

10590 11



ESENTE DA REGISTRAZIONE  
AI SENSI DEL D.M. 26/4/1986  
N.131 TAB. ALL. B - N. 5  
MATERIA TRIBUTARIA

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

Oggetto

TRIBUTI

R.G.N. 17581/2006

Cron. 10590

Rep.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. FERNANDO LUPI - Presidente - Ud. 30/03/2011
- Dott. MARIAIDA PERSICO - Consigliere - PU
- Dott. VINCENZO DIDOMENICO - Consigliere -
- Dott. ANTONINO DI BLASI - Consigliere -
- Dott. ETTORE CIRILLO - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 17581-2006 proposto da:

, in proprio e nella qualità

di legale rappresentante della Società

elettivamente domiciliato in

21, presso lo studio dell'avvocato

rappresentato e difeso dall'avvocato

studio in

(avviso postale), giusta delega in calce;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro



2011

999

tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 174/2004 della COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di PESCARA, depositata il 14/04/2005;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 30/03/2011 dal Consigliere Dott. ETTORE CIRILLO;

udito per il resistente l'Avvocato RANUCCI, 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

Il 14 aprile 2005 la CTR Abruzzo (sez. Pescara) ha accolto l'appello proposto dall'Ufficio nei confronti della " " S.a.s di

nonché nei confronti di quest'ultimo, confermando l'avviso di accertamento notificato il 29 novembre 2001 per IVA 1996.

Ha motivato la decisione ritenendo che: a) la G.d.F., autorizzata dall'Ufficio del P.M. all'accesso domiciliare nei confronti di per la

ricerca di documenti utili alla verifica fiscale avviata nei confronti della società, aveva rilevato che

, fratello dell'amministratore, alle prime luci del 7 luglio 1998 era intento a caricare sulla sua autovettura contenitori e una busta di plastica prelevati dall'abitazione del suddetto amministratore; b) , una volta avuta la presenza del proprio difensore aveva spontaneamente aperto il bagagliaio e consegnato alla G.d.F. il relativo contenuto; c) l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica s'intendeva estesa anche ai luoghi di provvisoria custodia dei documenti da ricercare, tanto più che, nei pressi del domicilio di accesso, era in corso il flagrante tentativo di sottrarli alla ricerca; d)



l'eventuale irrituale acquisizione dei documenti da parte della G.d.F. non ne impediva la legittima utilizzazione ai fini dell'accertamento fiscale mancando un espresso divieto legale; e) la documentazione rinvenuta (schede manoscritte a uso interno intestate a ogni singola operatrice di sala, riportanti - tra l'altro - i giorni effettivi di lavoro e il numero delle consumazioni proposte ed effettuate dai clienti) era "senza meno attendibile".

Ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, in proprio e per la ; l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

01. Con il primo motivo, il ricorrente denuncia "violazione degli artt.52 del d.P.R. n.633/72, 12 della legge n.212/2000, art.360 c.p.c., punto 5) per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio". Assume che l'assenza di uno specifico provvedimento giudiziario che autorizzasse la perquisizione dell'autovettura di un terzo, ancorché fratello dell'amministratore della società sottoposta a verifica fiscale, rendeva illegale l'acquisizione dei do-



cumenti sociali, pure se ottenuta dal G.d.F. con la finale collaborazione del consegnatario; ciò infirmava l'intero procedimento e il particolare il suo atto conclusivo (l'avviso di accertamento), per violazione dell'art.52 del d.P.R. 633, interpretato alla luce dell'art.14 Cost. e dell'art.191 c.p.p.. Sostiene, inoltre, che l'autorizzazione giudiziaria, oltre che essere riferita all'abitazione di

Nicole e non all'autovettura di

, era illegittima perché carente di motivazione circa la sussistenza di "gravi indizi di violazione delle norme fiscali. Rileva, infine, che il giudice d'appello non aveva considerato le garanzie per il contribuente previste dall'art.12 della legge 212.

