

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. CAMPANIA - NAPOLI n. 4908/2021 depositata il 09/06/2021.

Udite le conclusioni del Pubblico Ministero nel corso dell'udienza pubblica del 10/07/2024, in persona del Sostituto Proc. Generale dott.ssa Paola Filippi.

Udita la relazione svolta dal Consigliere ALESSANDRO FAROLFI.

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di verifica fiscale, il dott. Paolo riceveva un avviso di accertamento per l'anno di imposta 2005 con cui gli si contestavano maggiori redditi indebitamente sottratti a tassazione e rilevati attraverso prelevamenti e versamenti compiuti su di un proprio conto corrente bancario n. 13911/72 acceso presso Intesa Sanpaolo s.p.a.
2. Il contribuente contestava tali conclusioni ed impugnava il provvedimento impositivo avanti alla CTP di Napoli deducendo la violazione dell'art. 32 del DPR 600 del 1973 e dell'art. 7 della l. n. 212/2000, nonché la carente motivazione dell'atto di accertamento. Si costituiva l'Agenzia delle Entrate contestando la fondatezza del ricorso.
3. La CTP di Napoli, con sentenza n. 251/2011, dep. il 27/04/2011 accoglieva parzialmente il ricorso del dott. ritenendo dimostrata l'origine di una parte dei versamenti in conto, derivanti da una vendita immobiliare.
4. Il gravame proposto da ADE avanti la CTR della Campania - Napoli veniva accolto con la sentenza n. 202/2012.
5. Avverso detta sentenza proponeva ricorso per Cassazione il contribuente, i cui motivi 3 e 4 - concernenti il vizio di motivazione della sentenza impugnata nella parte in cui era stato rigettato



l'appello incidentale del medesimo – venivano accolti con la decisione della S.C. n. 9416/2020, dep. il 22/05/2020.

6. Nelle more, a seguito della decisione della Corte cost. n. 228/2014 relativa all'art. 32 del cit. DPR n. 600/1973, l'amministrazione finanziaria provvedeva in autotutela a rideterminare il maggior reddito imponibile espungendo quello relativo ai prelevamenti.

7. Il giudizio veniva riassunto avanti alla CTR della Campania che, con sentenza n. 4908/2021, dep. il 09/06/2021, ha rigettato l'appello originariamente proposto da ADE ed accolto quello incidentale del contribuente, annullando l'avviso di accertamento con compensazione delle spese di lite.

8. L'Agenzia delle Entrate ha proposto l'odierno ricorso avverso detta sentenza n. 4908/2021, con atto iscritto al numero di R.G. 17692/2022. Il dott. _____ resiste con controricorso.

9. Il ricorso è stato chiamato alla pubblica udienza del 10 luglio 2024, in vista della quale la Procura generale, nella persona del Sostituto dott.ssa Paola Filippi, ha depositato memoria scritta, chiedendo dichiararsi l'inammissibilità del ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della C.T.R. della Campania - Napoli n. 4908/2021, dep. il 09/06/2021, si fonda su due motivi così intitolati:

I) VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE DEGLI ARTT. 32 E 42 DEL DPR 600 DEL 1973, NONCHE' DELL'ART. 2697 C.C., AI SENSI DELL'ART. 360, COMMA 1, N. 3, CPC.

In estrema sintesi, la decisione impugnata avrebbe violato le citate disposizioni e risulterebbe illegittima laddove ha ritenuto privo di motivazione l'avviso di accertamento, procedendo altresì ad un non



corretto bilanciamento dell'onere della prova e della presunzione di legge legata all'art. 32 DPR 600/1973, a fronte della quale era onere del contribuente dimostrare in modo analitico che le movimentazioni bancarie (oggi limitate ai soli versamenti) non erano riconducibili ad operazioni imponibili.

II) VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE DEGLI ARTT. 32 E 42 DEL DPR 500 DEL 1973 E DEGLI ARTT. 2697, 2727, 2728 CC, NONCHE' DELL'ART. 2697 C.C., CON RIFERIMENTO ALL'ART. 115 C.P.C., AI SENSI DELL'ART. 360 CPC, COMMA 1, N. 4.

Pur ritenendo assorbente la prima censura, ADE contesta altresì la nullità della sentenza impugnata ritenendo che la Commissione tributaria regionale non avrebbe sottoposto a vaglio critico, così come exceptio dall'amministrazione finanziaria, le prove offerte dal contribuente, ritenendo falsamente applicato il principio di non contestazione.

2. Con controricorso ritualmente notificato, la difesa del dott. ha contestato l'ammissibilità del ricorso principale, in quanto tardivo per violazione dell'art. 327 c.p.c., per difetto di autosufficienza e mancata indicazione degli atti e documenti su cui si fonda. In subordine è stata eccepita l'infondatezza del gravame.

