
Comitato scientifico:

Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) - Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato, Vice Capo dell'Ufficio legislativo finanze del Ministro dell'economia e delle finanze) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato).

Il giudice tributario non può acquisire d'ufficio le prove in caso di omissione probatoria del soggetto onerato.

A fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il Giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove in forza dei poteri istruttori attribuitigli dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, perchè tali poteri sono meramente integrativi (e non esonerativi) dell'onere probatorio principale e vanno esercitati, al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo, soltanto per sopperire all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte.

Cassazione civile, sezione quinta, sentenza del 27.1.2014, n. 1579

...omissis...

5. Con il primo motivo l'Agenzia deduce la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 32 e 58 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

5.1 Deduce che la CTR aveva escluso di potere esaminare la ctu svolta in altro procedimento parallelo tra le stesse parti che la ricorrente aveva prodotto nel corso del giudizio di appello fra la prima e la seconda udienza di discussione appositamente fissata.

Il mancato rispetto del termine perentorio di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32 doveva coniugarsi con il disposto rinvio di udienza, considerando il quale vi era stato il rispetto del termine di venti giorni nè si era determinata alcuna violazione del diritto di difesa.

5.2 Aveva dunque errato il giudice di appello nel ritenere che solo il rinvio a nuovo ruolo determinava la riapertura dei termini processuali per il deposito di

documenti.

6. La doglianza è infondata.

6.1 Questa Corte è ferma nel ritenere che in base al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58 è sì consentita, nel processo tributario d'appello, la produzione di nuovi documenti, purchè nel rispetto del termine ultimo di produzione di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32 stante il richiamo operato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 61 alle norme relative al giudizio di primo grado - cfr. Cass. n. 20109/2012; Cass. n. 21309/2010-.

6.2 Ed infatti, detta facoltà di produzione va assoggettata al regime dinamico della prova documentale secondo le regole stabilite per il giudizio di primo grado - D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 61.

6.3 Si è pure affermato che questo termine, anche in mancanza di espressa previsione legislativa, deve ritenersi di natura perentoria, al punto che resta inibito al giudice di appello fondare la propria decisione sul documento tardivamente prodotto anche nel caso di rinvio meramente interlocutorio dell'udienza su richiesta del difensore, o di mancata opposizione della controparte alla produzione tardiva, essendo la sanatoria a seguito di acquiescenza consentita dalla legge con riferimento alla forma degli atti processuali e non anche relativamente all'osservanza di termini perentori (art. 153 c.p.c.) - v. per tutte Cass. n. 23580/2009 e Cass. n. 2787/2006.

6.4 La CTR si è perfettamente uniformata a tale indirizzo giurisprudenziale che questo collegio non ha motivo di rivedere, non avendo l'Agenzia esposto argomenti idonei a porre in discussione l'attuale fondamento.

7. Con il secondo motivo l'Agenzia deduce la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

7.1 Lamenta che il giudice di appello aveva errato nel ritenere di non potere disporre alcun supplemento di indagine rispetto alla ctu richiamata dal giudice di primo grado sulla base del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7. Disposizione, quest'ultima, che riguardava le ipotesi dei poteri officiosi relativi all'acquisizione di prove ulteriori rispetto a quelle prodotte dalle parti e non poteva avere rilievo nel caso di specie in cui la CTU ordinata dal primo giudice non era stata finalizzata ad ampliare l'ambito degli elementi probatori offerti dalle parti ma, semmai, per chiarirne la portata.

7.2 In sostanza, la CTR aveva sicuramente il potere di disporre una nuova consulenza contabile, come aveva del resto fatto lo stesso giudice emiliano in altri contenziosi simili.

8. Con il terzo motivo l'Agenzia deduce la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Lamenta che la CTR aveva erroneamente imputato all'Ufficio l'onere di provare l'irrilevanza o non conducenza delle indagini bancarie disposte ai sensi della ricordata disposizione, contravvenendo ad un orientamento giurisprudenziale di questa Corte che attribuisce alle indagini stesse valore di presunzione legale.

