

Civile Sent. Sez. 5 Num. 4314 Anno 2015

Presidente: PICCININI CARLO

Relatore: OLIVIERI STEFANO

Data pubblicazione: 04/03/2015

SENTENZA

sul ricorso 25125-2008 proposto da:

LUPO GIOVANNA in qualità di socio, GIÒ CREAZIONI DI
LUPO GIOVANNA & C. SAS in persona del socio
accomandatario, elettivamente domiciliati in ROMA
VIALE PARIOLI 43, presso lo studio dell'avvocato
FRANCESCO D'AYALA VALVA, che li rappresenta e difende
unitamente all'avvocato ANTONIO LOVISOLO giusta
delega in calce;;

- *ricorrenti* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI

PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che lo rappresenta e difende;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 39/2007 della COMM.TRIB.REG.
di TORINO, depositata il 18/09/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 13/01/2015 dal Consigliere Dott. STEFANO
OLIVIERI;

udito per il controricorrente l'Avvocato DE BONIS che
ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. TOMMASO BASILE che ha concluso per il
rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

La Commissione tributaria della regione Piemonte con sentenza 18.9.2007n. 39 rigettava l'appello dei contribuenti Gio' Creazioni di Lupo Giovanna & C. s.a.s. e del socio accomandatario Lupo Giovanna, e confermava la decisione di prime cure che aveva dichiarati legittimi gli avvisi di accertamento e di rettifica emessi ai fini IRPEF ed ILOR, nonchè ai fini IVA per gli anni 1995, 1996 e 1997, con i quali erano stati rideterminati i redditi d'impresa della società e, per trasparenza, ai sensi dell'art. 5 TUIR i redditi di partecipazione dei singoli soci, e nella specie i redditi della socia accomandataria.

I Giudici di appello rilevavano che il provvedimento di autorizzazione alle indagini bancarie era espressamente richiamato nel PVC redatto ~~atto~~ dalla Guardia di Finanza in data il 21.7.2000 e non era prescritta la allegazione del medesimo alla richiesta di accesso trasmessa alla banca; in ogni caso la mancanza di autorizzazione, in quanto atto esplicante effetti esclusivamente nell'ambito dei rapporti organizzativi interni agli uffici, non precludeva l'utilizzo degli elementi probatori acquisiti. Le relazioni intrattenute con la società o con il socio accomandatario giustificavano poi la estensione delle indagini bancarie nei confronti dei soggetti terzi. Il contraddittorio preventivo in ordine alle risultanze delle indagini bancarie non era espressamente previsto dalle norme tributarie e comunque tale contraddittorio era stato istituito nella fase istruttoria, avendo potuto controdurre la società ed i soci anche nel corso del procedimento di accertamento con adesione definito con esito negativo. La questione concernente la efficacia confessoria o meno delle dichiarazioni rese dal coniuge della Lupo, rimaneva superata dalla circostanza che a fondamento della pretesa fiscale sussistevano altre decisive prove (quali nella specie le dichiarazioni rese dagli altri soci accomandanti e le movimentazioni bancarie dei conti intestati al coniuge della Lupo riferibili alla attività

societaria). Gli atti impositivi erano validamente motivati per relationem al PVC che risultava regolarmente notificata alla parte contribuente. Le nuove norme sanzionatorie introdotte dal Dlgs n. 471/1997, che avevano abrogato l'art. 41 Dpr n. 633/72, non avevano anche abolito l'illecito, trovando conseguente applicazione la norma sanzionatoria più favorevole. I prelievi risultanti dalle movimentazioni bancarie non potevano essere considerati costi deducibili, stante la operatività della presunzione legale di cui all'art. 32 Dpr n. 600/73 che considerava sia gli accrediti che gli addebiti come redditi imponibili.

Avverso tale sentenza la società di persone e il socio accomandatario Lupo Giovanna hanno proposto ricorso per cassazione, deducendo cinque motivi articolati in plurime censure.

