

Agenda del professionista: sulla utilizzazione, ai fini accertativi, delle annotazioni extracontabili

di Federico Maurizio d'Andrea

La Corte di Cassazione, Sez. I Civile (Sent. n. 11802 del 21/11/1998 **riportata a pag. 726**), si è recentemente espressa su una tematica di massima attualità, ponendo termine ad una vicenda lunga e complessa e relativa alla legittima utilizzazione ai fini fiscali di dati acquisiti nel corso di un'attività di polizia giudiziaria - concernente ipotesi di reati non fiscali - dalla Guardia di Finanza.

Il fatto

La Guardia di Finanza aveva eseguito una perquisizione nei confronti dell'avvocato G. B. nell'ambito di un procedimento penale relativo al reato di sofisticazione di vini.

Nel corso di questo intervento, i militari operanti avevano rinvenuto alcune agende che funzionavano come una sorta di contabilità parallela dell'avvocato, essendovi in esse riportati nominativi dei clienti, gli importi percepiti, la causale (saldo, acconto, nota spese), la data.

Sequestrate le agende, la Guardia di Finanza chiedeva, alla Autorità Giudiziaria, l'autorizzazione per usare i dati ai fini fiscali.

Ottenuta l'autorizzazione, veniva redatto il processo verbale di accertamento, contro il quale l'avvocato presentava ricorso, sostenendo, in sintesi, che le annotazioni e gli importi si riferivano non a prestazioni professionali, ma a fonti di diversa natura in parte erano relativi ad un'azienda agraria, in parte

erano prestiti di amici per fronteggiare una disastrosa situazione debitoria.

La Commissione di 1° grado (**riportata a pag. 715**) accolse quasi integralmente i ricorsi dell'avvocato.

La Commissione di 2° grado, viceversa, riformò le statuizioni di primo grado e dichiarò che la gran parte delle somme riportate sulle agende documentava introiti professionali.

La Commissione Centrale ha respinto il ricorso dell'avvocato.

La Cassazione ha rigettato il ricorso proposto dall'avvocato e ha confermato la decisione della Commissione Centrale.

La decisione di 1° grado

La Commissione ha accolto i ricorsi del contribuente, motivando, in sintesi, che:

• *“... nell'acquisizione dei mezzi di prova in sede di verifica ed accertamento tributari, la Guardia di Finanza e gli Uffici impositori hanno l'obbligo di attenersi al principio di legalità di cui alla norma prevista dall'art. 52 DPR n. 633/72, richiamata dall'art. 33 DPR n. 600/73; a quel principio cioè in forza del quale essi devono osservare le garanzie di procedura previste dalla legge e poste a tutela dei diritti inviolabili del cittadino; il che comporta l'impossibilità di riconoscere efficacia probatoria ad atti e documenti “comunque acquisiti”, quando l'acquisizione*

avvenga appunto, senza il rispetto delle norme di procedura di cui ora si è detto.”;

- “In altri termini accesso, ispezione ed acquisizione ai fini tributari sono attività, *rectius*, atti tra loro strettamente collegati nel senso che l’accesso regolarmente autorizzato e legittimamente eseguito, è in funzione strumentale rispetto alla successiva acquisizione degli elementi probatori, la cui efficacia ed utilizzabilità è quindi intimamente connessa alla fase preliminare dell’autorizzazione *ex art. 52 citato*.”

La mancanza di quest’ultima determina pertanto, vizio del procedimento di reperimento e di acquisizione delle prove concernenti la pretesa violazione tributaria, con conseguente inutilizzabilità delle medesime, rilevabile anche d’ufficio, dal Giudice Tributario.”;

- “si osserva, per giurisprudenza ormai pacifica, che nel contenzioso tributario compete sempre all’Amministrazione tributaria l’onere di dare la prova dei fatti costitutivi del credito erariale dedotto in contestazione ed integrante l’oggetto dell’atto impositivo reclamato dal contribuente ai sensi degli articoli 15 e seguenti D.P.R. 26.10.1972, n. 636”;

- “orbene nel caso di specie non sussiste prova certa in senso legale, anche per le considerazioni dei fatti espressi dal ricorrente in cui inquadrare il contenuto delle annotazioni delle sei agende, che le somme annotate e ritenute corrispettivi dai verbalizzanti, possano considerarsi con certezza relativi all’attività professionale del ricorrente”;

- “le semplici annotazioni delle sei agende non portano e non provano in modo incontrovertibile la sussistenza di corrispettivi non fatturati ed omessi”;

- “in conclusione la Commissione ritiene di dover affermare che nel caso di specie le semplici annotazioni contenute nelle agende non possano costituire da sole prova certa di operazioni professionali espletate dall’avvocato G. B. con riscossione di corrispettivi non fatturati: in altri termini non può essere attri-

buita efficacia probatoria determinante ed incontrovertibile alle annotazioni contenute nelle sei agende”.

Tematiche trattate e analisi della decisione della Commissione di 1° grado

L’elemento centrale della controversia attiene all’utilizzabilità ai fini fiscali dei dati acquisiti nel corso di un altro procedimento penale.

Sembra importante evidenziare preliminarmente che le norme di riferimento sono, come noto, gli articoli 63 del D.P.R. 633/1972 e 33 del D.P.R. 600/1973, ai sensi dei quali «*La Guardia di finanza ... previa autorizzazione dell’autorità giudiziaria in relazione alle norme che disciplinano il segreto utilizza e trasmette agli uffici documenti, dati e notizie acquisiti direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell’esercizio dei poteri di polizia giudiziaria*».

Tale norma, sebbene molto chiara, continua, evidentemente, a creare problemi di carattere interpretativo se ancora alcune commissioni tributarie offrono interpretazioni come quella della Commissione di 1° grado di Asti (**riportata a pag. 715**).

Trattasi, infatti, di *norma a valore meramente procedimentale* che legittima l’utilizzazione a fini fiscali di dati - evidentemente rilevanti agli stessi fini - acquisiti nel corso dell’attività di polizia giudiziaria; la norma non ha valore sostanziale, ma disciplina soltanto i “passi” procedurali che conducono alla legittima utilizzazione fiscale dei dati stessi.

Ed è una disposizione che, peraltro, si coniuga perfettamente con altre norme rinvenibili nell’ordinamento giuridico vigente: cito, per tutte, l’articolo 3-ter del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 (1), e l’articolo 36, ultimo comma, del D.P.R. 600/1973 (2).

Da tali disposizioni emerge, come dato di fondo, l’unicità dell’ordinamento giuridico e la considera-

Nota (1) — Art. 3-ter (Comunicazione e utilizzazione dei dati) - 1. Omissis. 2. Omissis. 3. In deroga all’obbligo del segreto d’ufficio, i dati ricevuti dall’UIC sono trasmessi con le modalità previste dall’articolo 7, comma 1, all’amministrazione finanziaria, che li utilizza per i propri fini istituzionali; omissis.

Nota (2) — Art. 36 (Trasmissione di atti e notizie) - 1. Omissis. 2. Omissis. 3. Omissis. 4. I soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza nonché gli organi giurisdizionali civili e amministrativi che, a causa o nell’esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie devono comunicarli direttamente ovvero, ove previste, secondo le modalità stabilite da leggi o norme regolamentari per l’inoltro della denuncia penale, al comando della Guardia di finanza competente in relazione al luogo di rilevazione degli stessi, fornendo l’eventuale documentazione atta a comprovarli.

zione che i dati acquisiti nell'esercizio di altre attività possano e debbano essere utilizzati anche ai fini fiscali.

Non è quindi corretto sostenere, come pure ha fatto la Commissione tributaria di 1° grado, che *"...nell'acquisizione dei mezzi di prova in sede di verifica ed accertamento tributari, la Guardia di Finanza e gli Uffici impositori hanno l'obbligo di attenersi al principio di legalità di cui alla norma prevista dall'art. 52 DPR n. 633/72, richiamata dall'art. 33 DPR n. 600/73; a quel principio cioè in forza del quale essi devono osservare le garanzie di procedura previste dalla legge e poste a tutela dei diritti inviolabili del cittadino; il che comporta l'impossibilità di riconoscere efficacia probatoria ad atti e documenti 'comunque acquisiti', quando l'acquisizione avvenga appunto, senza il rispetto delle norme di procedura di cui ora si è detto"*.

Nel caso di specie, la Guardia di Finanza ha operato nell'ambito dell'osservanza del *principio di legalità* che, al contrario, avrebbe violato laddove non avesse proceduto al sequestro delle agende e alla consequenziale utilizzazione ai fini fiscali dei dati ivi rinvenuti.

In altre parole, non è seriamente pensabile che i militari della Guardia di Finanza - così come gli operatori delle altre Forze di Polizia - possano *"fingere di non vedere"* documentazione che, immediatamente, appare rilevante ai fini fiscali: le leggi vigenti impongono, viceversa, che i dati vengano acquisiti per la loro successiva utilizzazione.

Lascia davvero di stucco l'affermazione dei giudici di 1° grado quando arrivano a sostenere che *"nel caso in cui la perquisizione sia autorizzata ai fini penali, non può l'agente che vi procede reperire ed acquisire dati ed elementi che non siano finalizzati al raggiungimento dello scopo perseguito col provvedimento di autorizzazione. Non possono, quindi, essere acquisiti documenti rilevanti solo ai fini di presunte violazioni tributarie"*.

Le norme non pongono limiti a questo potere - dovere: al contrario, ne impongono l'acquisizione e la successiva utilizzazione, subordinandole semplicemente all'autorizzazione dell'autorità giudiziaria che potrà non concederla soltanto nel caso in cui ciò possa costituire violazione del segreto delle indagini e, quindi, recare nocimento all'attività di polizia giu-

diziaria che si sta espletando.

In sintesi, una volta che i dati (in questo caso, le agende) sono stati acquisiti nel corso di una perquisizione legittimamente disposta ed eseguita — a prescindere da quali siano i reati che nel concreto si stanno perseguendo — si verte in una fattispecie di legittima acquisizione dei dati stessi: non si tratta, come pure ha sostenuto la commissione tributaria di Asti, di atti e documenti *"comunque acquisiti"*, in quanto l'acquisizione è avvenuta con il pieno rispetto delle norme di procedura codificate sia nel codice di procedura penale, sia nella normativa tributaria.

Una volta acquisiti legittimamente i dati, gli stessi devono poter essere utilizzati ai fini fiscali: l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria in relazione alle norme che disciplinano il segreto serve soltanto a far (legittimamente) transitare i dati dal procedimento penale a quello tributario.

In altre parole, una volta ottenuta l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria si fuoriesce dal procedimento penale e trovano applicazione le norme tributarie (in particolare, il DPR 633/1972 e il DPR 600/1973) che disciplinano l'attività di verifica e di accertamento.

È, di conseguenza, corretto che i militari della Guardia di Finanza eseguano, se del caso, un accesso ai fini fiscali (senza che, peraltro, esista un obbligo in tal senso) per l'accertamento delle imposte e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni: e sarebbe davvero illogico non consentire che, in tale attività, gli organi di controllo utilizzino documentazione attinente allo stesso soggetto, acquisita nei suoi confronti e alla sua presenza, sebbene in un contesto diverso (attività di polizia giudiziaria) e precedente.