8.1 Peraltro, anche nell'ipotesi in cui fosse risultato che parte delle movimentazioni bancarie si riferivano ad operazioni contabilmente indicate dal contribuente non poteva ritenersi, come invece aveva fatto la CTR, che gli esiti delle indagini risultassero inidonei a giustificare l'accertamento, essendo pur sempre onere del contribuente dimostrare i singoli movimenti regolari e dovendo, per contro, il giudice tributario rideterminare il maggiore imponibile eventualmente risultante senza che questi potesse limitarsi all'annullamento dell'accertamento.

9. I due motivi sopra riportati appaiono fondati, per le considerazioni di seguito esposte.

9.1 Ed invero, questa Corte è ferma nel ritenere che per effetto dello svolgimento delle indagini bancarie D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 51, comma 2 i dati risultanti dai conti correnti bancari così acquisiti possono essere utilizzati per dimostrare l'esistenza di un'eventuale attività, incombendo sul contribuente l'onere di dimostrare che i movimenti bancari anzidetti non sono fiscalmente rilevanti (Cass. n. 9573/2007), tanto derivando dalla presunzione di cui alla ricordata disposizione, a cui tenore i singoli dati ed elementi risultanti dai conti bancari sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dal successivo art. 54, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto, nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili.

9.2 Per vincere detta presunzione il contribuente è tenuto ad offrire la prova liberatoria che dei movimenti egli ha tenuto conto nelle dichiarazioni, o che questi non si riferiscono ad operazioni imponibili (Cass. n. 26692/2005; Cass. n. 21132/2011 e Cass. 1418/2013).

9.3 Si può dunque ritenere fermo l'indirizzo di questa Corte secondo il quale la presunzione cui si è fatto cenno sopra può essere superata unicamente con la prova specifica della non imponibilità dei movimenti finanziari, prova che va fornita dal contribuente.

9.4 Orbene, a tali principi non si è affatto uniformata la CTR la quale, pur evidenziando che la CTU alla quale si era rifatto il giudice di primo grado presentava delle lacune tali da rendere opportuno il richiamo del ctu per rendere chiarimenti soprattutto rispetto alla percentuale del 29,02 di operazioni che secondo lo stesso consulente non trovavano conferma nella contabilità della parte contribuente, ha poi escluso di potere considerare l'opportunità di disporre detto richiamo, invocando il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7 e la modifica ad esso introdotta dal D.L. n. 203 del 2005, art. 3 bis ritenendo i poteri istruttori del giudice tributario assai limitati e comunque non finalizzati a sopperire alle lacune probatorie delle parti.

9.5 Ma in tal modo lo stesso giudice di appello ha ancora una volta fatto scorretta applicazione della disposizione anzidetta violando, altresì, i principi sopra ricordati in tema di accertamenti bancari.

9.6 E' infatti vero che a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il Giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove in forza dei poteri istruttori attribuitigli dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, perchè tali poteri sono meramente integrativi (e non esonerativi) dell'onere probatorio principale e vanno esercitati, al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo, soltanto per sopperire all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte (Cass. n.10513/2008; Cass. n. 10267/2005; Cass. n. 12262/2007; Cass. n. 2487/2006).

9.7 Ma non è men vero che nel caso concreto non si trattava affatto di sopperire all'inerzia della parte pubblica che, anzi, si era avvalsa della presunzione legale nascente dall'art. 51 cit. e che, per di più, aveva contestato gli esiti della CTU ma, semmai, di acquisire elementi ulteriori di convincimento in ordine alla già disposta indagine peritale al fine di chiarire se le operazioni bancarie che non risultavano contabilizzate potessero comunque ricondursi alle stesse per come pure postulato dal c.t.u. Esigenza che, d'altra parte si collega

al particolare ruolo svolto dal giudice tributario, per come esso è stato nel tempo forgiato dalla giurisprudenza di questa Corte.

9.8 Ed infatti, come già precisato dalle Sezioni Unite di questa Corte, "... il processo tributario si estende anche al merito e all'accertamento del rapporto e non è (solo) un "giudizio sull'atto" (da annullare)...", con la conseguenza che "...il giudice che ritenga invalido l'avviso di accertamento ... per motivi ... di carattere sostanziale, non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria..."- cfr. Cass. S.U. n. 13916/2006 p. 3.4 -.

9.9. Ne consegue che ove il giudice tributario di merito ravvisi l'infondatezza parziale della pretesa dell'amministrazione non deve né può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dal petitum delle parti ..." - v. Cass. n. 17072/2010; Cass. n. 23171/2010-.

