

Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 09/11/2022) 27/03/2023, n. 8599

**IMPOSTA SUI REDDITI** › Accertamento

**IMPOSTE E TASSE IN GENERE** › Avviso di accertamento

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BRUSCHETTA Ernestino Luigi - Presidente -

Dott. MANZON Enrico - Consigliere -

Dott. LA ROCCA Giovanni - rel. Consigliere -

Dott. HMELJAK Tania - Consigliere -

Dott. FEDERICI Francesco - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 19923/2016 R.G. proposto da:

A.A., domiciliato ex lege in ROMA, PIAZZA CAVOUR presso la CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE, rappresentato e difeso dall'avv. A.A. ((Omissis));

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO. ((Omissis)) che la rappresenta e difende;

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. BARI n. 1704/2016 depositata il 28/06/2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 09/11/2022 dal Consigliere Giovanni La Rocca;

Letta la requisitoria scritta del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Roberto Mucci, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso e, in ogni caso, per il suo rigetto.

## Svolgimento del processo

Spiccato nei confronti dell'avv. A.A. avviso di accertamento n. (Omissis), in relazione all'anno di imposta 2004 con il quale, sulla base di indagini bancarie e finanziarie, era stato determinato un maggior reddito da lavoro autonomo pari ad Euro 2.332.891,00, nel corso del giudizio di impugnazione davanti alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Bari, l'Agenzia, in data 29.6.2012, a seguito di interlocuzioni con il contribuente, aveva provveduto allo sgravio totale e la Commissione aveva pronunciato l'estinzione del processo per cessazione della materia del contendere.

Successivamente, in data 25.6.2013, l'Ufficio aveva emesso un invito a comparire (n. (Omissis) prot. N. (Omissis) del 25.6.2013) nei confronti del A.A., essendo stati disposti approfondimenti sulle somme versate sui conti esaminati, derivanti da provvedimenti giudiziari e liquidazioni dell'INPS, sulla base dell'ipotesi di un "un modus operandi volto a aggirare le istituzioni tanto da ipotizzare il reato di truffa", cosicché le giustificazioni fornite in precedenza non potevano considerarsi esaustive in relazione "alla nuova visione dei fatti".

L'Ufficio aveva richiesto al Tribunale di Trani sez. distaccata di Andria (prot. (Omissis) del 22.4.2013) copia integrale delle ordinanze emesse nel 2004 da parte del Giudice dell'Esecuzione con le assegnazioni di somme a favore dell'avv. A.A. quale procuratore dei creditori istanti e all'INPS (prot. (Omissis) del 18.4.2013) copia dei prospetti di liquidazione o rendicontazione delle somme emesse a favore del professionista, con riferimento a cinque ordinanze emesse dal Giudice dell'Esecuzione, relative ad indennità di accompagnamento e/o di invalidità; inoltre, era stata inoltrata una richiesta di indagine finanziaria alla BNL, su autorizzazione prot. N. (Omissis) - 2013 del 27.8.2013 della Direzione Regionale, "mirante appunto a verificare l'effettivo versamento su uno dei conti a Lei intestati del suddetto importo".

Era stato emesso, quindi, l'avviso di accertamento n. (Omissis), notificato il 6.11.2013, recante la determinazione per l'anno di imposta 2004 di un maggior reddito da lavoro autonomo pari ad Euro 2.332.891,00, ai sensi del [D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32](#) comma 1 lett. d) e comma 3, con relative IRPEF, IVA e IRAP, ritenuta la sussistenza dei presupposti per il raddoppio dei termini.

A.A. impugnava quest'atto davanti alla CTP di Bari che respingeva il ricorso.

Il contribuente proponeva appello davanti alla Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Puglia, fondato su tredici motivi, e nelle more della decisione l'Ufficio dichiarava di aver provveduto, a seguito della [sentenza n. 228/14 della Corte Cost.](#), ad annullare parzialmente l'atto con riduzione della pretesa per un importo di Euro 581.862,94 relativo ai prelevamenti bancari.

La CTR, con la sentenza indicata in epigrafe, mentre accoglieva parzialmente l'appello con riferimento alle somme oggetto di sgravio da parte dell'Amministrazione, in ordine alle quali dichiarava la cessazione della materia del contendere, rigettava per il resto l'appello del contribuente compensando le spese.