Ma la diversità del contesto e il fatto che l'acquisizione dei dati nel corso dell'attività di polizia giudiziaria **preceda** la loro utilizzazione ai fini fiscali sono proprio le ipotesi disciplinate nelle norme citate, costituiscono la loro giustificazione unica e incontrovertibile e conferiscono un senso alla esistenza delle norme stesse.

Affatto speciosa appare, allora, la ricostruzione fornita dalla Commissione di 1° grado di Asti che, nell'ambito dell'attività di polizia giudiziaria, sembra distinguere l'attività svolta ai fini del perseguimento di reati fiscali da quella svolta ai fini del perseguimento di reati non fiscali.

Tale distinzione appare davvero al di fuori del contesto normativo, in quanto le norme che ho ricordato (articoli 63 del D.P.R. 633/1972 e 33 del D.P.R. 600/1973) si riferiscono all'attività di polizia giudiziaria *tout court*, senza creare artificiose sotto categorie della stessa attività.

E qualora ciò non bastasse, sottolineo che, se così non fosse, non si spiegherebbe in alcun modo il richiamo all'attività di polizia giudiziaria svolta da altre Forze di polizia che, notoriamente, non hanno, tra i loro primari fini istituzionali, il perseguimento di reati fiscali (3).

Se mai, le obiezioni devono essere condotte in altro ambito e su altri argomenti: ad esempio, in sede tributaria, deve valutarsi se le prove raccolte siano sufficienti a fondare la pretesa fiscale o se, viceversa, vi sia necessità di ulteriori riscontri.

Ma nel caso in esame — e in tutti quelli ad esso simili — è ben difficile comprendere come un'agenda di un professionista nella quale sono annotati date, nominativi, importi, causale degli stessi importi, non sia da considerare, di per sé, una "contabilità" parallela.

Se in un'ipotesi del genere non siamo di fronte ad una contabilità nera, devo ammettere di non essere nelle condizioni di comprendere cosa sia una contabilità parallela e come l'esistenza della stessa debba essere provata (tuttavia, nella decisione di 1° grado, si legge che *“le semplici annotazioni delle sei agende non portano e non provano in modo incontrovertibile la sussistenza di corrispettivi non fatturati ed omessi ... in conclusione la Commissione ritiene di dover affermare che nel caso di specie le semplici annotazioni contenute nelle agende non possono costituire da sole prova certa di operazioni professionali espletate dall'avvocato G. B. con riscossione di corrispettivi non fatturati: in altri termini non può essere attribuita efficacia probatoria deter-*

minante ed incontrovertibile alle annotazioni contenute nelle sei agende”).

Al di là di ogni altra considerazione, appare davvero poco credibile (almeno per me, ma non, evidentemente, per la Commissione di 1° grado di Asti) che nelle agende sequestrate non vi fossero annotati corrispettivi dell'attività professionale ma *“in gran parte, annotazioni di comodo e fantasiose effettuate dalla moglie, ad arte per “gonfiare” una posizione economica non certo florida per tenere tranquilli i diversi creditori...”*: dal che dovrebbe dedursi che le agende venivano compilate non già per memoria del titolare delle agende stesse — come pure, credo, faccia qualsiasi persona —, ma per i creditori ai quali, evidentemente, bastava leggere le agende personali per trarre motivi di tranquillità sul buon esito dei rispettivi crediti!

Come ho ricordato inizialmente, la decisione della Commissione tributaria di 1° grado di Asti è stata disattesa e giustamente ribaltata dalla Commissione di 2° grado, dalla Commissione Centrale e dalla Casazione.

In particolar modo, la Commissione Centrale, nel confermare la decisione di 2° grado, non manca di evidenziare come quest'ultima si fosse basata unicamente sulle *“somme risultanti dalle sei agende dell'avvocato B., somme che sicuramente gli sono state corrisposte da persone che figurano essere clienti dello stesso avvocato, ossia, sono state considerate soltanto quelle somme in corrispondenza delle quali vi era esatto riferimento con fascicoli intestati ai medesimi clienti e/o con le registrazioni nel repertorio dei clienti stessi, giacenti nello studio legale. La motivazione della decisione opposta specifica, peraltro, che erano già state eliminate dai verbalizzanti, nella compilazione dei prospetti riepilogativi annuali, tutti i movimenti di denaro diversi da quelli connessi all'attività professionale del contribuente...”*.

Nota (3) — Ricordo che, ai sensi dell'articolo 30 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 *«L'accertamento delle violazioni delle disposizioni contenute nelle leggi finanziarie, le quali costituiscono reato, spetta: 1) agli ufficiali ed agli agenti della polizia tributaria; 2) agli ufficiali ed agli agenti della polizia giudiziaria ordinaria.»*

Ai sensi del successivo articolo 32, primo comma *«Gli ufficiali e gli agenti della polizia giudiziaria ordinaria, i quali vengano a notizia di un reato per cui accertamento la legge designa ufficiali ed agenti della polizia tributaria, debbono avvertire senza indugio tali ufficiali ed agenti e provvedere frattanto a che nulla sia mutato nello stato delle cose.»*

Nondimeno, qualora per circostanze di tempo e di luogo non sia possibile l'intervento immediato degli organi della polizia tributaria e vi sia fondata ragione di temere che le tracce del reato si alterino o si disperdano, gli ufficiali ed agenti della polizia giudiziaria ordinaria sono autorizzati a provvedere agli atti del loro ufficio fino a che non intervengano gli organi della polizia tributaria.

In ogni caso, gli ufficiali ed agenti della polizia giudiziaria ordinaria concorrono, quando ne sono richiesti, con gli ufficiali ed agenti della polizia tributaria nell'accertamento dei reati preveduti dalle leggi finanziarie.»

Agenda del professionista con la contabilità “nera” di studio: i vari gradi di un “giudizio” tributario sull'utilizzabilità dell'annotazione come prova di evasione

COMMISSIONE TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO

Commissione Tributaria di Primo Grado di Asti - Sezione IV - Decisione (CTI) n. 319 del 25 maggio 1991

Presidente: Marinetti, Relatore: Bombaci

IVA (Imposta sul valore aggiunto) - Accertamento - Avviso di rettifica per omessa fatturazione di compensi professionali - Prove dell'omessa fatturazione - Prove basate su agende sequestrate in sede di perquisizione disposta per procedimento penale - Contenuto delle agende - Conteggi ed appunti vari rappresentanti una contabilità parallela (“nera”) dell'attività professionale - Mancanza di preventiva autorizzazione del P.M. all'utilizzo di prove delle violazioni tributarie acquisite nel corso del procedimento penale - Rilascio dell'autorizzazione successivo all'acquisizione delle prove - Conseguenze - Illegittimità dell'acquisizione - Mancanza della prova certa che le annotazioni nelle agende siano con certezza riferibili all'attività professionale - Possibilità di un'altra lettura dei dati annotati che porta ad escludere la sussistenza di imponibili - Conseguenze - Illegittimità degli avvisi di rettifica

La Commissione Tributaria di Primo Grado di Asti - Sez. IV composta da: Marinetti avv. Giuseppe (Presidente), Bombaci Dr. Pasquale (membro), Schillaci Ventura Dr. Alfonso (membro) ha pronunciato la seguente

Decisione

— nella controversia promossa da B. avv. G. e S. C.

contro

Uffici. IVA di Asti e Imposte Dirette di Canelli

Svolgimento del processo

A) Con i cinque ricorsi n. 12 (presentato il 04/01/1989) e nn. 900-901-902-903 (presentati il 29/05/1989) l'avv. B.G., adiva questa Commissione per opporsi a cinque avvisi di rettifica n. 806773-979-980-981-982, notificati il 10/11/88 (il I°) ed il 30/03/89 (gli altri), con i quali l'Ufficio IVA di Asti - sulla base degli elementi emersi nel PVC in data 10/10/88 e 31/01/89 del Nucleo P.T. della Guardia di Finanza di Treviso - aveva accertato l'omessa fatturazione di compensi professionali e quindi debiti d'imposta come dal seguente quadro sintetico, oltre le sanzioni ed interessi di legge, per gli anni:

Anno 1983: comp.: £. 1.116.248.680; IVA: £.

200.925.000;

1984: £. 966.386.405, IVA dovuta £. 174.815.000;

1985: £. 787.607.876, IVA dovuta £. 141.769.000;

1986: £. 844.347.715, IVA dovuta £. 152.630.000;

1987: £. 391.573.738, IVA dovuta £. 71.611.000.

Il ricorrente chiedeva l'annullamento degli avvisi di rettifica impugnati per i seguenti motivi:

- perché basati su agende sequestrate in sede di perquisizione disposta per procedimento penale per sofisticazione vinicola;

- per inesistenza delle presunte violazioni accertate;
- per illegittimità degli accertamenti basati non su prove ma su mere deduzioni arbitrarie.

L'Ufficio IVA non ha presentato deduzioni scritte.

B) Con i cinque ricorsi n. 641 (presentato il 05/04/1989) e nn. 1398-1399-1400-1401/89 (presentati il 19/10/1989) l'avv. B.G. adiva questa Commissione per opporsi - chiedendone l'annullamento per i medesimi motivi indicati al precedente punto sub A) - a cinque ingiunzioni, debitamente notificategli, con le quali l'Ufficio IVA di Asti in relazione alle rettifiche operate per gli anni 1983/87 come sopradescritte, richiedeva il pagamento del terzo previsto dall'art. 60 D.P.R. 633/72 per gli importi citati nelle rispettive ingiunzioni.

C) IMPOSTE sui REDDITI. Con i ricorsi n. 244 e 1397/89 depositati rispettivamente il 02/02 ed il 19/10/1989 i coniugi B. avv. G. e S. C. adivano questa Commissione per opporsi, chiedendone l'annullamento per gli stessi motivi indicati sub A), ai due avvisi di accertamento n. 178 e 100 notificati rispettivamente il 05/12/88 ed il 06/09/89, con i quali l'Ufficio imposte dirette di Canelli - sempre sulla base delle risultanze dei PVC della Guardia di Finanza di Treviso sopracitati - rettificava ai sensi dell'art. 39/1 D.P.R. 600/73 i redditi da lavoro autonomo dell'avv. B. nel seguente tenore per i due anni:

1982: £. 643.551.000 (dich. 43.546.000);

1983: £. 1.171.096.000 (dich. 54.453.000), onde i conseguenti debiti d'imposta Irpef e le relative sanzioni come in atti.

Resisteva ai ricorsi l'Ufficio imposte di Canelli con proprie deduzioni scritte depositate il 06/11/1990. All'Udienza del 09/03/1991 la Commissione, riuniti i ricorsi per evidente connessione, sentiti il relatore e le parti presenti, si riservava la decisione, che viene deliberata in data odierna come da dispositivo di cui infra.

Motivi della Decisione

I ricorsi riuniti sono fondati e vanno accolti per le

considerazioni di seguito indicate.

A) IVA e IMPOSTE SUI REDDITI

Per quanto riguarda il primo motivo dei ricorsi avverso gli avvisi di rettifica dell'Ufficio IVA e dell'Ufficio imposte dirette di Asti la Commissione lo ritiene fondato.