Resiste con controricorso la Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

Il **primo motivo** (violazione e falsa applicazione art. 32co1 n. 7 Dpr n. 600/73, art. 51co2 n.7 Dpr n. 633/72, art. 2700 c.c., in relazione ad art.360co1 n. 3 c.p.c.) concerne la questione della sindacabilità della motivazione del provvedimento autorizzatorio. I ricorrenti sostengono che, pur rivestendo carattere endoprocedimentale, l'atto autorizzativo alle indagini bancarie, in quanto rivolto ad impedire arbitrii nello svolgimento dell'attività accertativa ed a preservare la riservatezza dei conti del contribuente, legittima quest'ultimo a sindacare il merito della motivazione di detto atto, e pertanto doveva essere allegato all'avviso di accertamento o comunque reso conoscibile ai contribuenti, non essendo sufficiente l'attestazione fidefacente della esistenza del provvedimento autorizzatorio contenuta nel PVC redatto dalla Guardia di Finanza.

La eccezione della Agenzia resistente di inammissibilità del motivo per irrituale formulazione del quesito di diritto ex art. 366 bis c.p.c. è infondata. Il precedente citato dalla resistente (Corte cass. Sez. 5, *Sentenza n. 5471 del 29/02/2008*) secondo cui la formulazione del quesito di diritto di cui all'art. 366 bis cod. proc. civ. deve avvenire in modo rigoroso e preciso, evitando quesiti multipli o cumulativi (con la conseguenza che, non solo i motivi di ricorso fondati sulla violazione di leggi e quelli fondati su vizi di motivazione debbono essere sorretti da quesiti separati, ma anche che non è consentito al ricorrente censurare con un unico motivo -e quindi con un unico quesito- sia la mancanza, sia l'insufficienza, sia la contraddittorietà della motivazione) afferma il principio della necessaria piena corrispondenza tra la specifica censura del vizio di legittimità dedotta ed il quesito di diritto che deve accompagnarla, e non anche la esigenza di una determinata forma di articolazione del quesito. Come infatti puntualizzato dalla Corte in caso di proposizione di motivi di ricorso per cassazione formalmente unici, ma in effetti articolati in profili autonomi e differenziati di violazioni di legge diverse, sostanziandosi tale prospettazione nella proposizione cumulativa di più motivi, affinché non risulti elusa la "ratio" dell'art. 366-bis cod. proc. civ., deve ritenersi che tali motivi cumulativi debbano concludersi con la formulazione di tanti quesiti per quanti sono i profili fra loro autonomi e differenziati in realtà avanzati, con la conseguenza che, ove il quesito o i quesiti formulati rispecchino solo parzialmente le censure proposte, devono qualificarsi come ammissibili solo quelle che abbiano trovato idoneo riscontro nel quesito o nei quesiti prospettati, dovendo la decisione della Corte di cassazione essere limitata all'oggetto del quesito o dei quesiti idoneamente formulati, rispetto ai quali il motivo costituisce l'illustrazione (cfr. Corte cass. Sez. U, *Sentenza n. 5624 del 09/03/2009*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 13868 del 09/06/2010*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 15242 del 12/09/2012*).

Nella specie risulta quindi corretta la formulazione di distinti quesiti ex art. 366 bis c.p.c., inerenti la violazione delle norme tributarie -con disposizioni di contenuto analogo- indicate in rubrica, e la violazione della norma di diritto civile sostanziale relativa alla efficacia fidefaciente dell'atto pubblico, mentre la formulazione del quesito

-con la tecnica del capoverso con incipit: “*Vero è che...*”- inerente la censura di violazione delle norme tributarie, solo apparentemente configura distinte domande, atteso che unica risulta la “*quaestio juris*” intorno alla quale gravitano i diversi corollari giuridici dei singoli capoversi, in quanto tutti convergenti alla enunciazione della medesima “*regula juris*” richiesta alla Corte in attuazione della funzione nomofilattica: la parte ricorrente, infatti, richiede alla Corte di affermare che la “*autorizzazione*” allo svolgimento di indagini bancarie, prevista dalle norme tributarie, in quanto atto amministrativo debba essere adeguatamente motivato e reso noto al contribuente.

Il motivo, che supera pertanto il vaglio di ammissibilità, è infondato.