Avverso questa sentenza il A.A. ha proposto ricorso per cassazione affidato a sei motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

## Motivi della decisione

1. Con il primo motivo il ricorrente deduce "violazione e falsa applicazione degli artt. 360 comma 1 n. 5 - 132 n. 4 - 277 del codice di procedura civile; omessa motivazione ed omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti" (sic).

Il motivo è inammissibile.

1.1 Già la rubrica mostra una divergenza dai canoni legali in quanto tiene insieme doglianze eterogenee: il vizio motivazionale di cui al n. 5 dell'[art. 360](#) comma 1 c.p.c., comunque precluso in caso di cd. "doppia conforme" (Cass. n. 7724 del 2022), che concerne l'omesso esame di "fatti storici", aventi carattere decisivo, oggetto di discussione tra le parti ([Cass. sez. un. 8053 del 2014](#) e tra le tante, da ultimo, Cass. n. 2262 del 2022); la violazione dell'[art. 132](#) n. 4 c.p.c., che può comportare la nullità della sentenza quando la motivazione non attinge il minimo costituzionale ex Cost., [art. 111](#) comma 6 ([Cass. sez. un. 8053 del 2014](#)); la violazione dell'[art. 277](#) c.p.c., che prevede l'obbligo per il giudice di decidere su tutte le domande e le relative eccezioni ed allude, quindi, al vizio di omessa pronuncia.

1.2. Sono noti i limiti di ammissibilità dei motivi che mescolano e sovrappongono mezzi d'impugnazione eterogenei, quando la sovrapposizione di censure non consente di cogliere con certezza le singole

doglianze prospettate, non rientrando tra i compiti del giudice isolare le singole censure teoricamente proponibili, al fine di ricondurle a uno dei mezzi d'impugnazione consentiti, prima di decidere su di esse (Cass. n. 36881 del 2021; Cass. n. 26874 del 2018; Cass. n. 19443 del 2011; Cass. n. 26790 del 2018).

1.3. La lettura dell'espositiva, comunque, rivela che le ragioni di lagnanza non riguardano "fatti storici" nè una motivazione sotto il "minimo costituzionale" ma ci si duole essenzialmente dell'omesso e/o insufficiente esame di motivi di gravame.

Precluso il profilo della insufficiente motivazione, che non è più previsto dal novellato art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 come ragione di impugnazione (Cass. n. 10862 del 2018), resta la censura di omessa pronuncia che doveva farsi valere, però, attraverso la specifica deduzione del relativo error in procedendo, ovvero sia della violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, la quale soltanto consente alla parte di chiedere e al giudice di legittimità - in tal caso giudice anche del fatto processuale - di effettuare l'esame, altrimenti precluso, degli atti del giudizio di merito e, così, anche dell'atto di appello (Cass. n. 29952 del 2022).

La questione non è meramente formale perchè, pur non richiedendosi l'adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle ipotesi di cui all'art. 360 c.p.c. (Cass. sez. un. 17931 del 2013), la deduzione dell'omessa pronuncia, ai sensi dell'art. 112 c.p.c., postula, per un verso, che il giudice di merito sia stato investito di una domanda o eccezione autonomamente apprezzabili e ritualmente e inequivocabilmente formulate e, per altro verso, che tali istanze siano puntualmente riportate nel ricorso per cassazione nei loro esatti termini e non genericamente o per riassunto del relativo contenuto, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo e/o del verbale di udienza nei quali l'una o l'altra erano state proposte, onde consentire la verifica, innanzitutto, della ritualità e della tempestività e, in secondo luogo, della decisività delle questioni prospettate. Pertanto, non essendo detto vizio rilevabile d'ufficio, la Corte di cassazione, quale giudice del "fatto processuale", intanto può esaminare direttamente gli atti processuali in quanto, in ottemperanza al principio di autosufficienza del ricorso, il ricorrente abbia, a pena di inammissibilità, ottemperato all'onere di indicarli compiutamente, non essendo essa legittimata a procedere ad un'autonoma ricerca, ma solo alla verifica degli stessi (Cass. n. 28072 del 2021; Cass. n. 15367 del 2014).

1.4. Il ricorrente, invece, non indica precisamente le domande rimaste senza risposta, con riferimento agli atti di causa in cui sono state introdotte, ma richiama i motivi di gravame riportati riassuntivamente in sentenza, discorrendo indifferentemente di omesso e/o insufficiente esame o motivazione, cosicché il motivo difetta di specificità e autosufficienza.