Ed invero, nell'acquisizione dei mezzi di prova in sede di verifica ed accertamento tributari, la Guardia di Finanza e gli Uffici impositori hanno l'obbligo di attenersi al principio di legalità di cui alla norma prevista dall'art. 52 D.P.R. n. 633/72, richiamata dall'art. 33 D.P.R. n. 600/73; a quel principio cioè in forza del quale essi devono osservare le garanzie di procedura previste dalla legge e poste a tutela dei diritti inviolabili del cittadino; il che comporta l'impossibilità di riconoscere efficacia probatoria ad atti e documenti "comunque acquisiti", quando l'acquisizione avvenga appunto, senza il rispetto delle norme di procedura di cui ora si è detto.

Dottrina e Giurisprudenza hanno ripetutamente affrontato il problema di cui si tratta, giungendo pressoché unanimemente alla affermazione dei principi sopra citati, e ciò in cui l'acquisizione della documentazione utile per l'accertamento sia avvenuta in occasione di regolare perquisizione autorizzata dall'autorità Giudiziaria penale ai soli fini del processo penale.

In altri termini tale indirizzo ha affermato il principio per cui deve ritenersi illegittimo l'avviso rettifica (ai fini IVA ed Irpef) emesso dagli uffici sulla base delle risultanze di atti e documenti sequestrati dalla G. di F., in forza di provvedimento ex art. 332 cpp emesso dall'autorità giudiziaria ai fini della cognizione di reati di natura diversa da quella fiscale.

Ciò in quanto per l'accesso in casa di abitazione ed in uno studio professionale al fine di effettuare operazioni finalizzate alla repressione di violazioni in materia fiscale è necessaria la preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica ai sensi e per gli effetti degli artt. 52 D.P.R. 633/72 e 33 D.P.R. 600/73 (cfr. Comm. Trib. I° gr. Pescara n. 960 del 04/11/81; di Sanremo n. 298 del 01/04/1982).

La questione è stata pure esaminata dalla Circolare RM 20/03/1981 n. 420207 della Direzione Generale Tasse e imposte indirette del Ministero delle Finanze che è giunto alla conclusione che l'Amministrazione Finanziaria non può, in genere, utilizzare ai fini tributari, dati ed elementi che siano stati acquisiti ai fini diversi ed in virtù di poteri conferiti da leggi diverse da quelle tributarie, come la legge penale.

Si osserva inoltre che l'art. 52 D.P.R. 633/72 prescrive che l'autorizzazione del P.M. debba essere "preventiva" ai fini del reperimento di prove delle violazioni tributarie nell'accesso in locali adibiti ad abitazione o studio

professionale del contribuente, e quindi non è concepibile che l'autorizzazione intervenga successivamente, sotto forma di "sanatoria" non prevista, di acquisizione di dati ed elementi non consentita.

Invero, nel caso in cui la perquisizione sia autorizzata ai fini penali, non può l'agente che vi procede reperire ed acquisire dati ed elementi che non siano finalizzati al raggiungimento dello scopo perseguito col provvedimento di autorizzazione. Non possono, quindi, essere acquisiti documenti rilevanti solo ai fini di presunte violazioni tributarie.

In altri termini accesso, ispezione ed acquisizione ai fini tributari sono attività, *rectius*, atti tra loro strettamente collegati nel senso che l'accesso regolarmente autorizzato e legittimamente eseguito, è in funzione strumentale rispetto alla successiva acquisizione degli elementi probatori, la cui efficacia ed utilizzabilità è quindi intimamente connessa alla fase preliminare dell'autorizzazione ex art. 52 citato.

La mancanza di quest'ultima determina pertanto, vizio del procedimento di reperimento e di acquisizione delle prove concernenti la pretesa violazione tributaria, con conseguente inutilizzabilità delle medesime, rilevabile anche d'ufficio, dal Giudice Tributario.

Ora nel caso in esame gli avvisi rettifica IVA ed Irpef traggono la loro origine non già dagli elementi acquisiti dalla G. di F. di Treviso in occasione dell'accesso e della verifica di cui ai PVC in data 10/10/1988 e 31/01/1989 compiuti nello studio dell'avv. G.B., ma per espressa ammissione dei Verbalizzanti, dagli elementi derivanti sostanzialmente da 6 agende contenenti - a giudizio sempre dei verbalizzanti - conteggi ed appunti vari rappresentanti una contabilità parallela ("nera") dell'attività professionale dell'avv. B., agende acquisite in data 12/08/1987 nel corso di una perquisizione penale disposta dal Sost. Procuratore della Rep. di Treviso con decreto n. 700/87 del 11/08/1987 (cfr PVC pag. 3) per fini penali e non ai fini di accertamento tributario.

In quella sede il comando della G. di F. trattenne presso di sé le 6 agende. Risulta quindi in modo evidente che l'acquisizione delle agende ai fini tributari, che condussero e diedero origine e base ai PVC e ai successivi avvisi di rettifica del cui giudizio ora trattiamo, avvenne in modo illegittimo, poiché la perquisizione aveva un fine penale e non tributario, onde deve ritenersi - per i principi sopra illustrati - ad avviso della Commissione, che così operando la G. di Finanza di Treviso prima, e gli Uffici tributari poi, non siano incorsi in una semplice irritualità nella acquisizione delle agende contenenti gli elementi posti a base degli accertamenti impugnati, ma abbiano violato le disposizioni di legge che regolano la materia e che sopra sono state citate; ora da tale illegittima acquisizione di

prove non può che derivare la nullità degli avvisi di rettifica e di accertamento impugnati.

Né l'autorizzazione all'accesso del P.M. di Treviso del 04/07/1988 né l'autorizzazione 04/07/88 del Giudice Istruttore di Treviso, allegate ai PVC, possono sanare la illegittimità di un'acquisizione tributaria delle 6 agende, in quanto avvenuta in tempi precedenti all'autorizzazione precitata, cioè in data 12/08/87, ed anche perché il G.I. non è legittimato a concedere l'autorizzazione alla guardia di finanza per proseguire la verifica fiscale agli effetti tributari degli atti sequestrati ma illecitamente trattenuti in sede amministrativa, onde la sua autorizzazione non ha alcun effetto sanante degli atti legittimamente compiuti.

In conclusione le agende sono state illegittimamente acquisite dagli agenti della G. di F. ai fini fiscali e quindi anche illegittimamente utilizzati ai fini della verifica fiscale a carico dell'avv. B..

B) Ma a prescindere dalla questione sopra esaminata, la Commissione comunque ritiene nel merito degli accertamenti fondati i motivi esposti dall'avv. B..

La versione dei fatti esposta dal ricorrente è la seguente: le agende sequestrate - che hanno dato origine alla verifica ed agli accertamenti fiscali - contengono in minima parte annotazioni relative a competenze professionali, ma per massima parte annotazioni di somme non aventi natura di imponibile fiscale, perché attinenti a prestiti, ad una azienda agraria e perché, in gran parte, annotazioni di comodo e fantasiose effettuate dalla moglie, ad arte per "gonfiare" una posizione economica non certo florida per tener tranquilli i diversi creditori della SPA C., per la quale erano state assunte notevoli obbligazioni finanziarie dalla famiglia B.. Ora la versione dei fatti narrata dal ricorrente appare da una parte verosimile e reale, mentre le risultanze degli atti impugnati, dall'altra parte appaiono irreali, cioè nel senso che le annotazioni delle agende debbano considerare riferirsi in massima parte ad annotazioni di fantasia non aventi alcun riferimento con operazioni imponibili professionali, come sostenuto dagli Uffici impositori senza alcuna giustificazione e prova, per le considerazioni seguenti.

1 - L'entità dei compensi professionali sedicenti non fatturati assume valore così grande da essere considerato "*ictu oculi*" del tutto assurdo ed impossibile da conseguire non solo da un modesto studio professionale di provincia quale è quello del ricorrente, che si avvale dell'opera dell'avv. B., di una segretaria e di un praticante, ma anche da un "grosso studio professionale" di livello regionale.

2 - Ma a prescindere da tale considerazione, v'è un altro motivo a favore dei ricorsi del ricorrente che è quello della prova certa della pretesa fiscale.

Si osserva, per giurisprudenza ormai pacifica, che nel contenzioso tributario compete sempre all'Amministrazione tributaria l'onere di dare la prova dei fatti costitutivi del credito erariale dedotto in contestazione ed integrante l'oggetto dell'atto impositivo reclamato dal contribuente ai sensi degli artt. 15 e segg. D.P.R. 26/10/1972 n. 636. Infatti il così enunciato principio, basato sul presupposto che nel contenzioso tributario, pur essendo formalmente promosso il giudizio dal contribuente, è nella realtà la Amministrazione finanziaria che assume sostanzialmente la veste di parte attrice, perché fa valere la pretesa fiscale, impone logicamente il corollario della addossabilità all'Amministrazione medesima dell'onere della prova, secondo la regola posta dall'art. 2697, comma 1, del codice civile, sembra senz'altro esatto sotto il profilo sistematico, non essendo ravvisabili ragioni che possano indurre a giustificare una negazione dell'operatività dei canoni generali in tema di onere della prova nelle controversie tributarie ed una sottrazione di queste vertenze ad una disciplina che, fin dall'antichità più remota, rappresenta uno dei cardini fondamentali dei sistemi processuali delle società civili: "*Ei incumbit probatio qui dicit, non qui negat*".

Orbene nel caso di specie non sussiste prova certa in senso legale, anche per le considerazioni dei fatti espressi dal ricorrente in cui inquadrare il contenuto delle annotazioni delle sei agende, che le somme annotate e ritenute corrispettivi dai verbalizzanti, possono considerarsi con certezza relativi all'attività professionale del ricorrente.

Era opportuno - svolgendo ulteriori indagini presso i più frequentati Uffici giudiziari - accertare la sussistenza di affari professionali svolti dall'avv. B. in relazione ai nominativi per i quali le agende portavano un indizio di incarico in quanto risultava annotato il pagamento di un supposto acconto. Non essendo stata svolta un'indagine del genere, le semplici annotazioni delle sei agende non portano e non provano in modo incontrovertibile la sussistenza di corrispettivi non fatturati ed omessi: infatti è possibile un'altra lettura dei dati annotati che porta ad escludere la sussistenza di imponibili omessi ai fini IRPEF ed IVA, per le considerazioni che seguono.

- È notorio e comunque normalmente così avviene, che molti degli acconti professionali riscossi dagli avvocati non vengono fatturati - in violazione di legge - al momento della singola riscossione, ma la fatturazione avviene per la somma complessiva degli acconti ad affare concluso: ma ciò non significa che si sia verificata evasione.

- Inoltre molti incassi effettuati da avvocati si riferi-

scono a recupero crediti di clienti, onde in tali casi certamente la somma riscossa non può farsi rientrare tra gli imponibili dell'attività professionale: molte di quelle annotazioni delle agende appaiono riferirsi ad ipotesi di quelle sopradescritte.

Tali considerazioni, unitamente alla verosimile versione e giustificazione della natura di gran parte delle annotazioni delle agende, portano questa Commissione a non escludere nel caso di specie, l'ipotesi di annotazioni di pura fantasia fatte dalla moglie del ricorrente per gli scopi sopra illustrati.

In conclusione la Commissione ritiene di dover affermare che nel caso di specie le semplici annotazioni contenute nelle agende non possano costituire da sole prova certa di operazioni professionali espletate dall'avv. B. con riscossione di corrispettivi non fatturati: in altri termini non può essere attribuita efficacia probatoria determinante ed incontrovertibile alle annotazioni contenute nelle sei agende.