Tutte le questioni di diritto sollevate dai ricorrenti sono già state esaminate da questa Corte nel precedente *Sez. 5, Sentenza n. 14026 del 03/08/2012*, con ampia motivazione condivisa dal Collegio e che si pone in linea con un orientamento ormai costante della giurisprudenza di legittimità (cfr. *Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 14023 del 15/06/2007*; *id. Sez. 5, Sentenza n. 16874 del 21/07/2009*; *id. Sez. 5, Sentenza n. 26173 del 06/12/2011*; *id. Sez. 5, Sentenza n. 5849 del 13/04/2012*; *id. Sez. 5, Sentenza n. 20420 del 26/09/2014*) che può essere pertanto riassunto nei seguenti enunciati :

- la autorizzazione non è dettata al fine della ponderazione di interessi in conflitto riferibili a distinti soggetti, ma esclusivamente in funzione di verifica della efficienza dell'attività di ispezione, controllo, accesso, acquisizione dati ed informative, di competenza degli Uffici finanziari e della Guardia di Finanza: l'autorità gerarchicamente sovraordinata verifica cioè che la richiesta di accesso ai conti bancari sia effettivamente funzionale alla attività di verifica fiscale condotta nei confronti di un determinato contribuente

- conseguentemente la autorizzazione non necessita di alcuna specifica motivazione, in difetto di scelte discrezionali operate dal titolare dell'organo sovraordinato: non deve essere obbligatoriamente corredata dell'indicazione del

motivo, dello scopo o delle ragioni logiche e giuridiche poste a fondamento di essa o della preventiva richiesta, perché l'art. 51, secondo comma, n. 7, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nel testo introdotto con l'art. 18 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e l'art. 32, primo comma, n. 7), collegano l'esercizio del potere di richiedere l'indicata documentazione con il generale potere di controllo della dichiarazione

- l'atto autorizzativo è condizione di legittimità dell'esercizio della attività istruttoria, per cui la inesistenza del provvedimento si traduce in un vizio di legittimità dell'attività acquisitiva: ciò tuttavia non determina l'obbligo di necessaria allegazione del provvedimento all'atto impositivo (non rivestendo la autorizzazione alcuna funzione in ordine alla conoscenza dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa fiscale), nè l'obbligo di comunicazione del provvedimento al contribuente od al terzo intestatario del conto (obbligo non prescritto da alcuna norma, tenuto conto che la autorizzazione accede alla *"richiesta.....di dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto ed operazione effettuata..."* e che tale "richiesta" viene rivolta, non al titolare del conto ma al *"responsabile della struttura accentrata, della sede o dell'ufficio destinatario"*)
- non è configurabile nei confronti del Fisco un interesse tutelabile del contribuente alla "privacy" dei conti bancari proprio od intestati a terzi: *".....la tutela alla riservatezza dei dati bancari è definitivamente venuta meno con la eliminazione del segreto bancario nei confronti della Amministrazione finanziaria disposta dall'art. 18 della legge 30.12.1991 n. 413 che ha abrogato l'art. 35 del Dpr 29.9.1973 n. 600. Il Giudice delle Leggi era peraltro intervenuto a chiarire come "al segreto bancario, cui sono tradizionalmente tenute le imprese bancarie in relazione alle operazioni, ai conti e alle posizioni concernenti gli utenti dei servizi da esse erogati, non corrisponde nei singoli clienti delle banche una posizione giuridica soggettiva costituzionalmente protetta, né, men che meno un diritto*

della personalità, poichè la sfera di riservatezza con la quale vengono tradizionalmente circondati i conti e le operazioni degli utenti dei servizi bancari è direttamente strumentale all'obiettivo della sicurezza e del buon andamento dei traffici commerciali". La Corte costituzionale ribadiva in proposito come in tale materia la discrezionalità del Legislatore ordinario, ove fosse orientata a favore del segreto bancario, non potesse comunque intralciare l'attuazione delle esigenze costituzionali primarie quali la amministrazione della giustizia e l'accertamento degli illeciti fiscali, corrispondendo tale soluzione ad un corretto bilanciamento dei valori costituzionali "in base al quale i valori collegati al dovere di riserbo sui dati bancari sono sicuramente recessivi di fronte a quelli riferibili al dovere inderogabile imposto dall'art. 53 della Costituzione" (cfr. Corte cost. sentenza 18.2.1992 n. 51). La disciplina dettata dal Legislatore con gli artt. 32 Dpr n. 600/73 e 51 Dpr n. 633/72, in materia di attività ispettiva e di controllo degli Uffici finanziari, ha inteso risolvere la questione, conformemente alle indicazioni date dal Giudice delle Leggi, escludendo che la "riservatezza" dei dati, informazioni, notizie e documenti acquisiti dal contribuente o dagli enti con i quali quello intrattiene rapporti, ovvero anche da altri soggetti, possa costituire limite alla attività conoscitiva della Amministrazione finanziaria, venendo in rilievo le esigenze di tutela del contribuente solo nella successiva fase dell'utilizzo di tali dati ed informazioni, come può desumersi dalle disposizioni dell'art. 51co2 n. 6bis), ultima parte, Dpr n. 633/72 e dell'art. 32co1, n. 6bis), Dpr n. 600/73, che impongono al richiedente ovvero a colui che viene in possesso dei dati raccolti di "assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti". Quanto poi alla "scelta" dello strumento di indagine da utilizzare (la richiesta di dati e notizie indirizzata alla banca od alla società di intermediazione od a Poste italiane s.p.a., piuttosto che l'acquisizione di informazioni direttamente dal contribuente, ovvero l'invio di questionari, o piuttosto la richiesta di atti o documenti rivolta a notai od altri pubblici ufficiali, od ancora la richiesta rivolta a "qualsiasi soggetto" di fornire copia dei documenti attestanti operazioni negoziali svolte con il contribuente, ecc.) ed alla