2. Con il secondo motivo, deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 comma 1 e 3, del D.P.R. n. 600 del 73, art. 57 comma 1 e 3, nonché violazione e falsa applicazione della L. n. 208 del 2015, art. 1 commi 130, 131 e 132 nonché "omessa motivazione".

In sostanza, secondo il ricorrente, l'Agenzia aveva proceduto, con il secondo avviso di accertamento del 2013 in relazione all'anno 2004, in assenza di circostanze nuove che potessero giustificare il raddoppio dei termini, perchè il coinvolgimento del A.A. in indagini penali era già emerso all'epoca dell'annullamento in autotutela del primo avviso di accertamento; si era proceduto soltanto sulla base di una "nuova visione dei fatti", allegando davanti alla CTP di Bari la denuncia, inutilizzabile ai fini del raddoppio dei termini, effettuata l'1.4.2010 (prot. 28011) e relativa "esclusivamente alle risultanze dell'accertamento n. (Omissis)" (v. pag. 18 del ricorso), quello annullato in autotutela, tutto ciò in violazione della L. n. 208 del 2015, art. 1 commi 130, 131, 132; su questa questione, conclude il ricorrente, la CTR aveva omesso di pronunziarsi.

Il motivo deve essere disatteso.

2.1. La dedotta omissione costituisce, in realtà, un rigetto implicito della questione, attesa la sua incompatibilità con la decisione assunta dalla CTR (Cass. n. 24953 del 2020), e la reiezione risulta pienamente fondata.

2.2. I termini di cui al [D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 43](#), comma 3, e del [D.P.R. n. 633 del 1972](#), 57, comma 3, nei testi applicabili *ratione temporis*, come modificati dal [D.L. n. 223 del 2006, art. 37](#), conv. con modif. in [l. n. 248 del 2006](#), sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale ai sensi dell'[art. 331 c.p.p.](#), per uno dei reati previsti dal [D.Lgs. n. 74 del 2000](#), non essendo richiesta la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla [Corte costituzionale nella sentenza n. 247 del 2011](#) (tra le ultime, [Cass., sez. 5, 28 giugno 2019, n. 17586](#); [Cass. n. 27250 del 2022](#); [Cass. n. 24576 del 2022](#)), e restando irrilevanti sia l'esito del procedimento penale ([Cass. n. 11171 del 2017](#); [Cass. n. 20043 del 2015](#)) sia quello dell'accertamento tributario svolto sulla base di quelle risultanze ([Cass. n. 13483 del 2016](#)).

2.3. Invero, sull'avviso di accertamento impugnato, relativo al 2004 e notificato nel 2013, non incidono le nuove formulazioni degli artt. 43 cit. e 57 cit. introdotte dalla [l. n. 208 del 2015, art. 1](#), commi da 130 a 132, che si applicano agli avvisi di accertamento relativi al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi, nè le precedenti modifiche introdotte dal [D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2](#), che, al comma 3, fa salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni e degli inviti a comparire ex [d. lgs. n. 218 del 1997, art. 5](#) "già notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto", e cioè il 2.9.2015 ([Cass. n. 33793 del 2019](#); [Cass., n. 1318 del 2021](#)).

2.4. Giova osservare, ancora, che sempre secondo la Corte costituzionale ([Corte Cost., 25 luglio 2011, n. 247](#)), i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una proroga di quelli ordinari, ma sono anch'essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva, cioè ove sussista l'obbligo di denuncia penale per i reati tributari, senza che all'Amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione. I termini raddoppiati, quindi, non si innestano su quelli brevi, in base ad una scelta discrezionale degli uffici tributari, ma operano autonomamente allorchè sussistano elementi obiettivi tali da rendere obbligatoria la denuncia penale per i reati previsti dal [D.Lgs. n. 74 del 2000 \(Cass. n. 10345 del 2017\)](#).

E' improprio, pertanto, richiedere fatti nuovi penalmente rilevanti, poichè i termini brevi e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie ab origine diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono i diversi termini di accertamento.