Per tali ragioni i ricorsi di cui si tratta vanno accolti con conseguente declaratoria di nullità degli avvisi rettificati Iva ed Irpef impugnati.

C) INGIUNZIONI.

Anche i ricorsi del contribuente avverso le ingiunzioni dell'Ufficio IVA debbano considerarsi fondati.

Infatti tali ingiunzioni originavano dagli avvisi rettificati impugnati: con esse l'Ufficio chiedeva, in via provvisoria, il pagamento del terzo delle imposte, come previsto dall'art. 60 D.P.R. 633/72.

Ora, avendo questa Commissione annullato gli avvisi rettificati, cui le ingiunzioni erano giuridicamente connesse, ne deriva che anche le ingiunzioni debbono essere annullate per essere venute meno il presupposto legale da cui prendevano legittimità.

La Commissione quindi

P.Q.M.

In accoglimento dei ricorsi riuniti, ANNULLA:

- 1) gli impugnati avvisi di rettifica dell'Ufficio IVA relativi agli anni d'imposta 1983-1984-1985-1986-1987;
- 2) in conseguenza, le cinque ingiunzioni per il pagamento del terzo, notificate dall'Ufficio IVA ed impugate coi ricorsi n. 641-1398-1399-1400-1401/89;
- 3) gli impugnati avvisi di accertamento n. 178 e 100 dell'Ufficio Imposte dirette di Canelli relativi agli anni 1982 e 1983.

COMMISSIONE TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO

*Commissione Tributaria di Primo Grado di Asti - Sezione I - Decisione (CT1) n. 536
del 6 novembre 1991*

Presidente: Cassano, Relatore: Ciricugno

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Avvisi di accertamento per compensi percepiti per prestazioni professionali non contabilizzate, non parcellate e non dichiarate - Prove dell'evasione basate su agende sequestrate in sede di perquisizione disposta per procedimento penale - Legittimità dell'utilizzo ai fini fiscali a seguito di autorizzazione del G.I. dei dati desumibili dalle agende sequestrate - Prove - Mancanza della dimostrazione da parte dell'ufficio, che acriticamente ha riportato le risultanze di P.V.C. della Guardia di Finanza, dell'inerenza degli importi risultanti dalle agende all'attività del professionista - Possibilità di un'altra lettura dei dati annotati che porta ad escludere la sussistenza di imponibili - Conseguenze - Illegittimità degli avvisi di rettifica

La Commissione Tributaria di Primo Grado di Asti, Sez. I, composta da: Cassano Dott. Carlo (Presidente), Ciricugno Dott. Vincenzo (Relatore), Duchi Giuseppe (Membro), ha emesso la seguente

Decisione

nella controversia promossa da B. Avv. G. e S. C.

contro

Ufficio distrettuale II. DD. di Canelli

Fatto

Con avvisi di accertamento nn. 515 e 516 dell'1 mar-

zo e nn. 517 e 518 del 20 marzo 1990, notificati rispettivamente il 6 e 26 successivi, l'ufficio distrettuale II. DD. di Canelli rettificava le dichiarazioni congiunte mod. 740 presentate per i periodi d'imposta dal 1984 al 1987 dai coniugi B.G. e S.C., elevando il reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio della professione di avvocato posseduto dal dichiarante come segue: anno 1984 da £. 60.786.000 a £. 1.032.144.000, anno 1985 da £. 109.459.000 a £. 899.368.000, anno 1986 da £. 121.322.000 a £. 969.842.000, anno 1987 da £. 50.791.000 a £. 455.374.000, debiti d'imposta e sanzioni conseguenti.

Si opponevano i contribuenti con ricorsi congiunti tempestivamente prodotti, chiedendo l'annullamento degli atti impugnati e, con istanza del 29/04/91, la discussione d'urgenza.

Resisteva l'ufficio con memorie depositate il 10/09/1991 sostenendo la legittimità del proprio operato e chiedendo la conferma degli accertamenti.

In data 25/09/91 il ricorrente produceva copia autentica della decisione di questa Commissione di primo grado, Sez. IV, depositata il 25 maggio 1991, che, pronunciandosi sulla stessa vicenda (indagini e verifica della guardia di finanza di Treviso), aveva annullato gli avvisi di rettifica emessi dall'Ufficio IVA di Asti relativi agli anni dal 1983 al 1987, le conseguenti ingiunzioni notificate per il pagamento del terzo dell'imposta dovuta, nonché gli avvisi di accertamento per gli anni 1982 e 1983 dell'ufficio II. DD. di Canelli.

All'udienza del 21 ottobre 1991, la Commissione, riuniti i ricorsi per evidente connessione soggettiva e oggettiva, sentiti il relatore e le parti presenti, si riservava la

decisione che viene deliberata in data odierna, come da dispositivo di cui infra.

Diritto

I ricorsi riuniti meritano parziale accoglimento per le considerazioni che seguono.

Gli accertamenti impugnati hanno quale dichiarato presupposto il verbale di constatazione in data 11/10/1988, con cui la Polizia tributaria di Treviso aveva portato a conoscenza dell'ufficio che, a seguito di una perquisizione eseguita per ordine del Sostituto Procuratore della Repubblica a quella sede presso l'abitazione e i locali adibiti a studio professionale in Canelli dell'avv. B., al fine di ricercare, tra l'altro, cose pertinenti ai reati di cui alla legge 07/08/82 n. 516, erano state sequestrate in data 12/08/87 n. 6 agende contenenti annotazioni relative a movimenti di denaro sia in entrata che in uscita che si riferivano, secondo i verbalizzanti, a rilevanti compensi percepiti per prestazioni professionali non contabilizzate, non parcellate e non dichiarate.

La successiva verifica eseguita dalla guardia di finanza, previa autorizzazione concessa dal G.I. presso il tribunale di Treviso in data 4 luglio 1988, non sussistendo motivi di segreto istruttorio, ad utilizzare i dati e notizie desumibili dalle n. 6 rubriche, allo scopo di poter approfondire l'indagine di carattere fiscale del materiale sequestrato, aveva portato alla constatazione di compensi di natura professionale non dichiarati ai fini IRPEF di £. 897.822.405 per l'anno 1984, £. 787.607.876 per l'anno 1985, £. 844.341.715 per l'anno 1986 e £. 391.573.738 per il 1987.

Ulteriori compensi di £. 68.564.000, relativamente all'anno 1984, erano stati dedotti dai verbalizzanti in base ai versamenti effettuati sul c/c n. --- acceso presso la Cassa di Risparmio di Torino, non avendo i relativi importi trovato riscontro con le annotazioni contenute nelle predette agende; altri recuperi a tassazione, analiticamente indicati in atti, derivavano da parcelle non riportate in contabilità, da spese non documentate o non erogate in esercizi di competenza ovvero deducibili per quote annuali, perché relative a beni strumentali, e infine dalla cessione del diritto di opzione di tre autovetture ottenute in leasing.

Con il primo motivo di censura i ricorrenti deducono la nullità degli atti impugnati, in quanto tutti gli accertamenti si basano quasi esclusivamente sui dati desunti dalla documentazione sequestrata in sede di perquisizione disposta dall'A.G. per altro procedimento penale, in particolare frodi vinicole, che non poteva essere trasformato in accertamento fiscale, essendo questo procedimento strutturato con regole proprie e ben definite.

A sostegno di motivi di ricorso viene richiamato l'art. 33 D.P.R. n. 600/73, che disciplina al comma 1 l'accesso diretto di funzionari degli uffici delle imposte per la rilevazione dei dati e notizie e al comma 2 la cooperazione della guardia di finanza per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento e al comma 3 l'utilizzazione e la trasmissione dei dati e degli elementi acquisiti nell'esercizio dei poteri di P.G. da parte della polizia tributaria.

La censura non ha pregio.

La Commissione ritiene di dover disattendere le argomentazioni dei ricorrenti perché l'acquisizione ai fini della verifica delle agende sequestrate, sulle cui annotazioni si fondano essenzialmente gli accertamenti, è avvenuta nel rispetto delle regole previste dagli art. 33, comma 3, D.P.R. n. 600/73 e 63 D.P.R. n. 633/72 e successive modificazioni introdotte dal D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463, previa autorizzazione del G.I., presso il quale pendeva a carico dell'avv. B. procedimento penale anche per reati fiscali, come emerge dall'ordinanza allegata in copia alle memorie dell'ufficio.

Con il secondo motivo di ricorso si eccepisce l'infondatezza dell'avviso di accertamento per inesistenza dei fatti accertati, perché le annotazioni contenute nelle agende sequestrate, secondo i ricorrenti, non si riferiscono minimamente a competenze professionali, bensì alle più svariate voci, quali prestiti avuti dalla clientela per sopperire alla disastrosa situazione creatasi in seguito a personali garanzie fidejussorie prestate alla spa C., (fatti notori), incassi ed operazioni inerenti ad un'azienda agraria e, per la maggior parte, annotazioni di comodo manoscritte da persona estranea (verosimilmente il coniuge dichiarante perché trovata in possesso all'atto della perquisizione dello studio di 5 agende che stava tentando di portar via) per gonfiare ad arte una posizione economica non certo florida da presentare ai creditori.

Per i ricorrenti l'iperbolicità delle somme che si presumono non dichiarate discende *ictu oculi* dalla circostanza che lo studio professionale, all'epoca dei fatti contestati, si avvaleva dell'opera del titolare, di una segretaria e di un praticante.

Nelle proprie deduzioni l'ufficio sostiene che non v'è dubbio alcuno, come emerge dai dettagliati prospetti redatti dalla G. di F. allegati in copia alle memorie, che gli importi ivi indicati non possono che riferirsi a prestazioni professionali, sia per la natura delle annotazioni (si parla di acconti, saldi, fondi, cioè termini e causali tipiche dell'attività di un legale), sia per il fatto che molti nominativi riportati come erogatori delle somme sono stati riscontrati esistenti in fascicoli loro intestati presso lo studio.

Il motivo di gravame merita accoglimento.

L'ufficio II.DD. negli avvisi di accertamento si è ri-

portato acriticamente al processo verbale della guardia di finanza, rilevando come da esso risultino rilevanti compensi di natura professionale non dichiarati ai fini fiscali, desunti dalle agende sottoposte a sequestro.

La Commissione non contesta la legittimità della motivazione degli accertamenti *per relationem*, quando l'atto richiamato sia stato portato a conoscenza del contribuente (C. Centrale, sez. XII, 03/06/89, dec. n. 4201; sez. XII dec. 03/11/88, n. 7290; Cassaz. sez. I sent. n. 6142 del 06/12/85), ma non può sfuggire a censura l'operato sia della guardia di finanza che ha travalicato i propri poteri, come verrà più oltre chiarito, sia dell'ufficio, che su quell'illegittimo sconfinamento ha acriticamente fondato gli accertamenti impugnati.

L'art. 33 D.P.R. 600/73 prevede infatti che la guardia di finanza coopera con gli uffici delle imposte per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni sulle imposte dirette.