9.10 Ed è, allora, palese che la CTR, avvalorando gli esiti di una consulenza tecnica che aveva riguardato solo un campione di operazioni bancarie rispetto a quelle complessivamente svolte dal contribuente o dai soggetti ai quali erano riconducibili i conti - nemmeno qui discutendosi della riferibilità degli stessi al soggetto contribuente - ha non solo di fatto indebitamente spostato sull'amministrazione l'onere di dimostrare che le operazioni anzidette si riferivano ad attività non contabilizzate dal contribuente, ma ha anche raggiunto il convincimento che tutte le operazioni non scrutinate dal CTU potessero comunque ritenersi non rilevanti ai fini della compiuta rettifica dell'Ufficio sul presupposto - erroneo - che le operazioni di consulenza vengono svolte mediante campionatura, per di più escludendo di potere compiere delle attività che, per contro, erano propedeutiche ai particolari poteri riservatigli alla stregua di quanto si è appena detto.

9.11 Sembra infatti evidente che le modalità di svolgimento delle operazioni di c.t.u. non potevano mai determinare uno stravolgimento dei principi in tema di onere della prova per superare la presunzione di cui all'art. 51 cit., fino al punto da determinare la CTR al convincimento che le operazioni non esaminate dal c.t.u. trovassero corrispondenza nella contabilità, posto che la relativa prova doveva essere fornita solo dal contribuente.

10. Con il quarto motivo l'Agenzia ha dedotto l'insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Lamenta che la stessa CTR aveva riconosciuto la non esaustività degli accertamenti svolti nell'ambito della CTU richiamata in primo grado, senza tuttavia esaminare i rilievi critici esposti dalla stessa Agenzia nei confronti di tale elaborato, limitandosi ad affermare che gli stessi erano inidonei e che non vi era prova dell'ulteriore imponente, senza fornire altre spiegazioni.

11. Tale motivo è inammissibile mancando il momento di sintesi che, per constatare giurisprudenza di questa Corte, appare ineludibile per i ricorsi soggetti all'art. 366 bis c.p.c. Nei quali si prospetta il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - Cass. n. 24255/2011- .

11.1 Ed infatti, questa Corte ha più volte riconosciuto che è inammissibile, ai sensi dell'art. 366 bis cod. proc. civ., per le cause ancora ad esso soggette, il motivo di ricorso per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione qualora non sia stato formulato il c.d. quesito di fatto, mancando la conclusione a mezzo di apposito momento di sintesi, anche quando

l'indicazione del fatto decisivo controverso sia rilevabile dal complesso della formulata censura, attesa la "ratio" che sottende la disposizione indicata, associata alle esigenze deflative del filtro di accesso alla S.C., la quale deve essere posta in condizione di comprendere, dalla lettura del solo quesito, quale sia l'errore commesso dal giudice di merito.

12. Con il quinto motivo l'Agenzia deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. Lamenta che la CTR, come il primo giudice, aveva omesso di esaminare le ulteriori riprese a tassazione relative all'acquisto di beni e servizi senza regolare contabilizzazione per come evidenziato a pag. 10 dell'atto di appello.

13. Tale censura è inammissibile.

13.1 La parte ricorrente, infatti, non ha in alcun modo documentato di avere proposto l'eccezione indicata nell'atto di appello nella fase di primo grado, non risultando tale elemento nemmeno dalla sentenza impugnata nella quale, per converso, si dà atto che l'Agenzia, nel corso di quella fase, si era limitata a chiedere il rigetto del ricorso proposto dalla parte contribuente.

13.2 Sulla base di tali considerazioni, in accoglimento del secondo e del terzo motivo, rigettati gli altri, la sentenza impugnata va cassata con rinvio ad altra sezione della CTR dell'Emilia Romagna perchè provveda a nuovo esame secondo i principi sopra esposti, oltrechè alla liquidazione delle spese processuali.

p.q.m.

LA CORTE Accoglie il secondo ed il terzo motivo, rigettando gli altri.

Cassa la sentenza impugnata e rinvia ad altra sezione della CTR dell'Emilia Romagna, la quale provvederà altresì alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 16 dicembre 2013.

Depositato in Cancelleria il 27 gennaio 2014