individuazione del contribuente nei cui confronti acquisire tali informazioni, dati e documenti, vale osservare come, da un lato, le norme di legge pongano su di un piano di equivalenza gli indicati atti di ricerca ed acquisizione di conoscenze, essendo quindi rimessa a valutazioni di mera opportunità (non sindacabili) l'impiego dello o degli strumenti di indagine da adottare nel caso concreto; dall'altro non pare dubbio che l'attività ispettiva e di accertamento della Amministrazione finanziaria non debba travalicare nell'arbitrio: ma in assenza di indicazioni normative (ad eccezione dei criteri selettivi dei soggetti da sottoporre prioritariamente a verifica, fissati annualmente dal Ministro della Economia e delle Finanze; art. 51co1 Dpr n. 633/72) che indirizzino i controlli verso una certa categoria di soggetti piuttosto che verso un'altra, il singolo contribuente non può evidentemente dolersi che la verifica fiscale abbia riguardato la propria posizione anziché quella di altro contribuente (non essendo, pertanto, ravvisabile alcun obbligo di motivazione dell'atto iniziale del procedimento, e dunque, tanto meno dell'atto autorizzativo della richiesta di informazioni bancarie), salvo evidentemente il caso in cui l'esercizio delle competenze di controllo degli Uffici finanziari non si risolva nel compimento di un atto emulativo (volto esclusivamente allo scopo di nuocere) ovvero in un abuso di potere, avverso il quale il contribuente può insorgere con i mezzi di tutela apprestati dall'ordinamento (risarcimento del danno; querela o denuncia del fatto-reato).....” (cfr. **Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 14026 del 03/08/2012**)

- il contribuente non può peraltro dolersi della estensione delle indagini bancarie anche a conti e rapporti riferibili a soggetti terzi, in quanto dalle norme tributarie in esame non è dato individuare alcuna limitazione dell'attività di indagine, volta all'accertamento della evasione fiscale, ai soli conti correnti bancari e postali ed ai libretti di deposito intestati esclusivamente al soggetto contribuente, in quanto, come è stato efficacemente evidenziato con riferimento all'accesso ai conti intestati al coniuge del contribuente, una tale limitazione verrebbe illogicamente ad eludere lo scopo della stessa previsione normativa: ed infatti “*premesso che*

rappresenta un espediente "normale" l'intestazione a nome del coniuge di un conto corrente quando il contribuente sia soggetto a verifiche fiscali, non pare esservi dubbio che l'indagine sul conto corrente cointestato è senz'altro legittimata quando i coniugi sono co-dichiaranti; ma risulta del pari legittima siffatta indagine in ragione della connessione e della inerenza del conto intestato al coniuge al (conto intestato al) contribuente. Se la legge consente l'acquisizione delle garanzie prestate da terzi, a maggior ragione è consentita l'acquisizione di dati relativi a conti correnti del coniuge" (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 8683 del 17/06/2002; id. Sez. 5, Sentenza n. 13391 del 12/09/2003 -con riferimento ai conti dei singoli soci-).

Il primo motivo è dunque infondato, atteso che -come ammesso dai ricorrenti- la esistenza della autorizzazione non è in contestazione, rivestendo a tal fine efficacia probatoria fidefaciente la attestazione contenuta nel PVC della Guardia di Finanza in data 21.7.2000.