2.5. Nel caso in esame, ai sensi dell'[art. 43](#), comma 1, cit. e 57, comma 1, cit. gli avvisi di accertamento dovevano essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre, del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione; per l'anno 2004, il termine massimo "ordinario" per l'emissione dell'avviso di accertamento, da individuarsi nell'anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (l'anno 2005), era il 31 dicembre del 2009, sicchè l'avviso di accertamento notificato il 6.11.2013 (con riferimento all'anno 2004) era tempestivo, perchè si deve considerare il "raddoppio" dei termini, che porta il computo complessivo al 31 dicembre 2013, applicabile al caso di specie, essendo pacifico che i fatti emersi giustificavano, sin dal primo avviso di accertamento, la presentazione della denuncia ex [art. 331 c.p.p. 3](#). Con il terzo motivo si deduce violazione e falsa applicazione del [D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43](#) ult. comma, la nullità dell'avviso di accertamento per inesistenza di nuovi elementi che potevano giustificare la riapertura dell'accertamento conclusosi con sgravio totale, nonchè omessa motivazione da parte della CTR sul punto.

3.1. Anche in questo caso si può ravvisare un rigetto implicito della questione, che è effettivamente infondata.

3.2. Il richiamo all'[art. 43](#) ult. comma cit. è inconferente perchè quella norma prevede la "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi" per l'integrazione o modifica "in aumento" del precedente accertamento mentre nel caso di specie vi era stato il "rinnovo" dell'esercizio del potere impositivo.

3.3. **L'Ufficio, con riguardo al primo accertamento, ha provveduto, in via di autotutela e con effetti**

retroattivi, all'annullamento d'ufficio (o alla revoca) degli atti ritenuti illegittimi o infondati, che è espressamente riconosciuto dal D.L. n. 564 del 1994, art. 2-quater, comma 1, (convertito in legge n. 656 del 1994) (v. Cass. n. 24496 del 2018).

Con l'atto successivo, quello oggetto del presente giudizio, l'Ufficio ha adottato un provvedimento di rinnovo che non era precluso dal precedente annullamento in autotutela il quale non implica consumazione del potere impositivo, sicchè, rimosso con effetto ex tunc l'atto di accertamento ritenuto illegittimo od infondato, l'Amministrazione finanziaria conserva ed anzi è tenuta ad esercitare - nella permanenza dei presupposti di fatto e di diritto - la potestà impositiva (Cass., n. 16115 del 2007; Cass., n. 14377 del 2007; Cass., n. 14219 del 2015). Gli unici limiti sono costituiti dal rispetto del termine decadenziale previsto per la notifica degli avvisi di accertamento e dal divieto di violazione od elusione del giudicato sostanziale formatosi sull'atto viziato (Cass., n. 11114 del 2003; Cass. n. 24620 del 2006; Cass., n. 14219 del 2015; Cass., n. 12661 del 2016).

3.4. Nel concreto, il rinnovato accertamento tributario era stato motivato dalla considerazione che, sulla scorta dei documenti trasmessi dal Tribunale di Trani e dall'INPS ((ordinanze di assegnazione del Giudice dell'Esecuzione di Trani e liquidazioni effettuate dall'INPS, v. pag. 41 del ricorso), le giustificazioni in precedenza addotte in ordine alla tracciabilità dei versamenti non potevano più ritenersi esaurienti e si era posta la seguente questione esplicitamente rappresentata al contribuente: "constatare se le somme da Lei incassate per sorte capitale, in favore e quale procuratore dei creditori precedenti munito di mandato a riscuotere e quietanzare, fossero poi state riversate in tutto o in parte ai legittimi creditori istanti nelle varie procedure esecutive" (v. pagg. 40 -41 ricorso).

3.5. L'atto, inoltre, era stato emesso entro il termine "raddoppiato", come osservato in precedenza, e non si pone un problema di giudicato perchè la pronuncia di "cessazione della materia del contendere", con cui era stato definito il giudizio impugnatorio del precedente avviso annullato in autotutela, costituisce una fattispecie di estinzione del processo, contenuta in una sentenza dichiarativa della impossibilità di procedere alla definizione del giudizio per il venir meno dell'interesse delle parti alla naturale conclusione dello stesso, inidonea ad acquistare efficacia di giudicato sostanziale sulla pretesa fatta valere (Cass. n. 4167 del 2020).