3. In via pregiudiziale occorre respingere le censure di inammissibilità proposte nei confronti del ricorso di ADE.

Quanto alla dedotta tardività del ricorso, si deve ricordare che la S.C. ha da tempo rilevato che "ai fini dell'individuazione del termine di impugnazione, annuale o semestrale, in rapporto al discrimine temporale segnato dall'inizio del giudizio prima o dopo il 4 luglio 2009, data di entrata in vigore della l. n. 69 del 2009, che all'art 46, comma 17, ha ridotto da un anno a sei mesi il termine previsto dall'art 327 c.p.c., deve farsi riferimento alla data di introduzione del giudizio di merito di primo grado e non a quella dell'eventuale procedimento cautelare ad esso antecedente". (Sez. L, ord. n. 6951 del 11/03/2019 - Rv. 653084 - 01; conf. Sez. 2, sent. n.



17928 del 27/08/2020 - Rv. 658960 – 01 e, in precedenza, anche
Sez. 6 - 2, ord. n. 27236 del 16/11/2017 - Rv. 646948 – 01)

Nel caso di specie è lo stesso controricorrente ad ammettere, a p. 2, che “il Prof. Jannelli in data 15 maggio 2009 presentava ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli...”, risultando perciò il giudizio ancora sottoposto, *ratione temporis*, al termine di impugnazione “lungo” annuale, nel testo previgente ma qui ancora applicabile dell’art. 327 c.p.c., dovendo pertanto concludersi per la tempestività del ricorso oggetto di giudizio.

Quanto alla pretesa inammissibilità del ricorso per difetto di autosufficienza o indeterminatezza per mancato richiamo degli atti e documenti di causa, invece, si deve rilevare come la S.C. abbia condivisibilmente ritenuto che il principio di specificità del ricorso per cassazione, secondo cui il giudice di legittimità deve essere messo nelle condizioni di comprendere l'oggetto della controversia ed il contenuto delle censure senza dover scrutinare autonomamente gli atti di causa, deve essere modulato, in conformità alle indicazioni della sentenza CEDU del 28 ottobre 2021 (causa Succi ed altri c/Italia), secondo criteri di sinteticità e chiarezza, realizzati dal richiamo essenziale degli atti e dei documenti per la parte d'interesse, in modo da contemperare il fine legittimo di semplificare l'attività del giudice di legittimità e garantire al tempo stesso la certezza del diritto e la corretta amministrazione della giustizia, salvaguardando la funzione nomofilattica della Corte ed il diritto di accesso della parte ad un organo giudiziario in misura tale da non incidere la stessa sostanza (Sez. 3, sent. n. 8117 del 14/03/2022 - Rv. 664252 – 01). Si è più recentemente osservato, altresì, che il disposto dell'art. 366, comma 1, n. 3, c.p.c. - secondo cui il ricorso per cassazione deve contenere, a pena di inammissibilità, l'esposizione sommaria dei fatti di causa - non risponde ad un'esigenza di mero formalismo, bensì a consentire alla S.C. di conoscere dall'atto,



senza attingerli *aliunde*, gli elementi indispensabili per una precisa cognizione dell'origine e dell'oggetto della controversia, dello svolgimento del processo e delle posizioni in esso assunte dalle parti; per soddisfare tale requisito occorre che il ricorso per cassazione contenga, in modo chiaro e sintetico, l'indicazione delle reciproche pretese delle parti, con i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che le hanno giustificate, delle eccezioni, delle difese e delle deduzioni di ciascuna parte in relazione alla posizione avversaria, dello svolgersi della vicenda processuale nelle sue articolazioni e, dunque, delle argomentazioni essenziali, in fatto e in diritto, su cui si è fondata la sentenza di primo grado, delle difese svolte dalle parti in appello e, infine, del tenore della sentenza impugnata (Sez. 3, ord. n. 1352 del 12/01/2024 - Rv. 669797 - 01).

In altri termini, il principio di autosufficienza e di specificità del ricorso non rappresenta un mero formalismo, ma si declina secondo i principi CEDU sul piano sostanziale, in una necessaria rispondenza delle allegazioni al dovere decisorio del giudice, tale da consentire - nel quadro del giusto processo tutelato dall'art. 111 cost. - il diritto di difesa della controparte, salvaguardando l'esigenza che il giudice di ultima istanza nazionale possa avere una cognizione completa della causa, con riferimento al suo oggetto, alla posizione delle parti, alle precedenti fasi di impugnazione ed alle ragioni di doglianza che, nel caso concreto, appaiono comunque assicurate. Ed invero, il ricorso proposto dall'ufficio finanziario si compendia di 33 pagine in cui sono esposte, distintamente e con l'ausilio di un indice chiarificatore, le diverse fasi della vicenda, sia in sede amministrativa che giudiziaria; inoltre sono riportati ampi brani se non l'intera parte essenziale della decisione impugnata (pp. 20-21), così come le contestazioni che lo stesso ufficio aveva mosso in sede di gravame alle doglianze del contribuente ed alle prove da questi richiamate (p. 25). Il che



appare tanto vero che il contribuente, da p. 16 del proprio controricorso, affronta con dovizia di argomenti la vicenda sostanziale oggetto di causa, riportando lo stralcio dell'avviso di accertamento impugnato e dimostrando, così, di aver perfettamente compreso gli avversi motivi di impugnazione.