Alla polizia tributaria sono pertanto attribuiti compiti di investigazione (onde l'originaria denominazione di investigativa dei nuclei di polizia tributaria, come si rileva dal R.D.L. 03/01/1926 n. 63 conv. L. 24/05/1926 n. 898, riguardante l'attribuzione e facoltà di indagine e controllo alla polizia tributaria investigativa) consistenti nella ricerca, raccolta, verifica e controllo degli elementi di fatto, mentre è riservato alla esclusiva competenza degli uffici finanziari l'apprezzamento dei dati di fatto raccolti dalla guardia di finanza ai fini dell'accertamento.

In base a tale principio appare evidente come la guardia di finanza, dopo aver legittimamente acquisito i dati di fatto su cui l'ufficio avrebbe potuto-dovuto operare, attraverso la loro meditata elaborazione, quegli apprezzamenti che potevano anche concludersi con un accertamento, si è letteralmente sostituita all'ufficio nell'esprimere questi apprezzamenti, valutazioni, ipotesi deduttive e induttive, formulazione di presunzioni di esclusiva competenza dell'ufficio.

Così è una presunzione, secondo la Commissione, la univoca deduzione che le somme riportate nelle agende sequestrate non aventi riscontro con la contabilità ufficiale costituiscono totalmente e semplicemente compensi di natura professionale.

Ma, nel caso di specie, si deve escludere che ricorrano quegli elementi di gravità, precisione e concordanza che caratterizzano le presunzioni costituenti legittimo mezzo di prova. Dalle memorie dell'ufficio si rileva che, secondo i militari operanti, "le annotazioni riportate nei brogliacci si riferivano, palesemente a rilevanti compensi percepiti per l'attività professionale, tanto da far ritenere che le stesse costituivano una contabilità parallela non ufficiale posta in essere dall'avv. B. e quindi potevano

costituire elementi di prova di violazioni di natura fiscale".

Si tratta di un apprezzamento che di per sé fa sorgere dubbi, perchè non si comprende per quale motivo dovesero finire in quei brogliacci anche le prestazioni regolarmente fatturate, come emerge chiaramente dagli elenchi della guardia di finanza; ma, soprattutto, le discordanze fra le risultanze della contabilità ufficiale e le risultanze delle agende non possono far desumere in modo univoco e concludente che tutti i movimenti di danaro si riferiscano a prestazioni professionali, essendo di tutta evidenza che normalmente le somme versate dai propri clienti a notai, avvocati e commercialisti comprendono fondi spese per imposte, anche di rilevanti importi, diritti vari, bolli a carico dei clienti stessi, spese per viaggi, come si rileva dagli elenchi allegati, ed altri movimenti di danaro, quali crediti recuperati e restituzione di somme ricevute dai propri assistiti.

È sufficiente ricordare, a tale proposito, che la normativa in materia di IVA - D. M. 31/10/1974 art. 3 - prevede il registro delle somme ricevute in deposito "globalmente e indistintamente sia a titolo di corrispettivi sia a titolo di spese da sostenere in nome e per conto di terzi" per i professionisti sopra citati e che il registro delle movimentazioni finanziarie dei professionisti in regime di contabilità ordinaria, approvato con D. M. 15/09/1990, è strutturato in modo da contemplare apposita casella denominata "movimentazione c/terzi" per trarre la conclusione che normalmente nell'esercizio di una libera attività professionale vengono ricevute somme a titolo diverso dal compenso; tali somme costituiscono quindi dati di fatto certi e incontestabili, frutto di comune esperienza, che il giudice tributario non può in alcun modo ignorare (C. Centrale, sez. XVIII, dec. 578 del 2/5/83).

L'attenta lettura degli elenchi lo conferma in modo inequivoco: è vero che le causali indicate nelle agende a fronte della movimentazione di denaro sono tipiche dell'attività di un legale ma è innegabile che il termine "spese" e "fondo", che sono i più ricorrenti, non possono essere intesi in modo univoco nel senso di ritenere *in toto* i relativi importi compensi di natura professionale.

E che si tratti di importi di non trascurabile rilevanza si desume, ad esempio, dall'elenco del 1985 ove al n. progressivo 267 risulta dedotto dal fondo versato al legale da C./R. di £. 10.000.000 la somma di £. 3.901.000 per spese di registrazione decreto, autentiche, copie, bolli, notifiche, cioè spese che per legge sono comunque a carico del cliente. Occorre inoltre considerare, per una obiettiva valutazione dei fatti contestati, quelle spese che la stessa guardia di finanza ha accertato come "sicuramente sostenute ed inerenti all'attività professionale", indicate negli avvisi e, tra l'altro, non ammesse in deduzione dall'uffi-

cio senza alcuna motivazione, per gli importi sotto indicati:

£. 42.200.000 per l'84, £. 25.431.051 per l'85, £. 30.010.435 per l'86 e £. 31.878.732 per il 1987.

Ma, ad una attenta lettura degli elenchi riepilogativi dei compensi non può sfuggire alla Commissione che relativamente all'anno 1984 risultano effettuati versamenti, senza altra indicazione, sul c/c acceso presso la CR Torino dall'11/04 al 24/04 per £. 41.200.000 (nn. progressivi dell'elenco 191/196 che riproducono le annotazioni dell'agenda n. 1) e di £. 29.212.000 dal 02/05 all'08/05/1984 (n. d'ordine da 200 a 203) che non possono ragionevolmente essere considerati compensi non fatturati, perché il professionista risulta aver annotato somme di danaro contante che hanno formato oggetto di addebiti vds. n. 291, 292, 293 dell'elenco. In calce al prospetto degli incassi del 1984 figura l'annotazione che gli importi contraddistinti con asterisco riguardano somme riportate due volte su agende diverse e quindi non sono stati presi in considerazione; ma se ciò vale per gli incassi riferiti a clienti ben individuati non può certamente essere valido per gli incassi in contanti per i quali non è indicata la provenienza.

Ma anche tale precisazione non appare pertinente perché il cliente F.M. figura più volte nel 1986 in diverse agende.

Nell'anno 1985 al n. d'ordine 401 in data 01/03 è indicato il fondo versato da S. (Roma) £. 3.000.000 e al n. 402 del 30/07 fondo S. (Roma) £. 10.000.000 e restituiti £. 3.000.000). Nel primo caso si osserva che sono stati recuperati a tassazione £. 3.000.000 e nel secondo caso 7.000.000. La lettura più aderente alla realtà, secondo la Commissione, è che sono stati contestati 3.000.000 in più, non essendo ragionevole dedurre che il 30/07/1985 il S. abbia versato contestualmente 10.000.000 e ottenuto in restituzione 3.000.000.

Inoltre nell'anno 1986 risulta dai numeri 157 e 160 dell'elenco che sull'agenda n. 2 sono state riportate le somme ricevute dalla società O. s.r.l. (F.M.) il 10/07 di £. 11.000.000 più 3.000.000, più altri 12.000.000 (6.000.000 più 6.000.000) e il 23/12/86 £. 4.000.000, mentre dall'agenda n. 3 come si rileva dal n. 414 dell'elenco in data 05/02/86 è riportato l'importo di £. 14.000.000 così ripartito (6.000.000 più 2.000.000 più 3.000.000 più 3.000.000).

Si ha motivo, quindi, di ritenere che l'importo di £. 14.000.000 sia stato considerato due volte. Sempre a nome di F.M. nell'anno 1987 risultano versati £. 22.600.000 - per sistemazione pratica vendita immobiliare (2.600.000 più 5.000.000 più 5.000.000 più 5.000.000 più 5.000.000), come riportato nell'elenco al n. 65, che riproduce l'annotazione a pag. 52 dell'agenda n. 2.

Tali indicazioni fanno ritenere che si tratta di versa-

menti eseguiti in tempi diversi; anche la causale "sistemazione pratica vendita immobiliare" non può essere intesa come integrale compenso di £. 22.600.000 versato in unica soluzione essendo riportati diversi importi parziali.

Le osservazioni sopra riportate inducono ad una diversa chiave di lettura delle n. 6 agende sequestrate, certamente non così pacifica quale appare dagli avvisi di accertamento e dagli stessi elenchi degli incassi.

Tra l'altro l'ufficio non ha allegato agli atti impositivi il verbale di contestazione, né la guardia di finanza ha ritenuto di allegare fotocopia delle agende sequestrate che avrebbero potuto consentire alla Commissione un più approfondito esame della documentazione posta a base di tutti gli accertamenti.

La Guardia di Finanza aveva ampie possibilità di confortare con ulteriori indagini gli elementi acquisiti: in particolare sarebbe stato sufficiente avvalersi degli ampi poteri che le norme vigenti le conferiscono per approfondire le risultanze acquisite nel corso delle indagini di P.G. o quantomeno esaminare i fascicoli intestati ai clienti dello studio, che dai prospetti riepilogativi degli incassi risultano aver corrisposto le somme, per trarre elementi probabilmente di rilevanza decisiva. L'ufficio aveva l'obbligo di verificare, valutare, approfondire e svolgere le attività necessarie per la formazione di un proprio convincimento sulla validità dell'investigazione effettuata e sui singoli elementi della stessa; invece ha utilizzato con un semplice meccanismo recettivo i dati e le notizie acquisite dalla guardia di finanza.

L'ufficio inoltre aveva il compito di dimostrare l'inerenza degli importi, risultante dalle agende, all'attività del contribuente e che le somme indicate come versamenti effettuati in c/corrente bancario erano conseguenti a prestazioni poste in essere nell'esercizio dell'attività professionale.

Dagli atti invece non risulta effettuato alcun controllo esterno presso i soggetti che nelle agende vengono indicati come erogatori delle somme né risulta effettuata alcuna indagine bancaria, pur esistendone i presupposti, nessun riscontro esiste con gli estratti conto delle banche, ad eccezione del 1984, ma il relativo elenco non è stato allegato, per riscontrare la fondatezza e l'attendibilità delle annotazioni riportate nelle agende.

L'Amministrazione finanziaria non può sottrarsi ai propri obblighi attraverso una non consentita inversione dell'onere della prova né limitarsi ad una generica affermazione circa una maggiore capacità contributiva del professionista assumendo fatti materiali che possono implicare manifestazioni di altra natura. Come l'emissione di un assegno da parte di un professionista non implica necessariamente l'effettuazione di un acquisto per il solo fatto che la matrice è stata rinvenuta presso lo studio, così

è penalizzante rapportare l'incasso di un assegno di conto corrente ovvero un versamento di una somma di danaro al pagamento di una prestazione effettuata.

La Commissione centrale, sez. XII, con la decisione n. 5641 del 20 giugno 1986, ha statuito che l'assegno bancario, essendo titolo astratto che prescinde dalla causa dell'obbligazione a carico del traente nei confronti del prenditore, non costituisce elemento sufficiente per procedere ad un accertamento; pertanto non è possibile presumere l'esistenza di un'operazione imponibile senza ulteriori elementi. Inoltre la Commissione centrale, sez. XXV, con dec. n. 8827 del 18 nov. 1986 ha affermato che non si possono assumere a fondamento della rettifica delle poste dichiarate dei dati imprecisi ed inattendibili quali quelli desunti in modo indiscriminato da un brogliaccio di appunti rinvenuto nella sede della ditta.

La Suprema Corte, I sez., con sent. 6206 del 21 maggio 1991 ha affermato che il rinvenimento presso il contribuente di distinte di versamento su conto corrente bancario, la frequenza delle operazioni e la cospicuità dell'ammontare possono essere ritenuti elementi idonei, solo se hanno i requisiti di precisione, gravità e concordanza, a giustificare una presunzione semplice in base ad una valutazione che, in quanto logica e giuridicamente corretta, è immune da censura, e deve essere provata da parte di colui che da esse intende trarne vantaggio.