02. Il motivo è va disatteso sotto plurimi profili.

Dalla sentenza d'appello si apprende che con il ricorso di prime cure: i)era stata eccepita l'illegittimità dell'accertamento, per violazione dell'art.54, comma 5, del d.P.R. 633 del 1972, dell'art.3 della legge 241 del 1990 e dell'art.12 della legge 212 del 2000, in quanto l'atto impositivo era basato su un processo verbale non allegato e su dichiarazioni rese ai verificatori senza la presenza del difensore; ii)era stato, inoltre, eccepito che



l'obbligo di presentazione della dichiarazione era sorto solo a partire dal 1998, quando la società aveva optato per il regime ordinario; iii) era stata, infine, sostenuta la carenza dei presupposti oggettivi per l'applicazione delle sanzioni. Dalla lettura della sentenza d'appello appare che sia stata la CTP ha sollevare la questione dell'illegittima acquisizione di documenti rinvenuti nell'autovettura di un terzo, estraneo alla società; sul punto, si apprende sempre dal contenuto della pronunzia, si è appuntata l'attenzione dell'Ufficio appellante. Di contro, nel ricorso per cassazione (pag.4) si sostiene che la questione sarebbe stata sollevata nel ricorso introduttivo (come 3° motivo di 5).

03. Sennonché detta questione e con essa le altre questioni sostanziali e procedurali entrano nell'odierno dibattito di legittimità senza che, nella enunciazione del motivo, sia stata fatta la trascrizione delle parti salienti dell'atto impositivo, del quale è negata la correttezza motivazionale e procedimentale, nonché degli altri atti presupposti (decreto PM, verbale perquisizione, etc.), tutti complessivamente ritenuti dalla stessa parte ricorrente rilevanti ai fini della decisione; lo stesso dicasi

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long, sweeping tail.



per gli atti processuali invocati. In base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art.366 c.p.c., qualora la parte ricorrente censuri la sentenza d'appello sotto il profilo della congruità del giudizio espresso su motivazione e legalità di un avviso di accertamento, il quale è atto amministrativo la cui motivazione, comprensiva dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo giustificano, costituisce imprescindibile requisito di legittimità dell'atto stesso, è necessario, a pena d'inammissibilità, che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto atto che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi dal giudice di merito, nonché degli atti presupposti e/o richiamati, al fine di consentire alla Corte di esprimere il suo giudizio esclusivamente in base al ricorso medesimo [Sez. trib., 14 settembre 2007, n.19208 - Guida al diritto 2007,46,75; 13 agosto 2004, n.15867 - Giust. civ. Mass. 2004,7-8].

04. Analogamente è imposto alla parte ricorrente dall'art.366 c.p.c., riguardo agli atti processuali su cui si fonda il ricorso, l'onere di trascriverli nella loro completezza con riferimento alle parti oggetto della doglianza [Sez.I, 22 febbraio 2008, n.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long vertical stroke extending downwards.



4527 - Guida al diritto 2008,19,53; Sez.III, 23 marzo 2010, n.6937 - Giust. civ. Mass. 2010,3,418]. Anche in punto di atti processuali il motivo difetta di specifica autosufficienza.

05. Il motivo è viziato anche sotto altro profilo. Il ricorso per cassazione è un giudizio a critica vincolata. Ogni motivo, per essere ammissibile, deve corrispondere a uno dei motivi indicati dall'art.360, comma 1, ai numeri da 1 a 5; al riguardo è onere della parte inquadrare la deduzione [Sez. III, 21 marzo 2008, n.7697 - Guida al diritto 2008,23,95; 04 marzo 2010, n.5207 - id. 2010,15,66]. Deriva da quanto precede che - qualora il ricorso precisi al riguardo che la deduzione del motivo avviene solo sotto il profilo specifico del n.5 per "omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione" - è sotto questo solo aspetto che va riguardata la censura mossa alla sentenza d'appello.

06. Orbene, per poter configurare il vizio di motivazione su un asserito punto decisivo della controversia è necessario un rapporto di causalità fra la circostanza che si assume trascurata e la soluzione giuridica data alla controversia, tale da far ritenere che quella circostanza, se fosse stata considerata,

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long, sweeping tail that extends downwards and to the left.





avrebbe portato ad una diversa soluzione della vertenza [Sez. III, 29 settembre 2006, n.21249]. Il vizio di cui all'invocato art.360 n.5 cod. proc. civ., sussiste solo se nel ragionamento del giudice di merito, quale risulta dalla sentenza, sia riscontrabile il mancato o deficiente esame di punti decisivi della controversia, e non può invece consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte (Sez.III, 19 gennaio 2006, n.1014)].