4. Tanto premesso, appare fondato il primo motivo di ricorso proposto da ADE.

L'avviso di accertamento impugnato – pur a fronte della successiva riduzione in autotutela dei maggiori redditi imponibili contestati, a fronte dell'intervento della Corte cost. sull'art. 32 cit. – contiene esattamente l'indicazione del conto corrente oggetto di verifica, come pure l'entità complessiva dei versamenti su di esso compiuti dal contribuente per l'anno di imposta 2005, risultando perciò ben possibile per il dott. offrire prova dei rapporti causali sottostanti tali versamenti, in modo da giustificare – in tesi – gli stessi ed evitare la maggiore imposta e sanzioni contestate dall'ufficio finanziario. Sul punto è sufficiente rinviare allo stralcio dell'avviso riprodotto a p. 18 del controricorso.

Del resto, nel processo tributario, ai fini della validità dell'avviso di accertamento non rilevano l'omessa allegazione di un documento o la mancata ostensione dello stesso al contribuente se la motivazione, anche se resa *per relationem*, è comunque sufficiente, dovendosi distinguere il piano della motivazione dell'avviso di accertamento da quello della prova della pretesa impositiva e, corrispondentemente, l'atto a cui l'avviso si riferisce dal documento che costituisce mezzo di prova. (*ex multis*, Cass. n. 8016 del 25/03/2024).

A tal punto, si deve rilevare che l'art. 32 del DPR 600/1973 è oggetto di una ormai consolidata interpretazione del S.C., secondo cui "in tema d'imposte sui redditi, la presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari, giusta l'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600 del



1973, non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti, come si ricava dal successivo art. 38, riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, che rinvia allo stesso art. 32, comma 1, n. 2; tuttavia, all'esito della sentenza della Corte cost. n. 228 del 2014, le operazioni bancarie di prelevamento hanno valore presuntivo nei confronti dei soli titolari di reddito di impresa, mentre quelle di versamento nei confronti di tutti i contribuenti, i quali possono contrastarne l'efficacia dimostrando che le stesse sono già incluse nel reddito soggetto ad imposta o sono irrilevanti" (Sez. 5, ord. n. 9403 del 08/04/2024 - Rv. 670819 - 01; in precedenza cfr. Sez. 5, sent. n. 35618 del 20/12/2023 - Rv. 669935 - 01).

A fronte di tale ambito applicativo, parimenti consolidata è l'affermazione - cui il collegio intende dare continuità - per cui 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. n. 600 del 1973, 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 (da ultimo, Sez. 5, ord. n. 2928 del 31/01/2024 - Rv. 670253 - 01; in precedenza anche Cass. sez. V, 4.8.2010, n. 18081 e Sez. 5, sent. n. 15857 del 29/07/2016 - Rv. 640618 - 01).

La decisione impugnata non si è attenuta a tali principi, muovendosi su di un piano motivazionale che - come si è visto -



l'avviso di accertamento integrava in modo sufficiente, **finendo così** per addossare l'onere probatorio a carico dell'ufficio finanziario piuttosto che sul contribuente.

Del resto, può altresì conclusivamente rilevarsi che a fronte della presunzione legale relativa discendente dall'art. 32 del DPR 600/1973, l'onere di dare specifica giustificazione delle movimentazioni bancarie oggetto di contestazione spetta al contribuente - al fine di dimostrare che le stesse non derivano da operazioni imponibili - e tale conseguenza, oltre al regime legale di cui sopra, si riconnette altresì a quel principio di vicinanza della prova (definito, come noto, da Cass. Sez. U. 30/10/2001, n. 13533, come quel criterio per cui l'onere della prova deve essere "ripartito tenuto conto, in concreto, della possibilità per l'uno o per l'altro soggetto di provare fatti e circostanze che ricadono nelle rispettive sfere di azione") che è consustanziale al disposto dell'art. 2697 c.c. e che, come notato in dottrina, attiene alla possibilità di conoscere, in via diretta o indiretta, i fatti materiali e storici che stanno alla base della loro evidenziazione probatoria.

L'accoglimento del primo motivo di ricorso comporta l'assorbimento del secondo.

La pronuncia impugnata va quindi cassata con rinvio per un nuovo esame, in conformità ai principi qui enunciati.

Il giudice del rinvio provvederà altresì alla regolamentazione delle spese, anche per il presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione e dichiara assorbito il secondo motivo; cassa la decisione impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla CGT di secondo grado della Campania - Napoli, in diversa



composizione, anche per la decisione sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 10/07/2024.

Il Consigliere est.

ALESSANDRO FAROLFI

Il Presidente

ROBERTA CRUCITTI