Alla stregua delle argomentazioni svolte, la Commissione non ritiene che sussistano tali requisiti.

Fondata, pertanto, appare l'osservazione dei ricorrenti che uno studio condotto da un legale - quasi ottantenne - da una dipendente e da un praticante non può aver posto in essere le attività professionali indicate negli elenchi.

Per quanto riguarda i recuperi a fronte di prestazioni alberghiere e di ristorazione non idoneamente documentate, perché mancanti delle generalità del beneficiario della prestazione, la Commissione osserva che, tenuto conto dei modesti importi dedotti non vi è dubbio che possano legittimamente riferirsi all'attività professionale dell'Avv. B., anche in difetto del requisito formale rilevato dai verbalizzanti.

Relativamente alle riprese fiscali riguardanti la cessione dei diritti di opzione delle tre autovetture concesse in leasing dalle società F. e D., la Commissione ritiene che l'eventuale corrispettivo riscosso dal professionista per tali operazioni non abbia rilevanza ai fini della imposizione diretta, ai sensi dell'art. 50 del previgente DPR 597, non potendo essere definito compenso. È noto che la tassazione del reddito di natura professionale non comprende né le plusvalenze né le sopravvenienze attive e passive, che rilevano soltanto per i redditi d'impresa (art. 2, n. 4 e 5 della legge delega n. 825/1971). Ulteriore conferma deriva dalle disposizioni contenute nel T.U. n. 917/86, che all'art. 55 u.c. considera sopravvenienza attiva, e quindi come componente del reddito d'impresa, la cessione del contratto di locazione finanziaria.

Le argomentazioni sopra svolte dimostrano anche il fondamento del terzo motivo di ricorso con cui viene dedotta l'illegittimità degli atti impugnati per inammissibilità delle prove *per relationem* o comunque per presunzione.

Conseguentemente devono essere accolti i ricorsi riuniti, salvo per ciò che attiene per il 1984 il recupero di £. 872.203; per il 1985 di £. 2.120.000 e per l'anno 1987 di £. 5.302.618. Tali recuperi riguardano, infatti, compensi parcellati non registrati e non contabilizzabili, spese non inerenti all'esercizio, spese erogate in altro esercizio per il 1984; quote di ammortamento relative a beni strumentali integralmente dedotte per l'anno 1985; spese relative a compensi corrisposti a terzi non riferentesi all'esercizio, spese non di competenza e recupero a tassazione della spesa spettante per l'acquisto di un bene strumentale per il 1987.

P.Q.M.

in parziale accoglimento dei ricorsi riuniti, determina, ai fini Irpef, il maggior reddito imponibile per l'anno 1984 in £. 872.203, per l'anno 1985 in £. 2.120.000, per l'anno 1987 in £. 5.302.618, pene pecuniarie conseguenti nel minimo edittale ed annulla per il resto gli impugnati accertamenti.

COMMISSIONE TRIBUTARIA CENTRALE

*Commissione Tributaria Centrale - Sezione XI - Decisione (CTC) n. 2182
dell'8 maggio 1996
Presidente: Aponte, Relatore: De Martiis*

AVVISO DI ACCERTAMENTO - IVA e Imposte dirette - Avvisi di accertamento per compensi percepiti per prestazioni professionali non contabilizzate, non parcellate e non dichiarate - Prove dell'evasione basate su agende sequestrate in sede di perquisizione disposta per procedimento penale - Verbali di accertamento redatti in data successiva rispetto all'autorizzazione giudiziaria - Legittimità dell'utilizzo ai fini fiscali dei dati desumibili dalle agende sequestrate - Mancanza della prova certa che le annotazioni nelle agende siano con certezza riferibili all'attività professionale - Possibilità di un'altra lettura dei dati annotati che porta ad escludere la sussistenza di imponibili - Analisi e selezione "prudenziale" delle annotazioni extracontabili rinvenute nelle agende da parte della Commissione di II grado che ha considerato soltanto quelle somme in corrispondenza delle quali vi era esatto riferimento con fascicoli intestati ai clienti e/o con le registrazioni nel repertorio dei clienti stessi, giacenti nello studio legale - Conseguenze - Legittimità degli avvisi di rettifica e riduzione dei tributi a seguito di selezione "prudenziale" eseguita dalla Commissione di II grado - Dichiarazioni postume rilasciate da clienti dello studio legale, prive di data certa anteriore alla data dei p.v.c. e documenti non attinenti all'attività professionale - Ininfluenza di tali dichiarazioni nella valutazione dei ricavi effettivamente conseguiti dai ricorrenti

La Commissione Tributaria Centrale, Sez. XI, riunita con l'intervento dei Signori: Aponte Filippo (Presidente), De Martiis Giovanni (Relatore), Spadaccini Giusep-

pe, Metalli Giuliano, Gambino Bernardo (Componenti) e con l'assistenza del Segretario: Villani Rachele, ha emesso la seguente

Decisione

sul seguente ricorso:

Ricorso Principale n. --- presentato da:
Uff. II.DD. di Canelli

(Controparte: B.G. e S.C.)

contro

la decisione n. 44/01/94 riguardante l'imposta IRPEF emessa dalla: Comm.ne Tributaria di II grado di Asti

Fatto

La Commissione tributaria di secondo grado di Asti, con la decisione sopra indicata, in riforma delle decisioni n. 319 del 04/04/1991 e n. 536 del 30/10/1991 della Commissione tributaria di primo grado (**riportate rispettivamente a pag. 715 e pag. 719**), in relazione ai ricorsi, in materia di IVA e di IRPEF, presentati dai coniugi avv. B.G. e S.C., determinava gli incassi conseguiti dall'Avv. B. negli anni dal 1982 al 1987, disponendo la correlata riduzione dei tributi accertati e delle sanzioni irrogate con gli atti contestati dagli Uffici delle II.DD. di Canelli e IVA di Asti.

I contribuenti propongono ricorso a questa Commissione centrale per chiedere la riforma della decisione di secondo grado "non avendo l'Amministrazione finanziaria fornito la prova dei fatti costitutivi del credito erariale".

Nel ricorso e nella successiva memoria difensiva i contribuenti propongono due eccezioni fondamentali per:

1) irritualità dell'acquisizione ai fini tributari delle agende sequestrate in sede di perquisizione disposta per altro procedimento penale (sostituzione vini);

2) omissione di esame dei documenti depositati dai ricorrenti con memoria in data 8 settembre 1993.

Resiste l'Ufficio delle imposte dirette di Canelli per la totale conferma della decisione impugnata.

Diritto

Il ricorso dei contribuenti è infondato.

1) In merito alla eccezione di illegittimità dell'acquisizione dei documenti posti a base degli accertamenti questo Collegio non può che rilevare come, giustamente, la Commissione di secondo grado ha dichiarato la piena ritualità dell'autorizzazione da parte del giudice penale all'utilizzo per finalità fiscali degli elementi acquisiti dalla Guardia di finanza in fase di ispezione disposte in sede di procedimento penale.

Dagli atti di causa risulta, infatti, che l'utilizzo degli elementi acquisiti dalla Guardia di finanza in sede di procedimento penale era stato debitamente autorizzato, ai sensi degli artt. 33 e 63, rispettivamente, del D.P.R. 600/73 e del D.P.R. 633/72, nei testi risultanti dopo le modifiche introdotte con il D.P.R. 15/07/1982, n. 463.

Sta di fatto che il giudice istruttore del Tribunale di Treviso, con provvedimento n. 247/87 A.G.I. del 4 luglio 1988, aveva autorizzato "l'utilizzazione, ai fini fiscali, dei dati e notizie desumibili dalla documentazione sequestrata in data 12.08.1987 presso lo studio dell'Avv. B.G. sito in Canelli d'Asti", e, poiché i verbali di accertamento ai fini dell'IVA e dell'IRPEF risultano redatti in data successiva rispetto all'autorizzazione giudiziaria, la relativa eccezione di rito sollevata dai ricorrenti si dimostra infondata.

2) Neppure può ritenersi fondata la censura circa una presunta omissione di esame da parte della Commissione di secondo grado dei documenti esibiti in fase di appello in quanto, come risulta a pagina 4 della decisione impugnata l'Organo giudicante non ha ignorato alcuna delle eccezioni contenute nell'atto di appello e nelle successive memorie difensive, delle quali attesta il deposito/visione, ovviamente con i relativi allegati, avvenuto "il 02.04.1993 ed il 16.09.1993".

Sta di fatto, invece, che la chiara e dettagliata moti-

vazione della decisione impugnata esclude l'efficacia probatoria dei documenti in discorso in quanto a base della decisione medesima vengono assunte unicamente le somme risultanti dalle sei "agende" dell'Avv. B., somme che sicuramente gli sono state corrisposte da persone che figurano essere clienti dello stesso avvocato, ossia, sono state considerate soltanto quelle somme in corrispondenza delle quali vi era esatto riferimento con fascicoli intestati ai medesimi clienti e/o con le registrazioni nel repertorio dei clienti stessi, giacenti nello studio legale.

La motivazione della decisione opposta specifica, peraltro, che erano già state eliminate dai verbalizzanti, nella compilazione dei prospetti riepilogativi annuali, tutti i movimenti di denaro diversi da quelli connessi all'attività professionale del contribuente.

In definitiva la Commissione di appello, proprio perché convinta della globalità degli introiti professionali annotati nelle sei "agende", ha ulteriormente selezionato, "prudenzialmente", quelle somme percepite dall'avv. B. sicuramente in dipendenza della sua attività, per cui la documentazione presentata dai ricorrenti in sede giudiziaria, essendo costituita per la gran parte da dichiarazioni postume rilasciate da clienti dello studio legale, prive di data certa anteriore alla data del p. verbale di constatazione e di accertamento, ed in parte da documenti non attinenti all'attività professionale, anche in questa fase del processo tali documenti debbono ritenersi ininfluenti nella valutazione dei ricavi effettivamente conseguiti dai ricorrenti.

Questo Collegio, pertanto, non ritiene che la decisione impugnata sia meritevole di censura sia perché trattandosi, nella fattispecie, di accertamenti deduttivi basati sulla falsa denuncia degli incassi conseguiti negli anni in contestazione, la conclusiva globalità dei ricavi annui, così come rideterminati dal giudice del merito, non consente di condividere motivi di invalidità del processo logico-giuridico del giudice di secondo grado, idonei ad inficiarne i risultati; sia perché la deduzione di eventuali spese ed oneri non regolarmente documentati, né registrati nelle apposite prescritte scritture ai fini delle imposte suddette, non sarebbe ammessa in questo processo ai sensi degli artt. 74 del D.P.R. n. 597/73 e 52 del D.P.R. n. 633/72.

P.Q.M.

La Commissione tributaria centrale, Sezione XI, respinge il ricorso dei contribuenti.