Il secondo motivo (violazione e falsa applicazione degli artt. 32co1 n. 2 Dpr n.600/73, 51co2 n. 2) Dpr n. 633/72, in relazione all'art. 360co1 n. 3c.p.c.) censura la sentenza di appello nella parte in cui la CTR afferma che il contraddittorio preventivo nel corso delle indagini bancarie costituirebbe una mera facoltà della Amministrazione finanziaria e che il contraddittorio in ogni caso risultava essere stato instaurato nella fase istruttoria, avendo agito la Guardia di Finanza, secondo le norme di legge, informando i contribuenti che erano stati quindi posti in grado di controdedurre, anche nel corso del successivo procedimento per adesione ex Dlgs n. 218/1997.

La esigenza del cd. "*contraddittorio preventivo*" tra il contribuente ed il Fisco (nel corso della fase della verifica che precede la emissione del provvedimento impositivo) tiene espressamente conto degli specifici riferimenti tratti dalla giurisprudenza comunitaria

secondo cui *“il rispetto dei diritti di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo”* (cfr. Corte giustizia 18.12.2008, causa C-349/07, Sopropè; id. 22.10.2013, causa C- 276/12, Sabou), ne segue che *“i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione”* (cfr. Corte di giustizia 24.10.1996, causa C-32/95 P, Lisrestal; id. 21.9.2000, causa C-462/98 P, Mediocurso; id. 12.12.2002, causa C-395/00, Cipriani; id. Sopropè, cit.; id. Sabou, cit.). Opportunamente il Giudice di Lussemburgo ha precisato che *“Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto comunitario, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità. Trattandosi dell'attuazione del principio in parola e, più in particolare, dei termini per esercitare i diritti della difesa, si deve precisare che, qualora non siano fissati dal diritto comunitario, come nella causa principale, essi rientrano nella sfera del diritto nazionale purché, da un lato, siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario”* (cfr. Corte giustizia 18.12.2008, causa C-349/07, Sopropè, punto 38; id. 10.9.2013, causa C-383/13, G. e R.; id. 22.10.2013 causa C-276/12, Sabou).

Principi di cui ha affatto attuazione questa Corte con le note sentenze rese a SS.UU. Sez. U, **Sentenza n. 26635 del 18/12/2009** (in materia di procedimento di accertamento condotto in base ai parametri standard), Sez. U, **Sentenza n. 18184 del 29/07/2013** (che, risolvendo il contrasto giurisprudenziale, ha fornito la interpretazione dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212) ed ancora in data Sez. U, **Sentenza n. 19667 del 18/09/2014** (in materia di procedimento di iscrizione ipotecaria in materia tributaria).

Orbene, indipendentemente dalla individuazione di un principio desumibile dall'ordinamento tributario inteso a introdurre il contraddittorio preventivo come elemento procedimentale necessario volto alla emanazione dell'atto impositivo, appare dirimente osservare che, nel caso di specie, la censura appare inconferente -e dunque inammissibile- rispetto alla statuizione impugnata avuto riguardo alla fattispecie concreta sottoposta all'esame dei Giudici di merito, risultando dagli atti che le indagini bancarie sono state svolte esclusivamente sui conti e depositi bancari intestati al socio accomandante Bonsignore Salvatore e su un unico deposito bancario intestato al socio accomandatario Lupo Giovanna.

Osserva in proposito il Collegio che, se da un lato alcuna indicazione viene fornita dai ricorrenti in ordine alla concreta applicazione della presunzione legale nei confronti della società di persone -sia in materia IVA che di II.DD.- in relazione ad eventuali operazioni rilevate sul deposito intestato alla Lupo (con conseguente difetto di autosufficienza del motivo), dall'altro lato, non sembra dubitabile che il presupposto per la instaurazione del contraddittorio "preventivo" che gli artt. 31co1, n.2), Dpr n. 600/73 e 51co2, n.2), Dpr n. 633/72 prevedono espressamente come eventuale (*"per l'adempimento dei loro compiti gli uffici possono invitare" i contribuenti "a comparire di persona...per esibire documenti e scritture...o per fornire dati, notizie e chiarimenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti"*): sulla mera discrezionalità accordata agli Uffici di convocare a chiarimenti il contribuente, l'orientamento giurisprudenziale può ritenersi consolidato -Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 14675 del 23/06/2006; id. Sez. 5, Sentenza n. 2821 del 07/02/2008; id. Sez. 5, Sentenza n. 24055 del 13/11/2009; id. id. Sez. 5, Sentenza n. 19692 del 2011; id. Sez. 5, Sentenza n. 11624 del 15/05/2013; id. Sez. 5, Sentenza n. 1857 del 29/01/2014; id. Sez. 5, Sentenza n. 1860 del 29/01/2014-) sia la incontestata titolarità, riferibilità o disponibilità, da parte del contribuente, dei conti e depositi verificati, il quale proprio in considerazione di tale circostanza (ossia del riconosciuto o non contestato collegamento con il conto bancario) appare l'unico soggetto in grado di poter fornire giustificazioni sulla provenienza e destinazione degli accrediti e dei prelievi rilevati sul conto, in ordine ai quali non risulta esservi corrispondenza con le scritture contabili d'impresa o con i dati indicati nella

