolo e in più¹ amico di famiglia, a titolo di prestito personale': 'nei documenti agli atti', inoltre, esso G.P. 'ha spiegato che provvedeva gradualmente e temporaneamente alla restituzione delle somme... prestate e che questa situazione è andata avanti per circa sette anni';

A. 'hanno provato con documenti che la società' (la qua) e 'negli anni di cui è causa aveva in corso anche investimenti': 'ristrutturazione di un immobile da adibire in parte a capannone agricolo in parte a ristorante';

'hanno prodotto alcuni contratti di mutuo ipotecario fondiario... per un totale di L. 1.183.370,00, il primo dei quali datato 30 dicembre 1999, gli altri hanno tutti data successiva') 'aveva dovuto ricorrere necessariamente in quegli anni a tale forma di finanziamento atipico dal momento che..., a quel tempo, non godeva di un adeguato merito creditizio'. I ricorrenti aggiungono che 'i giudici di appello non potevano esimersi dal valutare', 'nel quadro indiziario complessivo', i 'numerosi indizi' dati dall'oggettività delle restituzioni operate a favore del B. risultanti dai conti correnti', dal 'ruolo di mediatore nel settore agricolo' (svolto dallo stesso B.), dal 'settore di attività in cui operava (essa) società nonch' dal 'mancato collegamento (di essa) società col mondo delle quote latte e, quindi, ritenere la più¹ probabile esistenza di un rapporto di finanziamento (fiscalmente irrilevante, anche ai fini IVA) tra i soggetti in questione'. I contribuenti sostengono, pertanto, che 'il mancato puntuale esame delle prove... riassunte e... l'assoluta mancanza di considerazione in ordine alla loro irrilevanza ovvero alla loro inidoneità probatoria (soltanto dichiarata) vizia la sentenza di appello'.

C. Con il terzo motivo i ricorrenti denunciano 'omessa motivazione su fatti controversi e decisivi' adducendo che, 'anche a voler seguire il ragionamento dell'Ufficio... circa la natura commerciale delle operazioni (di commercializzazione di latte in nero) intercorse' con il B., 'l'amministrazione finanziaria avrebbe dovuto consentire la piena deduzione dai ricavi accertati (sulla base dell'equivalenza: incassi uguale ricavi) di tutti i costi sostenuti... a fronte di quelle operazioni (ossia i pagamenti effettuati a favore del... B.)'.

Per i contribuenti:

A. 'i giudici di appello ignorano... l'ormai datata presa di posizione della Corte Costituzionale (... sentenza n. 225/2005) la quale ha ritenuto che nello schema delle presunzioni espresso dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 si debba contrastare l'equiparazione ricavi presunti uguale reddito imponibile atteso che oggetto della pretesa... erariale devono sempre essere fatti o entità effettivamente espressivi della forza economica del soggetto passivo' ('conformità della tassazione alla capacità contributiva dei consociati');

A. 'lo stesso Ufficio aveva esplicitamente qualificato come costi (d'acquisto) i pagamenti effettuati a favore del B.' allorché, 'ai fini IVA', 'ha considerato quei pagamenti importi non autofatturati' da essa società.

D. Con il quarto (ed ultimo) motivo di ricorso la società ed i soci denunciano 'violazione o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c.' ('omessa pronuncia') sul 'capo di domanda' con cui assumono aver dedotto che 'l'accertamento induttivo riguarda... solo i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili' e non pure 'i soggetti titolari di reddito agrario, il quale è determinato mediante tariffe d'estimo (D.P.R. n. 917 del 1986, art. 31)'.

I ricorrenti, quindi, chiedono ('quesito di diritto');

'se sia incorso nel vizio di omessa pronuncia su un capo di domanda, in violazione dell'art. 112 c.p.c., la sentenza... che abbia affermato la legittimità dell'accertamento analitico-contabile, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d), operato dall'ufficio nei confronti di una società attiva nel settore dell'agricoltura, senza pronunciarsi sul capo di domanda con cui era

stata dedotta, in via pregiudiziale, l'insussistenza dei presupposti per procedere alla ricostruzione dei ricavi con tale metodologia di accertamento, in assenza di prove, da fornirsi a cura dell'ufficio, circa la natura di reddito d'impresa degli asseriti maggiori redditi desunti dai dati bancari riferibili al contribuente'.