07. Nella sintesi finale del motivo, il fatto controverso rispetto al quale la motivazione sarebbe stata omessa e sarebbe comunque contraddittoria è rappresentato dalla "mancata opposizione della persona terza" che, secondo la parte contribuente, "non equivale a consenso all'accesso operato al di fuori delle previsioni legislative"; peraltro, a suo dire, il consenso sarebbe "privo di rilievo giuridico non essendo richiesto o preso in considerazione da nessuna norma di legge". Inoltre, prosegue la parte ricorrente, la CTR avrebbe omesso di motivare quanto al fatto che il decreto di perquisizione del Procuratore della Repubblica di Lanciano "non riportava le dovute motivazioni".

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long, sweeping tail that extends downwards and to the left.



08. Il mezzo non coglie nel segno, atteso che il risultato interpretativo compiuto dai giudici d'appello è plausibile nel suo apprezzamento complessivo dei fatti relativi al reperimento della documentazione extra contabile dalla società nell'autovettura del fratello dell'amministratore. Il risultato interpretativo diverso, inammissibilmente sollecitato nel ricorso, non scaturisce da elementi fattuali non considerati o malamente considerati, bensì da una diversa lettura ermeneutica dell'art.52 d.P.R. cit., estranea al controllo di legalità sul procedimento giustificativo della decisione sul fatto, che costituisce lo stretto perimetro nel quale è denunciabile il vizio di cui all'art.360 n.5 cod. proc. civ..

09. Orbene, per come è formulato, il mezzo non consente un controllo rigorosamente di legalità. Si è recentemente chiarito che è legittimo l'avviso fondato su "brogliacci" rinvenuti nell'autovettura del contribuente, pur se acquisita senza la prescritta autorizzazione della Procura della Repubblica, allorché tale documentazione sia rinvenuta all'interno di automezzo utilizzato per l'esercizio dell'attività (Sez. trib., 05 febbraio 2011, n.2804 - Diritto & Giustizia 2011). In passato si era già precisato che

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long, sweeping tail.



è legittima la rettifica della dichiarazione della società contribuente fondata su documentazione extra-contabile rinvenuta all'interno dell'autovettura dell'amministratore, sottoposta a controllo da una pattuglia della G.d.F. senza autorizzazione del Procuratore della Repubblica, in quanto l'autovettura stessa non era in quel momento adibita ad uso meramente personale o al trasporto per conto terzi ed era da ritenersi, invece, un bene "appartenente" all'impresa (Sez. trib., 03 luglio 2003, n.10489 - Foro it. 2003,I,2618). Nella specie dalla sentenza impugnata, a seguito di accertamento di fatto compiuto dal giudice di merito e insindacabile in sede di legittimità, risulta che "giunti presso l'abitazione del

, i militi notarono che una persona, identificata poi nel fratello dell'amministratore della società,

, era <intento ad asportate presumibilmente dall'appartamento di con-tenitori in plastica e una busta di plastica contenenti documentazione presumibilmente contabile relativa alla attività esercitata da quest'ultimo> e a riporli nel bagagliaio della autovettura di sua proprietà". Dunque, quando alle sei del mattino i militi



della G.d.F. si sono portati presso l'abitazione di

e hanno notato il sospetto

trasbordo di documentazione nella vettura di

, questa non era in quel momento adibita a uso personale, ma al trasporto di documentazione dell'azienda in verifica. Era, quindi, un veicolo di fatto - e in quel particolare momento - riferibile all'impresa e al suo amministratore, non differendo funzionalmente la struttura di tale veicolo da qualsiasi altro luogo chiuso idoneo a ricevere ed occultare cose, comunque, attinenti all'impresa stessa. Ne deriva che - non essendosi dovuto procedere all'apertura coattiva di plichi sigillati, borse e simili - non era necessaria una ulteriore e specifica autorizzazione, il che assorbe in sé ogni altra questione e rende l'apparato censorio inadeguato a elidere l'iter argomentativo dei giudici d'appello.