dichiarazione fiscale. Diversamente laddove, come nel caso di specie, la tesi difensiva svolta fin dal primo grado dai contribuenti si esaurisca esclusivamente nella negazione di qualsiasi collegamento, o comunque riferibilità alla società di persone, delle somme transitate sui conti del terzo (Bonsignore Salvatore), cade la esigenza stessa di una contraddizione con il contribuente. Ed infatti tale assunto difensivo implica logicamente la attestazione di una assoluta mancanza di conoscenza da parte del contribuente della provenienza e destinazione delle somme movimentate sul conto formalmente intestato al terzo (collocandosi dunque "a monte" della applicazione della presunzione legale di imputazione a reddito imponibile dei movimenti rilevati sui conti e non giustificati, in quanto viene a prevenire la stessa formazione della prova legale, contestando alla radice la inesistenza di prove, anche presuntive, idonee a dimostrare che le somme rilevate sul conto del terzo -indipendentemente dalla loro giustificazione- siano in realtà riconducibili ad operazioni imponibili svolte nell'ambito dell'attività d'impresa della società), venendo in conseguenza meno proprio lo scopo cui tende la instaurazione del contraddittorio preventivo, in quanto volto a consentire al contribuente, titolare o comunque che ha la disponibilità del conto, di far pervenire all'Ufficio finanziario ulteriori elementi conoscitivi idonei a modificare od evitare la emissione del provvedimento impositivo.

Il motivo si palesa, pertanto, infondato

- sia in quanto i ricorrenti fanno valere il difetto di contraddittorio nei loro confronti, sebbene abbiano negato "a monte" la stessa riferibilità alla società delle somme transitate sul conto del terzo intestatario (Bonsignore)
- sia in quanto non appaiono pertanto legittimati a far valere l'eventuale difetto del contraddittorio preventivo che concerne un soggetto terzo (Bonsignore)

Il **terzo motivo** (violazione e falsa applicazione degli artt. 2700 e 2730 c.c., degli artt. 32co1, n. 2, Dpr n. 600/73 e dell'art. 51co2, n. 2, Dpr n.633/72, in relazione all'art. 360co1, n. 3 c.p.c.) è

inammissibile in quanto viene a censurare come vizio di errore di diritto, l'apprezzamento compiuto dal Giudice di merito in ordine alla efficacia probatoria delle risultanze istruttorie (in particolare delle dichiarazioni rese a verbale dal socio accomandante e dal socio accomandatario in ordine alla parziale riferibilità alla società dei movimenti bancari rilevati sui conti del Bonsignore), e dunque un accertamento in fatto che avrebbe dovuto essere impugnato in relazione al differente vizio di legittimità di cui all'art. 360co1 n. 5 c.p.c.

Peraltro il motivo ove rivolto ad impedire l'applicazione della presunzione legale in relazione agli addebiti per i quali il Bonsignore aveva fornito indicazioni circa i destinatari, si palesa inammissibile per difetto di interesse, atteso che tali importi erano stati ritenuti giustificati dal primo giudice e dunque non imputati ad imponibile ai fini IVA, statuizione confermata dal Giudice di appello che aveva rilevato al riguardo come anche *"l'Ufficio con le proprie controdeduzioni in appello non ritiene comunque di insistere nel recupero degli importi ritenuti giustificati dai primi giudici"* (cfr. sentenza CTR, motivaz., pag. 10).