3. Il ricorso deve essere respinto perch  infondato.

A. In via preliminare va evidenziato che al ricorso in esame - in quanto con esso viene impugnata una sentenza depositata il 27 marzo 2008, quindi prima del 4 luglio 2009, giorno di entrata in vigore della L. 18 giugno 2009, n. 69, art. 47 che, con la lett. d) del suo comma 1, la ha espressamente 'abrogata' - si applica, oltre quella contenuta nell'art. 369 c.p.c., anche la disposizione dettata dall'art. 366 bis c.p.c..

A.2. Per quest' ultima, come noto:

(1) 'nei casi previsti dall'art. 360, comma 1, nn. 1), 2), 3) e 4), l'illustrazione di ciascun motivo' del detto ricorso 'si deve concludere, a pena di inammissibilit  , con la formulazione di un quesito di diritto' mentre:

(2) 'nel caso previsto dall'art. 360, comma 1, n. 5), l'illustrazione di ciascun motivo deve contenere, a pena di inammissibilit  , la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria, ovvero le ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la rende inidonea a giustificare la decisione'.

A.1.1. Secondo la prima parte della norma ('casi previsti dall'art. 360, comma 1, nn. 1, 2, 3 e 4'), 'affinch  il quesito di diritto' dalla stessa previsto '... abbia i requisiti idonei ai fini dell'ammissibilit  del ricorso per cassazione,   necessario che siano enunciati gli errori di diritto in cui sarebbe incorsa la sentenza impugnata, richiamando le relative argomentazioni, e sia prospettata la diversa regola iuris da applicare alla fattispecie, di cui si chiede l'enunciazione (a questa Corte' (Cass., un., 2 dicembre 2008 n. 28547, che richiama 'Cass. S.U. 14.2.2008, n. 3519'): un 'motivo' di ricorso per cassazione, quindi,   'inammissibile' ogni volta che l'afferente 'quesito di diritto... si esaurisce in una enunciazione di carattere generale ed astratto che, in quanto priva di qualunque indicazione sul tipo di controversia e sulla riconducibilit  alla fattispecie, non consente di dare alcuna risposta utile a definire la causa nel senso voluto dal ricorrente'; 'il quesito', peraltro (Cass., un., 11 marzo 2008 n. 6420), non pu  'essere desunto o integrato dal motivo' essendo (Cass., un., 5 febbraio 2008 n. 2658) 'la norma...finalizzata a porre (questo) giudice della legittimit  in condizione di comprendere, in base alla sola sua lettura, l'errore di diritto asseritamente compiuto dal giudice e di rispondere al quesito medesimo enunciando una regola iuris'.

Parimenti 'inammissibile (vedi Cass. ord. n. 19769/2008)' per la disposizione in esame   (Cass., un., 24 marzo 2009 n. 7032) 'il ricorso contenente un quesito di diritto che si limiti a chiedere (a questa) S.C., puramente e semplicemente di accertare... se vi sia stata o meno la violazione di una determinata disposizione di legge'.

In sintesi (Cass., un., 24 dicembre 2009 n. 27368) 'ciascun motivo di ricorso' deve 'consentire l'individuazione del principio di diritto censurato posto dal giudice a quo alla base del provvedimento impugnato e, correlativamente, del principio, diverso da quello, la cui auspicata applicazione ad opera (di questa Corte...) possa condurre ad una decisione di segno inverso': 'ove tale articolazione logico-giuridica mancasse, infatti, il quesito si risolverebbe in un'astratta petizione di principio, inidonea sia ad evidenziare il nesso tra la fattispecie ed il principio di diritto che si chiede venga affermato, sia ad agevolare la successiva enunciazione di tale principio ad opera della Corte, in funzione nomofilattica'.

A.1.2. Per la seconda parte del medesimo art. 366 bis c.p.c., poi (Cass., un., 30 luglio 2008 n. 20603 e 1 ottobre 2007 n. 20603), ogni 'censura' fondata su di un 'caso previsto dall'art. 360, comma 1, n. 5' deve contenere 'un momento di sintesi (omologo del quesito di diritto) che ne circoscriva puntualmente i limiti, in maniera da non ingenerare incertezze in sede di formulazione del ricorso e di valutazione della sua ammissibilit  (Cass. sez. un. 1 ottobre 2007, n. 20603)'.