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

*Corte Suprema di Cassazione - Sezione I Civile - Sentenza (CAS) n. 11802
del 21 novembre 1998
Presidente: Corda, Relatore: Olla*

AVVISO DI ACCERTAMENTO - IVA e Imposte dirette - Avvisi di accertamento per compensi percepiti per prestazioni professionali non contabilizzate, non parcellate e non dichiarate - Prove dell'evasione basate su agende sequestrate in sede di perquisizione disposta per procedimento penale - Analisi e selezione "prudenziale" delle annotazioni extracontabili rinvenute nelle agende da parte della Commissione di II grado che ha considerato soltanto quelle somme in corrispondenza delle quali vi era esatto riferimento con fascicoli intestati ai clienti e/o con le registrazioni nel repertorio dei clienti stessi, giacenti nello studio legale - Dichiarazioni postume rilasciate da clienti dello studio legale, prive di data certa anteriore alla data dei p.v.c. e documenti non attinenti all'attività professionale - Esclusione con provvedimento dal fascicolo di tali dichiarazioni e documenti - Violazione dell'art. 19-bis del DPR 26/10/1972, n. 636 - Insussistenza della violazione per implicita ma inequivocabile revoca del provvedimento di esclusione dal fascicolo di tali dichiarazioni e documenti - La concreta analisi e l'esame diretto dei documenti prodotti che ha condotto alla declaratoria di ininfluenza di tali dichiarazioni nella valutazione dei ricavi effettivamente conseguiti dai ricorrenti comportano la non violazione dell'art. 19-bis del DPR 26/10/1972, n. 636

La Corte Suprema di Cassazione, Sez. I Civile, composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: Dott. Mario Corda (Presidente), Dott. Giovanni Olla (Relatore) Dott. Giammarco Cappuccio, Dott. Giulio Graziadei, Dott. Luigi

Macioce (Consiglieri) ha pronunciato la seguente

Sentenza

Sul ricorso iscritto al n. --- del Ruolo Affari Civili per l'anno 1997, proposto da: B.G. e S.C., entrambi residenti in Canelli, ed elettivamente domiciliati presso lo studio dell'avvocato C.B., che unitamente all'avvocato G.L., li rappresenta in virtù di procura speciale a margine del ricorso e li difende

(ricorrenti)

contro

Amministrazione Finanziaria dello Stato, in persona del Ministro delle Finanze in carica, legalmente domiciliato presso gli Uffici della Avvocatura Generale dello Stato e dalla stessa Avvocatura Generale, sempre per legge, rappresentata e difesa.

(controricorrente)

avverso la decisione della Commissione Tributaria Centrale n. 2182 dell'8 maggio 1996 (**vedi pag. 724**).

udita, nella pubblica udienza del 23 aprile 1998, la relazione del Consigliere dottor Giovanni Olla;

udito, per i ricorrenti, l'avvocato B.;

udito, per la controricorrente, l'Avvocato dello Stato Di Stefano;

udito, per il Pubblico Ministero, il Sostituto Procuratore generale della Repubblica presso la Corte Suprema di cassazione dottor Francesco Mele, il quale ha concluso

per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

1. — Nel corso di un procedimento penale in ordine al reato di sofisticazione vini, in data 12 agosto 1987, la Polizia Tributaria di Treviso effettuò una perquisizione nello studio e nella abitazione dell'avvocato G.B. siti in Canelli di Asti.

Nel corso della perquisizione furono rinvenute sei agende dalle cui annotazioni emergeva che negli anni dal 1982 al 1987 detto professionista aveva ricevuto somme i cui introiti, peraltro, non erano stati riportati nella contabilità tenuta ai fini fiscali. In concreto - si assume nel controricorso - in dette agende erano annotate operazioni in entrata ed in uscita, e per ogni operazione erano precisate la data, l'importo, il nominativo della persona interessata e la causale (saldo, acconto, nota spese).

Ciò indusse la Polizia Tributaria a ritenere che nelle agende fosse contenuta una contabilità parallela e non ufficiale relativa alla attività professionale dell'avvocato B..

Di conseguenza, previa concessione della prescritta autorizzazione all'utilizzo ai fini fiscali delle agende, nei confronti dell'avvocato B. e della moglie C.S. fu effettuata una verifica fiscale, al cui esito la Guardia di Finanza riferì con un rapporto che, riepilogando il contenuto delle agende, enunciava partitamente:

- gli importi ed i nominativi riconducibili ad incassi per prestazioni professionali;
- gli importi attinenti a spese sostenute nell'esercizio della attività professionale ancorché non documentate;
- le movimentazioni in entrata ed in uscita che sembravano non riconducibili alla predetta attività professionale.

2. — A seguito di questi accertamenti:

I) l'Ufficio IVA di Asti ha provveduto, ha fatto notificare all'avvocato B. avvisi di rettifica delle dichiarazioni annuali IVA per gli anni dal 1983-1987 e di irrogazione delle relative pene pecuniarie;

II) l'Ufficio Imposte Dirette di Canelli ha rettificato i redditi dell'avvocato B. e della S. ai fini I.R.P.E.F. ed ILOR per gli anni dal 1982 al 1983.

3. — I contribuenti proposero distinte impugnazioni avverso detti atti di rettifica ed accertamento alla Commissione Tributaria di I grado di Asti, sostenendo, per quel che può ancora interessare in questa sede di legittimità, che le annotazioni e gli importi si riferivano non già a prestazioni professionali ma a fonti di diversa natura: in

parte erano relativi ad un'azienda agraria, ed in parte si riferivano a prestiti ricevuti da amici e/o clienti per fronteggiare una situazione debitoria disastrosa nella quale era venuta a trovarsi la Ditta C. della quale la S. era la maggiore azionista.

La Commissione adita pronunciando con decisione 3 aprile 1991 n. 319 (**vedi pag. 715**), accolse integralmente le impugnazioni in materia di IVA e, pronunciando con decisione 30 ottobre 1991 n. 536 (**vedi pag. 719**), accolse parzialmente quelle in materia di imposte sui redditi.

3. — Gli uffici proposero impugnazione in appello davanti alla Commissione Tributaria di secondo grado di Asti.

Le impugnazioni furono riunite.

Nel corso del susseguente giudizio i contribuenti si difesero con memorie in data 2 aprile 1993 e 16 settembre 1993; inoltre, in data 8 settembre 1993 produssero documenti tesi a dimostrare la loro versione difensiva in fatto.

Con provvedimento in data 29 settembre 1993 la Commissione di secondo grado dispose "l'esclusione dal fascicolo dei documenti prodotti dall'avvocato B. in data 8 settembre 1993".

Indi pronunciando con decisione 16 febbraio 1994 n. 44, riformò le statuizioni di primo grado e:

I) dichiarò che gli introiti professionali dell'avvocato B. erano stati pari a:

- £. 174.884.795, per l'anno 1982;
- £. 289.713.178, per l'anno 1983;
- £. 302.397.800, per l'anno 1984;
- £. 446.024.720, per l'anno 1985;
- £. 629.291.243, per l'anno 1986;
- £. 305.614.663, per l'anno 1987;

II) ridusse correlativamente i tributi accertati e le sanzioni irrogate con agli atti impugnati.

4. — I contribuenti proposero impugnazione alla Commissione Tributaria Centrale lamentando, per quel che ancora rileva in questa sede di legittimità:

a) la nullità della decisione di secondo grado per la violazione dell'art. 19-bis D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636 conseguente alla illegittima ed immotivata dichiarazione di irricevibilità dei documenti prodotti l'8 settembre 1993;

b) l'infondata reiezione della loro tesi difensiva conseguente all'omesso esame dei documenti prodotti l'8 settembre 1993 ed illegittimamente esclusi ed all'omesso apprezzamento di tutte le altre circostanze di fatto dedotte e provate.

Con decisione 8 maggio 1996 n. 2182 (**vedi pag. 724**), la Commissione Centrale ha respinto il ricorso. resiste con controricorso.

Con riferimento al primo dei detti motivi di censura ha osservato che la sua infondatezza derivava dalla considerazione che “come risulta dalla pagina n. 4 della decisione impugnata, l’organo giudicante non ha ignorato alcuna delle eccezioni contenute nell’atto di appello e nelle successive memorie difensive, delle quali attesta il deposito/visione, ovviamente con i relativi allegati, avvenuto il 02.04.1993 ed il 16.09.1993”.

Con riferimento alla seconda censura, ma anche in relazione alla prima, ha rilevato che: “sta di fatto, invece, che la chiara e dettagliata motivazione della decisione impugnata esclude l’efficacia probatoria dei documenti in discorso in quanto a base della decisione medesima vengono assunte unicamente le somme risultanti dalle sei “agende” dell’avvocato B., somme che sicuramente gli sono state corrisposte da persone che figurano essere clienti dello stesso avvocato, ossia sono state considerate soltanto quelle somme in corrispondenza delle quali vi era esatto riferimento con fascicoli intestati ai medesimi clienti e/o con le registrazioni nel repertorio dei clienti stessi giacenti nello studio legale; e che “anche in questa fase del processo tali documenti devono ritenersi ininfluenti nella valutazione dei ricavi effettivamente conseguiti dai ricorrenti”, essendo costituiti in gran parte da dichiarazioni postume rilasciate da clienti dello studio legale prive di data certa anteriore a quella dei processi verbali di constatazione ed accertamento ed in parte da documenti non attinenti alla attività professionale e, dunque, ad introiti dei quali la Commissione di secondo grado non aveva tenuto conto ai fini della ricostruzione degli imponibili.

Con riferimento, infine, ad una questione in ordine alla necessità di incrementare gli importi fissati per spese, ha affermato che non poteva trovare seguito, “trattandosi nella fattispecie di accertamenti deduttivi basati sulla falsa denuncia degli incassi conseguiti negli anni in contestazione, la conclusiva globalità dei ricavi annui, così come rideterminati dal giudice del merito non consente di condividere motivi di invalidità del processo logico-giuridico del giudice di secondo grado idonei ad inficiarne i risultati”, e “perché la deduzione di eventuali spese ed oneri non regolarmente documentati né registrati nelle apposite scritture ai fini delle imposte suddette, non sarebbe ammessa in questo processo ai sensi degli artt. 74 del D.P.R. n. 597/1973 e 52 del D.P.R. n. 633/1972”.

5. — G.B. e C.S. hanno proposto ricorso per cassazione affidato a due complessi motivi di annullamento illustrati da memoria.

L’intimata Amministrazione finanziaria dello Stato,

Motivi della decisione

1.1 — Nel primo motivo di annullamento i ricorrenti deducono che nel corso del giudizio davanti alla Commissione Tributaria di II grado di Asti, con nota dell’8 settembre 1993 avevano depositato 77 documenti che dimostravano in modo decisivo la fondatezza della loro tesi difensiva; che con provvedimento in data 29 settembre 1993 detta Commissione aveva disposto l’esclusione dal fascicolo dei detti documenti senza enunciare in alcun modo la relativa ragione; che nell’impugnare davanti alla Commissione Tributaria Centrale la decisione di secondo grado, avevano censurato in modo specifico il richiamato provvedimento reiettivo del 29 settembre 1993 in quanto assunto in violazione dell’art. 19-*bis* D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636 per il quale la produzione di nuovi documenti è consentita anche nel giudizio tributario di secondo grado.

Sostengono, poi, che la Commissione Tributaria Centrale ha respinto tale motivo di impugnazione per il rilievo che “come risulta a pag. n. 4 della decisione impugnata l’organo giudicante non ha ignorato alcuna delle eccezioni contenute nell’atto di appello e nelle successive memorie difensive delle quali attesta il deposito/visione, ovviamente con i relativi allegati, avvenuto il 2 aprile 1993 ed il 16 settembre 1993”.