Con il **quarto motivo** (violazione e falsa applicazione dell'art. 3co1 Dlgs n. 472/1997, in reazione all'art. 360co1 n. 3 c.p.c.) la sentenza di appello viene censurata in quanto non avrebbe considerato lo iatus temporale tra l'abrogazione -disposta dall'art. 16co1 lett. a) del Dlgs 18.12.1997 n. 471- della norma sanzionatrice originariamente prevista, per acquisti effettuati senza fatturazione, dall'art. 41, comma 6, Dpr n. 633/72, e la nuova norma sanzionatrice del medesimo illecito, di cui all'art. 6co8 del Dlgs n. 471/1997, entrata in vigore il 1° aprile 1998, la cui applicazione retroattiva era preclusa dall'art. 3co1 del Dlgs n. 472/1997.

Il motivo è inammissibile per genericità e tautologia del quesito di diritto ex art. 366 bis c.p.c. e comunque per difetto di specificità, non essendo argomentata in diritto l'affermazione per cui illeciti tributari commessi sotto la vigenza della norma

sanzionatoria abrogata e sostituita dalla nuova disciplina normativa delle sanzioni tributarie, verrebbero ad essere considerati non punibili, non essendo dato evincere dalle disposizioni dell'art. 16 e dell'art. 17 del Dlgs n. 471/1997 l'asserita soluzione di continuità nella efficacia delle norme abrogata e sopravvenuta, atteso che l'entrata in vigore del decreto legislativo n.471/1997, e dunque anche della disposizione espressamente abrogativa dell'art. 41co6 Dpr n. 633/72, è invariabilmente fissata alla data 1 aprile1998 dall'art. 17, senza distinzione tra l'entrata in vigore della nuova norma sanzionatrice e la entrata in vigore della norma espressamente abrogativa.

Il **quinto motivo** (violazione art. 52co1 Dpr n. 917/1986, vecchia formulazione, e dell'art. 53 Cost., ex art. 360co1 n. 3 c.p.c.) sottopone la questione della deducibilità degli importi "prelevati" dal conto -formalmente intestato a soggetto terzo-, ritenuti manifestazione dell'attività economica svolta dalla società di persone, dal reddito imponibile d'impresa della società, in quanto somme prelevate per effettuare acquisti di beni e servizi inerenti l'attività d'impresa.

Il motivo è infondato.

Premesso che la attribuzione a reddito imponibile di tutte le somme non altrimenti giustificate rilevate sul conto bancario del quale è stata accertata la disponibilità sostanziale da parte della società, indipendentemente se versamenti o prelievi, è oggetto di prova legale (art. 32co1 n. 2) Dpr n.600/73; art. 51co2n. 2) Dpr n. 633/72), osserva il Collegio che erroneamente è stata richiamata, dai ricorrenti, a supporto della rideterminazione del reddito imponibile mediante deduzione in misura percentuale forfetaria dei costi di produzione, la pronuncia della **Corte costituzionale in data 8.6.2005 n. 225**, atteso che la questione esaminata dal Giudice delle Leggi concerneva la specifica ipotesi di accertamento fiscale condotto con "*metodo induttivo puro*" ai sensi dell'art. 39co2 Dpr n. 600/1973 (in relazione al quale i maggiori redditi possono essere

determinati in base a presunzioni anche prive dei requisiti ex art. 2729 c.c.), mentre nel caso di specie la determinazione del reddito imponibile trova fondamento in un “*accertamento analitico*”, essendo stati imputati a ricavi -non dichiarati dalla società- derivanti dall’esercizio della attività di impresa gli importi dei prelievi e versamenti registrati sui conti e libretti bancari formalmente di pertinenza dei soci, con la conseguenza che l’onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti nella determinazione dell’imponibile grava interamente sul contribuente (cfr. Corte cass. V sez. 30.7.2002 n. 11240; id. 9.9.2005 n. 18016; id. 5.12.2007 n. 25365; id. 25.2.2010 n. 4554; id. 30.12.2010 n. 26480. Vedi Corte cass. V sez. 30.11.2011 n. 25502 secondo cui la prova cui è onerato il contribuente può essere anche meramente logica), senza che si possa o debba procedere alla deduzione presuntiva di tali componenti negativi di reddito (cfr. Corte cass. V sez. 23.6.2006 n. 14675; id. 7.2.2008 n. 2821).

In conclusione il ricorso deve essere rigettato e le parti ricorrenti condannate alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità liquidate in dispositivo

P.Q.M.

La Corte :

- rigetta il ricorso e condanna le parti ricorrenti alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità che liquida in € 10.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso nella camera di consiglio 13.1.2015