A.2. A mente dell'art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4 (sostituito dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, art. 7, a far data dal 2 marzo 2006), inoltre, 'insieme col ricorso debbono essere depositati,... a pena d'improcedibilit  ...4) gli atti processuali, i documenti, i contratti o accordi collettivi sui quali il ricorso si fonda': per tale norma, quindi, gli atti processuali ritenuti necessari devono essere specificamente e nominativamente depositati (insieme con il ricorso per cassazione e nello stesso termine) anche (Cass., trib., 12 gennaio 2010 n. 303) in caso di denuncia di 'error in procedendo' in quanto la norma non distingue tra i vari tipi di censura proposta; conseguentemente (Cass., un., 14 ottobre 2009 n. 21747, per la quale   necessario 'a tal fine un atto specifico di deposito... non potendo bastare la mera allegazione dell'intero fascicolo di parte del giudizio di merito') non soddisfa detti requisiti nemmeno la mera, generica ed omnicomprensiva indicazione, nel ricorso per cassazione, di produzione degli atti dei gradi di merito.

B. Il ricorso per cassazione - in ragione del principio, desumibile dall'art. 366 c.p.c., detto di autosufficienza -, ancora, deve contenere in s  (Cass.: trib., 26 giugno 2009 n. 15138; 3 , 24 maggio 2006 n. 12362; 2 , 4 aprile 2006 n. 7825; 3 , 20 gennaio 2006 n. 1113; id., 1 , 21 ottobre 2005 n. 20454), a espressa 'pena di inammissibilit  ', tutti gli elementi necessari a rappresentare le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito ed, altres , a permettere a questa Corte la valutazione della fondatezza di tali ragioni, senza la necessit  di far rinvio o di accedere a fonti esterne allo stesso ricorso e, quindi, ad elementi o ad atti attinenti al pregresso giudizio di merito.

Il vizio di 'violazione e falsa applicazione di norme di diritto' (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), di poi, consiste (Cass.: 3 , 17 luglio 2009 n. 16739; 3 , 13 maggio 2009 n. 11097; 3 , 5 giugno 2007 n. 13066; trib., 10 febbraio 2006 n. 2935; trib., 20 gennaio 2006 n. 1127; trib., 9 novembre 2005 n. 21767; trib., 1 , 11 agosto 2004 n. 15499) nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e, quindi, implica necessariamente un problema interpretativo della stessa (di qui la funzione di assicurare l'uniforme interpretazione della legge assegnata a questa Corte dal R.D. 30 gennaio 1941, n. 12, art. 65) mentre l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa   esterna all'esatta interpretazione della norma di legge ed inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura   possibile, in sede di legittimit  , solo sotto l'aspetto del vizio di motivazione: il discrimine tra l'una e l'altra ipotesi (violazione di legge in senso proprio a causa dell'erronea ricognizione dell'astratta fattispecie normativa, ovvero erronea applicazione della legge in ragione della carente o contraddittoria ricostruzione della fattispecie concreta)   segnato, in modo evidente, dal fatto che solo quest' ultima censura, e non anche la prima,   mediata dalla contestata valutazione delle risultanze di causa. Detto vizio, giusta il disposto di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4, deve essere, a pena d'inammissibilit  (Cass., 2 , 12 febbraio 2004 n. 2707; id., 2 , 26 gennaio 2004 n. 1317), dedotto mediante la specifica indicazione delle affermazioni in diritto contenute nella sentenza gravata che motivatamente si assumano in contrasto con le norme regolatrici della fattispecie o con l'interpretazione delle stesse fornita dalla giurisprudenza di legittimit  o dalla prevalente dottrina, non risultando altrimenti consentito a questa Corte di adempiere al proprio compito istituzionale di verificare il

fondamento della denunziata violazione. Il vizio di omessa o di insufficiente motivazione (denunciabile con il ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5), poi, sussiste soltanto quando nel ragionamento del giudice di merito, quale risulta dalla sentenza, sia riscontrabile una obiettiva deficienza del criterio logico che lo ha condotto alla formazione del proprio convincimento, mentre il vizio di contraddittoria motivazione presuppone che le ragioni poste a fondamento della decisione risultino sostanzialmente contrastanti in guisa da elidersi a vicenda e da non consentire l'individuazione della ratio decidendi, e cioè l'individuazione del procedimento logico giuridico posto a base della decisione adottata (Cass., lav., 12 agosto 2004 n. 15693; id., lav., 9 agosto 2004 n. 15355).