Denunciano, infine, che così statuendo la Commissione Centrale ha violato anch’essa l’art. 19-*bis* D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636 ed è incorsa in vizio di motivazione.

In primo luogo, in quanto, ha frainteso il motivo di gravame, atteso che questo denunciava il vizio inerente alla declaratoria di inammissibilità della produzione di documenti, e non già, come ritenuto dal giudice tributario, l’omesso esame di cui documenti.

Indi, per l’inconferenza della argomentazione rispetto ai dati oggettivi, una volta che la stessa faceva riferimento all’esame di documenti prodotti il 2 aprile 1993 ed il 16 settembre 1993, laddove la questione riguardava i documenti prodotti l’8 settembre 1993.

Infine, perché, così statuendo, ha omesso di pronunciare la nullità della decisione di secondo grado e — come è stato poi meglio specificato nella odierna discussione orale — di rinviare la causa alla Commissione di secondo grado.

1.2. — In realtà, diversamente da quanto sostengono i ricorrenti, la Commissione Tributaria Centrale non ha affatto disconosciuto il principio per il quale la disposizione dell’art. 19-*bis* D.P.R. n. 636/1972 (che ammette il deposito di documenti davanti alla Commissione tributa-

ria di primo grado fino, rispettivamente, a venti ed a dieci giorni liberi prima della udienza di discussione) è applicabile anche ai procedimenti in appello davanti alla Commissione di secondo grado; né l'invalidità del provvedimento del 29 settembre 1993.

Ha ritenuto, peraltro, sia pure per implicito ma inequivocabilmente, che nella specie la Commissione tributaria di II grado, avesse implicitamente revocato quel provvedimento ed ammesso la produzione dei documenti. Nessun diverso significato, infatti, può essere attribuito al rilievo che la Commissione Tributaria Centrale ha escluso la fondatezza del motivo sulla base del rilievo che la Commissione Tributaria di II grado di Asti aveva esaminato tutti i documenti prodotti, e ne aveva dichiarato l'inefficacia e la rilevanza probatoria, in quanto smentiti dalle altre fonti di prova di segno opposto.

Comunque, ha poi proceduto all'esame diretto dei documenti ed ha autonomamente escluso che gli stessi fossero idonei a dimostrare la fondatezza delle difese dei contribuenti, vuoi per la loro intrinseca inattendibilità (si trattava di dichiarazioni o rilasciate in epoca successiva alle operazioni cui facevano riferimento, ovvero prive di data certa) e vuoi perché resistite dalle annotazioni nelle agende.

1.3. — Così ricostruitane l'effettiva portata, la statuizione della Commissione Centrale risulta immune dalle censure formulate nel motivo.

Per vero, è da escludere che abbia violato l'art. 19-bis D.P.R. n. 636/1972 una volta che, come s'è detto, la Commissione Centrale ha fatto propria la lettura proposta dagli attuali ricorrenti.

Nel contempo risulta giustificata in modo congruo l'affermazione secondo cui la Commissione tributaria di II grado di Asti aveva proceduto all'esame di tutti i documenti prodotti dagli attuali ricorrenti, ivi compresi quelli da loro depositati l'8 settembre 1993. All'uopo è sufficiente richiamare che detta decisione dopo aver precisato, nella parte espositiva, che la contestazione riguardava "i documenti depositati dai ricorrenti con memoria in data 8 settembre 1993", nella parte motiva ha enunciato testualmente che "sta di fatto ... che la chiara e dettagliata motivazione della decisione [d'appello] impugnata esclude l'efficacia probatoria dei documenti in discorso".

Inoltre, di fronte al dato costituito dall'esame dei documenti nonostante che il precedente provvedimento del 29 settembre 1993 ne avesse disposto l'inammissibilità, risulta del tutto coerente la deduzione trattane secondo cui, nella specie, la Commissione di secondo grado aveva implicitamente disposto l'ammissione dei documenti in questione, revocando così detto provvedimento e facendone venir meno la ragione di invalidità.

Del tutto correttamente, infine, la Commissione Centrale ne ha tratto l'infondatezza del motivo di impugnazione.

Rimangono assorbite, allora, le considerazioni connesse alla circostanza che la Commissione Centrale ha proceduto all'esame diretto dei documenti ed all'apprezzamento della loro rilevanza probatoria.

Ciò infatti, non può che significare che quel giudice tributario ha ritenuto l'ammissibilità della produzione di quei documenti (il che ribadisce il suo accoglimento della lettura dell'art. 19-bis D.P.R. n. 636/1972 proposta dagli attuali ricorrenti); e che, in questa prospettiva, ha, quanto meno, per un verso, dichiarato la nullità del provvedimento reiettivo del 29 settembre 1993 accogliendo così il motivo di impugnazione e, per altro verso, ritenuto (del tutto correttamente in quanto la Commissione Tributaria Centrale ha il potere di pronunciare sulle circostanze di fatto rilevanti ai fini della ricostruzione del rapporto tributario) che tanto comportasse soltanto il proprio esame diretto dei documenti stessi e non anche la rimessione del giudizio alla Commissione tributaria di secondo grado.

1.4. — Ne discende il rigetto del mezzo.

2.1. — Il secondo motivo di annullamento è articolato in due profili.

a) Il primo denuncia che la Commissione Tributaria Centrale ha violato l'art. 39 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, in quanto:

— non ha tenuto conto dei documenti che escludevano in modo decisivo la fondatezza della tesi della Amministrazione finanziaria;

— ha accettato in modo acritico le affermazioni contenute nei verbali della Guardia di Finanza, nonostante che le stesse fossero prive di qualsiasi riscontro;

— ha ritenuto di non dover prestare fede a taluni documenti alla stregua del rilievo, affatto incongruo e pertanto viziato e privo di ogni effetto, della carenza della data certa;

— non ha tenuto conto della "iperbolicità delle somme accertate rispetto alla situazione dell'avvocato B., data la sua età avanzata, e considerato che lo stesso era titolare di un piccolo studio di provincia, che si avvaleva solo di un dipendente e di un praticante per cui era impossibile che avesse posto in essere tutte le attività professionali indicate dall'Amministrazione finanziaria";

— in sintesi, ha giudicato sulla base di indizi non gravi, non precisi e non concordanti.

b) Il secondo profilo denuncia la violazione degli artt. 1, 3, 50 e 74 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597 perché "sia la Commissione tributaria di secondo grado che la Commissione Centrale, nelle loro decisioni si sono limitati a determinare gli "incassi" conseguiti dall'avvocato B., ma

nulla dicono circa le spese afferenti gli asseriti compensi non contabilizzati che ovviamente devono essere diverse da quelle indicate in dichiarazione e delle quali, necessariamente, si doveva tener conto per determinare il reddito imponibile ai fini delle imposte dirette”.

2.2. — Il primo profilo di censura è inammissibile, in quanto si risolve nella denuncia di un vizio di motivazione, ossia di un vizio che - come è principio ormai consolidato - non può essere fatto valere con il ricorso straordinario per cassazione ai sensi dell'art. 111 cpv. Cost. avverso le decisioni della Commissione Tributaria Centrale, essendo lo stesso limitato ai soli vizi di violazione di legge.

2.3. — Anche il secondo profilo di censura è inammissibile.

La Commissione Tributaria Centrale ha escluso la rilevanza delle doglianze formulate dai contribuenti in ordine alla mancata riconsiderazione del reddito in funzione delle maggiori spese rapportate ai maggiori introiti, per una duplice concorrente ragione.

Innanzitutto, perché nella fattispecie di trattava di accertamenti basati sulla falsa denuncia degli incassi conseguiti negli anni in contestazione, di modo che il reddito imponibile non può che essere ricostruito in via sintetica, e, dunque, con un accertamento globale annuo; e perché il processo logico-giuridico attraverso cui la Commissione di secondo grado ha fondato la propria conclusione in ordine alla “globalità dei ricavi annui come da essa rideterminati” risulta immune da qualsiasi vizio idoneo ad inficiarne i risultati.

Inoltre, perché “la deduzione di eventuali spese ed oneri non regolarmente documentati né registrati nelle apposite scritture ai fini delle imposte non è ammessa in questo processo ai sensi dell'art. 74 del D.P.R. n. 597/73 e 52 del D.P.R. n. 633/1972”.

Ora, col primo profilo in esame i ricorrenti hanno censurato soltanto la *seconda ratio decidendi*.

Ne consegue che la prima ragione è divenuta definitiva non essendo stata investita da alcuna censura.

Ne consegue, altresì, posto che la stessa è di per se sola idonea a sorreggere la statuizione, che i ricorrenti non hanno interesse alla censura proposta nei confronti della seconda ragione, atteso che - anche ove accolta - la pronuncia rimarrebbe pur sempre validamente sorretta dalla *ratio* divenuta definitiva: da ciò, appunto, l'inammissibilità del profilo.

2.3. — Il secondo mezzo, perciò, è inammissibile.

3. — Nella memoria depositata ai sensi dell'art. 378 cod. proc. civ. i ricorrenti denunciano che gli accertamenti effettuati dagli uffici tributari e “parzialmente confermati dalla Commissione Tributaria Centrale sono *ab origine* insanabilmente nulli e, quindi, insuscettibili di considerazioni di merito”, in quanto privi di qualsiasi motivazione quanto meno per quanto attiene alle aliquote concretamente applicate ai fini della determinazione delle maggiori imposte, il che comporta la “violazione del principio di precisione e chiarezza delle “indicazioni” posto a base del precetto dell'art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 con la conseguente sanzione di nullità prevista dal terzo comma dello stesso articolo. Sostengono, poi, che tale assoluta nullità è rilevabile anche d'ufficio in qualsiasi stato e grado del giudizio. Chiedono, pertanto, che la decisione della Commissione Tributaria Centrale sia cassata quanto meno per questa ragione.

Il motivo è inammissibile in quanto — fermo restando che, in ogni caso, il vizio prospettato non cagiona una nullità rilevabile d'ufficio — non è stato proposto col ricorso per cassazione, ed è principio che con la memoria *ex art. 378* cod. proc. civ. non possono essere esposte nuove ragioni di annullamento.

4. — Ne consegue il rigetto del ricorso, stante anche l'inapplicabilità alla fattispecie dello *ius superveniens* costituito dai decreti legislativi 18 dicembre 1997 nn. 471 e 472 (in “*Finanza & Fisco*” *Suppl. al n. 29/98, pag. 80*) in quanto la relativa disciplina non incide sulle pronuncia in ordine alle questioni devolute a questa Corte di legittimità con i motivi di annullamento formulati nel ricorso.

Sui ricorrenti, soccombenti, devono gravare, in solido, le spese del giudizio di legittimità.

Per questi motivi

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

— rigetta il ricorso proposto da G.B. e da C. S. avverso la decisione della Commissione Tributaria Centrale n. 2182 dell'8 maggio 1996;

— condanna i ricorrenti, in solido, a rimborsare alla controricorrente Amministrazione Finanziaria dello Stato, le spese del giudizio di cassazione che liquida in £. 25.800, oltre a £. 10.000.000 per onorari d'avvocato ed a quanto prenotato a debito.