10. Con il **secondo motivo**, la parte ricorrente denuncia "violazioni: art.3 l. 241/90 - artt.54 e 56 d.P.R. 633/72 - art.7 L. 212/2000 - art.360 c.p.c. punto 3 - violazione falsa applicazione di norme di diritto - mancata motivazione". Lamenta che i giudici d'appello, negando la nullità dell'avviso di accertamento, non hanno considerato che esso mancherebbe di



chiarezza (artt.3 l. 241, 56 d.P.R. 633, 7 L. 212 cit.), rinvia a un non precisato p.v.c. (art.54 d.P.R. 633 cit.), è privo della deduzione specifica dell'iter che porta a determinare le imposte evase con particolare riguardo al fatto se le schede manoscritte si riferissero a dipendenti in forza alla società contribuente.

11. La censura pecca di autosufficienza, incorrendo nel medesimo vizio rilevato in ordine al primo motivo, alle cui argomentazioni si rinvia.

12. La questione, inoltre, pecca di novità non rientrando nel contenuto del ricorso introduttivo, per come sintetizzato nel ricorso per cassazione, e non essendo chiaro se e come essa sia stata introdotta nel giudizio di merito. L'art.24 d.lgs. 546 (a differenza di quanto previsto dal previgente art. 19-bis del d.P.R. 636) subordina l'integrazione dei motivi iniziali alla ricorrenza di specifici presupposti di fatto (deposito di documenti non conosciuti) e al rispetto dei termini e modi previsti dalla norma stessa, mentre le memorie di cui all'art. 32 hanno solo natura illustrativa, assimilabile alle

13.motivifine, anche qui l'apparato censorio appare ina-



deguato a elidere la decisione dei giudici d'appello. E' pacifico, sin dalla costituzione dell'Ufficio in prime cure, che "al contribuente è stato regolarmente notificato il p.v.c. in data 26.08.1998 redatto dalla Guardia di Finanza di Ortona con consegna al sig.

" (così ric. Cass. pag. 5). La parte ricorrente non ha mai contestato di non aver ricevuto la notifica del p.v.c. in data 26.08.1998, ma ha solo affermato e non dimostrato che "al contribuente sono stati notificati diversi p.v.c.".

14. Questo Collegio ritiene, invece, di dover dare continuità all'orientamento secondo cui - con indubbia razionalità e principio di generale applicabilità - il difetto di motivazione dell'atto impositivo non può condurre alla dichiarazione di nullità, allorché esso sia stato impugnato dal contribuente il quale abbia dimostrato in tal modo di avere piena conoscenza dei presupposti dell'imposizione, per averli puntualmente contestati, e abbia omesso di allegare e specificamente provare quale sia stato in concreto il pregiudizio che l'eventuale vizio dell'atto abbia determinato al suo diritto di difesa (Sez. Un., 14 maggio 2010, n.11722; cfr. Sez. trib., 11 marzo 2011, n. 5850 - Diritto & Giustizia 2011)



15. Giova poi osservare che la cosiddetta contabilità "in nero", risultante da appunti personali e informali dell'imprenditore, costituisce valido elemento indiziario dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge (cfr. tra le tante Cass. 2008/17627, 2006/1987, 2001/11459). Deve ritenersi, cioè, che tra le scritture contabili vadano ricompresi tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, singoli atti d'impresa ovvero rappresentino il risultato economico dell'attività svolta, mentre spetta al contribuente fornire prove in senso contrario (cfr. tra le tante Cass. 2006/25610, 2006/19329; 2003/19598).

16. Il ricorso va dunque rigettato; le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna la parte ricorrente al rimborso delle spese del presente giudizio liquidate in € 3.500 per onorario, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 30 marzo 2011.

**Il Consigliere Estensore**

**Dott. Ettore Cirillo**

**Il Presidente**

**Dott. Fernando Lupi**



DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL 13 MAG. 2011

CANCELLIERE B/3  
Laura *Martino*

ESENTE DA REGISTRAZIONE  
AI SENSI DELL'ART. 16/4/1986  
D.L. 1131 TAB. ALL. B - N. 5  
CANCELLERIA TRIBUTARIA