Questi vizi motivazionali, comunque, non possono consistere nella difformità dell'apprezzamento dei fatti e delle prove dato dal giudice del merito rispetto a quello preteso dalla parte perché spetta solo a detto giudice (1) individuare le fonti del proprio convincimento, (2) valutare le prove, (3) controllarne l'attendibilità e la concludenza, (4) scegliere tra le risultanze istruttorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione, (5) dare prevalenza all'uno o all'altro mezzo di prova, salvo i casi (non ricorrenti nella specie) tassativamente previsti dalla legge in cui è assegnato alla prova un valore legale.

Il ricorrente che nel giudizio di legittimità deduca l'omessa o insufficiente motivazione della sentenza impugnata per mancata o erronea valutazione di alcune risultanze probatorie ha l'onere (Cass.: un., 5 giugno 2008 n. 14824; 3^a, 29 marzo 2007 n. 7767; 3^a, 28 giugno 2006 n. 14973), sempre in virtù del principio di autosufficienza del ricorso per cassazione (art. 366 c.p.c.), di specificare, trascrivendole integralmente, le prove non valutate o mal valutate, nonché di indicare le ragioni del carattere decisivo delle stesse atteso che il mancato esame di una (o più) risultanze processuali può dar luogo al vizio di omessa o insufficiente motivazione unicamente se quelle risultanze processuali non valutate o mal valutate siano tali da invalidare l'efficacia probatoria delle altre sulle quali il convincimento si è formato, onde la ratio decidendi venga a trovarsi priva di base (Cass.: 3^a, 22 febbraio 2010 n. 4205; 2^a, 17 febbraio 2004 n. 3004).

C. Nel caso, gli stessi ricorrenti ricordano che la complessiva pretesa fiscale scaturisce dall'esame della documentazione bancaria riferita a conti correnti riconducibili alla s.s. Azienda Agricola P. di P.R.'. In siffatta fattispecie, come ripetutamente affermato da questa sezione (sentenza 28 marzo 2008 n. 8041 e le altre in appresso richiamate, tra le tante), si verifica una inversione dell'onere della prova perché in presenza di accertamenti bancari, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51 (per l'IVA) e/o del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32 (per l'imposta sul reddito), è l'onere del contribuente dimostrare che i proventi desumibili dalla movimentazione bancaria non debbono essere recuperati a tassazione o perché egli ne ha già tenuto conto nelle dichiarazioni o perché (Cass. nn. 9573/2007, 1739/07, 28324/07) non sono fiscalmente rilevanti in quanto non si riferiscono ad operazioni imponibili.

Nei casi previsti dalle norme richiamate, inoltre (Cass., trib., 20 giugno 2008 n. 16837), l'onere dell'amministrazione di provare la sua pretesa è soddisfatto, per volontà di legge, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti bancari per cui resta a carico del contribuente l'onere di provare il contrario, realizzandosi così la cennata ipotesi d'inversione (Cass. nn. 14018/2007, 2450/2007, 19920/2006, 3115/2006, 28342/2005) in quanto (Cass., trib., 14 novembre 2003 n. 17243; id., trib., 16 aprile 2003 n. 6073; id., trib. 1 aprile 2003 n. 4987) la presunzione di riferibilità dei movimenti bancari od operazioni imponibili si correla ad una valutazione del legislatore di rilevante probabilità (id quod plerumque accidit) che il contribuente si avvalga di tutti i conti di cui possa disporre per le rimesse ed i prelevamenti inerenti all'esercizio dell'attività.

Da tanto discende che, diversamente da quanto ritenuto dai ricorrenti, nella specifica fattispecie l'amministrazione finanziaria non deve effettuare nessun supplemento di istruttoria, né è tenuta ad elaborare le risultanze contabili dei conti bancari del contribuente né, ancora, deve offrire (neanche al giudice, in sede di giudizio) elementi ulteriori di prova, quando anche indiziari. La presunzione legale di riferibilità dei movimenti bancari od operazioni imponibili, inoltre, porta in sé la qualificazione (anche questa presunta iuris tantum) certamente reddituale di quei movimenti avendo il legislatore posto a carico del contribuente la prova (oltre che della loro considerazione nelle dichiarazioni) della eventuale irrilevanza fiscale degli stessi.