4. Con il quarto motivo si deduce "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600/1973, art. 32 - nullità dell'avviso di accertamento - sentenza Corte costituzionale n. 228 del 2014 - violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. - omessa motivazione", in quanto l'avviso di accertamento impugnato non si fondava su indagini finanziarie, come affermato dalla CTP di Bari, ma costituiva un accertamento integrativo parziale ai sensi dell'art. 43 ult. comma cit., sulla base di "una nuova visione di fatti" già noti; ciò era stato rappresentato, senza esito, alla CTR che aveva erroneamente applicato la sentenza n. 228/14 della Corte costituzionale, limitatamente ai prelevamenti ingiustificati e non anche ai versamenti, non trovando applicazione la presunzione di cui all'art. 32 cit. ai lavoratori autonomi e ai professionisti intellettuali.

Il motivo è, per un verso, inammissibile e, per altro verso, infondato.

4.1. E' inammissibile in quanto contraddittorio e illogico, laddove si deduce che il nuovo accertamento si fonda su un accertamento integrativo e non su indagini bancarie e nel contempo si chiede una più ampia applicazione della sentenza della Corte Cost. n. 228/14, intervenuta sul D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 comma 1 n. 2) relativo proprio agli accertamenti bancari.

4.2. La questione, comunque, è infondata sulla scorta di quanto osservato in precedenza, perchè il nuovo avviso non costituisce "integrazione" del precedente accertamento, ormai eliminato dalla realtà giuridica, cosicchè non rileva la fattispecie di cui all'art. 43 ult. comma. cit..

4.3. Del tutto priva di fondamento, inoltre, è la doglianza circa l'errata applicazione della sentenza n. 228/14 della Corte costituzionale: secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, infatti, "in tema d'imposte sui redditi, la presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggior reddito, desumibile

dalle risultanze dei conti bancari giusta il [D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32](#), comma 1, n. 2, 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 costituzionale 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" ([Cass. n. 29572 del 2018](#); [Cass. n. 1519 del 2017](#); [Cass. n. 2240 del 2021](#)).

4.4. Conseguentemente, grava sul contribuente l'onere di giustificare i versamenti effettuati sul conto bancario cui si ricollega: secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, infatti, la presunzione legale di disponibilità di maggior reddito, di cui all'art. 32 cit., consente di utilizzare i dati risultanti dai conti correnti bancari sia per dimostrare l'esistenza di un'eventuale attività occulta (impresa, arte o professione), sia per quantificare il reddito da essa ricavato e incombe sul contribuente l'onere di provare che quei movimenti bancari non sono fiscalmente rilevanti ([Cass. n. 21132 del 2011](#); [Cass. n. 5135 del 2017](#); [Cass. n. 25812 del 2021](#)).

5. Con il quinto motivo si deduce "I) violazione e falsa applicazione della [L. n. 212 del 2000, art. 12](#) comma 7, in contrasto con le decisioni della Corte costituzionale e della Corte di giustizia dell'Unione Europea-violazione e falsa applicazione dell'[art. 2712 c.c.](#) - violazione e falsa applicazione della [L. n. 890/82](#) in merito all'atto di invito; II) omessa motivazione in merito all'eccezione di inesistenza o nullità dell'atto di invito per inesistenza della regolare notifica a mezzo posta - omessa motivazione in merito alle circostanze di fatto ed agli elementi probatori relativi alle giustificazioni nel merito dei versamenti e dei prelevamenti contestati".

5.1. Anche in questo caso si cumulano doglianze eterogenee, relative a violazioni di legge e a vizi motivazionali, e la poca chiarezza espositiva rende assai difficoltosa l'individuazione delle diverse doglianze, non facilmente intelligibili.

5.2. Cercando, comunque, di dare risposta alle istanze di parte, si comprende che il motivo si compone essenzialmente di due distinti profili: I) la violazione del contraddittorio endoprocedimentale a seguito dell'omessa o inesistente notifica dell'invito a comparire, essendo stata contestata, anche con riferimento alla conformità all'originale, la copia dell'avviso di ricevimento prodotta dall'Ufficio; II) l'omessa motivazione sugli elementi di prova relativi alle giustificazioni fornite dal contribuente sui versamenti bancari recuperati a tassazione.

5.2.1. Le deduzioni relative al contraddittorio sono infondate e tutte le questioni relative all'invito a comparire restano prive di rilevanza.