Dai richiamati principi discendono evidenti, da un lato, la correttezza giuridica dell'affermazione del giudice di appello secondo cui nel caso si è in presenza di una presunzione legale iuris tantum che assorbe l'onere probatorio spettante all'Ufficio, e di converso, l'erroneità della formulazione del quesito di diritto conclusivo del primo motivo di ricorso atteso che lo stesso si fonda non già sulla prospettazione di una interpretazione delle conferenti disposizioni diversa da quella desumibile nella riportata sintetica espressione adottata dal giudice di appello ma unicamente sul convincimento dei contribuenti medesimi dell'avvenuto assolvimento dell'onere della prova posto a loro carico: tale convinzione, peraltro, non impinge nella interpretazione delle afferenti norme (quindi in un vizio denunciabile ex art. 360 c.p.c., n. 3) ma unicamente nella valutazione del materiale probatorio offerto, come compiuta dal giudice del merito, la quale valutazione può essere denunciata innanzi a questa Corte di legittimità unicamente in presenza di un vizio sussumibile nelle complessive fattispecie regolata dallo stesso art. 360, n. 5 (omesso, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto o punto controverso e decisivo per il giudizio).

Il tenore del quesito conclusivo del motivo di ricorso, pertanto, non consente affatto la necessaria ed insostituibile individuazione del principio di diritto, diverso da quello (innanzi evidenziato) posto dalla Commissione Tributaria Regionale alla base del provvedimento impugnato, la cui auspicata applicazione ad opera (di questa Corte...) possa condurre ad una decisione di segno inverso.

D. I successivi due motivi di ricorso (denunzianti ciascuno un vizio sussumibile, e correttamente sussulto dagli stessi ricorrenti, nel disposto, innanzi richiamato, dell'art. 360 c.p.c., n. 5) sono inammissibili per palese violazione sia dell'art. 366 bis che dell'art. 369 c.p.c., n. 4, atteso che essi:

(a) mancano materialmente (non essendo stato formulato) del necessario momento di sintesi (nel senso chiarito al punto A.1.2. che precede) e:

(2) non sono accompagnati dalla indispensabile produzione (giusta quanto esposto al punto A.2.) dei conferenti documenti (Pvc; dichiarazioni rese; all. 5 ricorso introduttivo e tutti gli altri, anche innominati, richiamati nel ricorso) indispensabili per la valutazione del fondamento delle due censure: i ricorrenti, infatti, si sono limitati a produrre, con il ricorso per cassazione, solo gli originali dei ricorsi notificati, la istanza di trasmissione fascicolo e la copia autentica sentenza impugnata.

D.1. Peraltro e comunque la prima delle due doglianze in scrutinio non evidenzia nessun errore logico nel giudizio del giudice del merito, né tanto meno la omessa considerazione, da parte dello stesso, di circostanze fattuali e/o di documenti decisivi avendo il giudice di appello ricordato che, secondo i contribuenti la causa del negozio da cui sarebbero scaturiti gli incassi e i pagamenti sarebbe dovuta ad un finanziamento ottenuto dal... B., amico di famiglia... e intermediario agricolo, in attesa che i ricorrenti potessero ottenere finanziamenti bancarie che sarebbero arrivati con mutuo fondiario nel dicembre 199 e

successivamente nel settembre 2001, giugno 2003 e giugno 2005'): la doglianza, pertanto, si risolve unicamente nella esposizione dell'interessato) convincimento dei contribuenti (contrario a quello della Commissione Tributaria Regionale) di aver fornito prova idonea a dimostrare la 'irrelevanza' fiscale sia dei versamenti che dei prelevamenti riscontrati sui conti correnti bancari esaminati dalla Guardia di Finanza.

Siffatto convincimento, perÃ², si fonda unicamente su affermazioni (peraltro anche confuse e del tutto generiche perchÃ² in qualche punto si parla di 'prestito personale', in qualche altro di 'finanziamento atipico e in altro ancora di ristorante') delle medesime parti (in particolare dello stesso G.P.) alle quali non puÃ² attribuirsi nessun valore, neppure indiziario, perchÃ², nel caso, il dichiarante non Ã² 'terzo' ma parte del rapporto tributario oggetto del giudizio: erroneamente, quindi, i ricorrenti invocano il principio enunciato da questa sezione nella sentenza 16 (non 12) aprile 2008 n. 9958 perchÃ² l'ammissibilitÃ² ('sulla base della paritÃ² di poteri che devono riconoscersi a tutte le parti processuali') della 'valutazione' dallo stesso affermata riguarda unicamente quella 'delle dichiarazioni dei terzi' (in quel caso, dei 'beneficiari degli assegni') 'prodotte dal contribuente (Cass. n. 4269/2002)'.

D.2. L'altro motivo, oltre a soffrire delle giÃ evidenziate ragioni di inammissibilitÃ², propone una questione inammissibile anche in sÃ² perchÃ² denuncia come 'omessa motivazione su fatti controversi e decisivi' ex art. 360 c.p.c., n. 5 un vizio che, secondo l'esposizione â€" i ricorrenti avevano... sollecitato prima la Commissione Tributaria Provinciale' (avendo chiesto alla stessa, si deduce, di 'riconoscere', 'in via subordinata', 'la natura di costi ai pagamenti rinvenuti e quindi rideterminare conseguentemente i redditi e le relative imposte') 'e poi il giudice di appello in sede di controdeduzioni' ('replicavano al motivo 8 di appello... lamentando che nel caso... l'Ufficio ha utilizzato solo le risultanze degli accertamenti a lui favorevoli... senza tenere in alcuna considerazione i costi della presunta operazione commerciale) ad esaminare la circostanza che il riconoscimento della natura commerciale delle operazioni.. intercorse' con il B. 'avrebbe dovuto consentire la piena deduzione dai ricavi... di tutti i costi sostenuti... a fronte di quelle operazioni' - integra una violazione dell'art. 112 c.p.c. (omissione di pronuncia, denunciabile, perÃ², innanzi a questa Corte unicamente ai sensi dell'art. 360, n. 4 perchÃ² foriero della nullitÃ², per l'afferente parte della decisione) atteso che nella sentenza impugnata non vi Ã² nessun cenno nÃ² alla proposizione nÃ² all'esame della questione: 'la omessa pronuncia su una domanda, ovvero su specifiche eccezioni fatte valere dalla parte', come noto (Cass., 3^, 4 marzo 2010 n. 5203, tra le recenti, la quale ricorda, 'tra le tantissime', 'Cass. 27 gennaio 2006, n. 1755; Cass. 26 gennaio 2006, n. 1701; Cass. 11 novembre 2005, n. 22897') 'integra una violazione dell'art. 112 c.p.c., che deve essere fatta valere esclusivamente a norma dell'art. 360 c.p.c., n. 4, e, conseguentemente, Ã² inammissibile il motivo di ricorso con il quale la relativa censura sia proposta sotto il profilo della violazione di norme di diritto, ovvero', come nel caso, 'come vizio della motivazione'.

In ordine alla loro deducibilitÃ², peraltro, va ribadito che:

Ã² 'I costi, per concorrere (negativamente) a formare il reddito d'impresa, non solo debbono essere certi nell'esistenza, ma il loro ammontare deve anche essere determinabile in modo obiettivÃ² (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75, comma 1, TUIR); e sono ammessi in deduzione soltanto se, e nella misura in cui, risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite; ovvero anche se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi che il contribuente ha l'onere di provare (art. 75 cit., comma 4, stante l'abrogazione del successivo comma 6, operata dal D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, art. 5: cfr. Cass. nn. 9917/2008, 13220/2007, 10090/2002)' (Cass., trib., 30 novembre 2009 n. 25141);

Ã² 'la prova dell'esistenza, inerenza e competenza del costo incombe al contribuente' e 'deve essere particolarmente rigorosa' (nÃ² 'puÃ² certo consistere nel ricorso a regole di esperienza') (Cass., trib., 19 gennaio 2010 n. 735).