E' senza pregio il riferimento all'art. 12 comma 7, cit. che si applica soltanto in caso di accessi, ispezioni e verifica presso i locali destinati all'esercizio dell'attività e non in caso di atto impositivo basato solo sulle risultanze del [D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32](#) ([Cass. n. 18413 del 2021](#); [Cass. n. 701 del 2019](#); [Cass. n. 22644 del 2019](#)), salva la valutazione del contraddittorio ai fini IVA alla luce della c.d. prova di resistenza (v. [Cass. sez. un. 24823 del 2015](#)), in ordine alla quale, però, nulla viene dedotto.

Ancora, secondo giurisprudenza di questa Corte, la legittimità della ricostruzione della base imponibile mediante l'utilizzo delle movimentazioni bancarie acquisite non è subordinata al contraddittorio con il contribuente, anticipato alla fase amministrativa, in quanto l'invito a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari costituisce per l'Ufficio una mera facoltà, da esercitarsi in piena discrezionalità, e non un obbligo, sicchè dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti ([Cass. n. 25770 del 2014](#); [Cass. n. 34209 del 2019](#); [Cass. n. 5777 del 2019](#)).



5.2.2. Deve essere disattesa anche la doglianza relativa all'omessa motivazione sulle giustificazioni dei versamenti fornite dal contribuente.

Si è già osservato che incombe sul contribuente l'onere di provare che i movimenti bancari contestati non hanno rilievo reddituale e tale prova deve essere analitica, con specifico riferimento ad ogni versamento bancario, idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non attengono ad operazioni imponibili, cui consegue l'obbligo del giudice di merito di verificare con rigore l'efficacia dimostrativa delle prove offerte dal contribuente per ciascuna operazione e di dar conto espressamente in sentenza delle relative risultanze ([Cass. n. 13112 del 2020](#); [Cass. n. 10480 del 2018](#)).

Soltanto ove il contribuente fornisca prova analitica della natura delle movimentazioni sui propri conti in modo da superare la presunzione di cui al [D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32](#), il giudice è tenuto ad una valutazione altrettanto analitica di quanto dedotto e documentato ([Cass. n. 30786 del 2018](#)).

5.2.2.1. Nel caso di specie, dall'espositiva non risulta l'avvenuta giustificazione delle singole movimentazioni, perlopiù considerate per gruppi o categorie, e la doglianza resta su un piano esclusivamente meritale.

Si può osservare, anzi, che le giustificazioni addotte presentano ampie lacune sotto il profilo probatorio. Tra le poste più rilevanti, si indicano "versamenti per Euro 1.078.795" quale "somma della sorte capitale assegnata ai clienti con le 5 ordinanze del Tribunale di Andria" nonché "Euro 356.758,72 per "Bonifico BNL Spa per accredito per ricorso"" a seguito di ordine del Giudice dell'Esecuzione, ma manca la dimostrazione della corresponsione di quelle somme agli aventi diritto, come era stato espressamente richiesto dall'Ufficio (v. par. 3.4); si afferma che i "prelevamenti per Euro 581.862,94", detratti dalla CTR, costituirebbero "pagamento ai clienti delle somme liquidate a loro favore nelle ordinanze del Giudice dell'esecuzione ovvero "giroconti" sugli altri conti correnti del contribuente" ma non risultano precisi elementi documentali di riscontro.

6. Con il sesto motivo il ricorrente deduce violazione e falsa applicazione dell'[art. 96](#) c.p.c. avendo inutilmente formulato nei due gradi di giudizio richiesta di risarcimento danni per responsabilità aggravata allegando la resistenza temeraria dell'Ufficio.

6.1. Premesso che vi è stato, con ogni evidenza, un rigetto implicito della domanda fondata sulla resistenza temeraria dell'Amministrazione, incompatibile con l'accoglimento delle ragioni dell'Ufficio, il motivo è inammissibile perché attraverso il paradigma della violazione di legge si cerca, in realtà, di rimettere in discussione l'apprezzamento in fatto svolto dal Giudice di merito incensurabile nel giudizio di legittimità.

7. Conclusivamente, il ricorso deve essere rigettato e le spese, liquidate come in dispositivo, devono regolarsi secondo soccombenza.

## **P.Q.M.**

rigetta il ricorso;

condanna il ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 13.800,00 per compensi oltre alle spese prenotate a debito;

ai sensi del [D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13](#), comma 1 quater, inserito dalla [l. n. 228 del 2012, art. 1](#), comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale a norma del comma 1-bis, dello stesso art. 13, se dovuto.

## **Conclusion**

Così deciso in Roma, il 9 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 27 marzo 2023