Nel caso, essendo stata esclusa (per carenza di qualsivoglia elemento probatorio) l'inerenza dei movimenti bancari in questione ad un 'prestito personale' od anche ad un 'finanziamento' del B., resta unicamente la mancata allegazione (art. 366 c.p.c.) degli elementi documentali (neppure indicati) dai quali il giudice del merito avrebbe dovuto dedurre o (in sede di rinvio) potrebbe dedurre la prova (peraltro, 'particolarmente rigorosa') dell'inerenza degli stessi ad acquisti contabilizzati od anche a quelli (mai indicati) da cui derivano i proventi presunti dalle movimentazioni attive (versamenti).

E. l'infondatezza del quarto (ed ultimo) motivo di ricorso ('violazione o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c.' per 'omessa pronuncia' su di un 'capo di domanda'), infine, Ã² insita nella stessa formulazione del 'quesito di diritto' che lo conclude.

La 'legittimitÃ² dell'accertamento analitico-contabile, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d), operato dall'ufficio nei confronti di una societÃ² attiva nel settore dell'agricoltura', che gli stessi ricorrenti affermano contenuta nella sentenza gravata, invero, suppone di imprescindibile necessitÃ² logica il compiuto (implicito ma inequivoco) accertamento, ad opera dello stesso giudice, della sussistenza di tutti i 'presupposti per procedere alla ricostruzione dei ricavi' con il metodo detto anche nei confronti di. detta societÃ², nonostante lo svolgimento, da parte della stessa, di attivitÃ² nel 'settore dell'agricoltura'. Quest' ultima circostanza, infatti, non rappresenta per nulla un ostacolo giuridico per quell'accertamento perchÃ² la norma del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 31, comma 1, (poi 34) (non art. 32) ('determinazione del reddito agrario') - 'il reddito agrario Ã² determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualitÃ² e classe secondo le norme della legge catastale' - detta unicamente (cfr., Corte Cost. 25 luglio 1995 n. 377) il 'criterio di determinazione' di detta specie di reddito e non pure di altri redditi conseguiti e/o conseguibili dal medesimo soggetto d'imposta, suscettibili di accertamento in base alle ordinarie regole poste dalle singole leggi d'imposta: questa sezione (sentenze 6 maggio 2009 n. 10385, 22 aprile 2009 n. 9595 e 14 gennaio 2009 n. 694, nonchÃ² quelle in queste richiamate), infatti, in consonanza con la citata pronuncia del giudice delle leggi, ha reiteratamente statuito che 'limitatamente' ai redditi diversi da quelli propriamente agrari 'puÃ² farsi correttamente ricorso alÃ² - accertamento', anche 'sintetico'. In dette decisioni, peraltro e comunque, si Ã² salvaguardata la 'facoltÃ² del contribuente di fornire la prova della provenienza del maggior reddito determinato' sempre e solo 'dallo sfruttamento del fondo'. Nel caso i contribuenti non hanno nemmeno allegato di avere offerto al giudice del merito la 'prova' della provenienza 'agricola' delle specifiche movimentazioni bancarie riscontrate nei conti correnti intestati alla societÃ².

4. Per la loro integrale soccombenza i ricorrenti, ai. sensi degli artt. 91 e 97 c.p.c., debbono essere condannati a rifondere, in solido tra loro (atteso il comune, identico interesse all'esito della causa), all'Agenzia le spese del giudizio di legittimitÃ², liquidate (sulla scorta delle vigenti tariffe professionali forensi), nella misura indicata in dispositivo, in base al valore della controversia ed all'attivitÃ² difensiva espletata dalla parte vittoriosa.

P.Q.M. - La Corte rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti, in solido tra loro, a rifondere all'Agenzia le spese del giudizio di legittimitÃ², che liquida in complessivi Euro 8.200,00 (ottomiladuecento), di cui Euro 8.000,00 (ottomila) per onorario, oltre spese generali ed accessori di legge.

- Cassazione

Hai letto: Cassazione 14/01/2011 n. 767

Approfondimenti: [Redditi](#) > [Tributario](#) > [Onere della prova](#) > [Movimenti](#) > [Conti correnti](#) > [Terzi](#) > [Accertamento](#) > [Contenzioso](#) >
[Sentenze](#) > [Cassazione](#) > [Conto corrente](#) >
[Commenti](#) - [Segnalazioni](#) - [Home Civile.it](#)