

*Sent. n. 1821 del 9 febbraio 2001 (ud. del 18 ottobre 2000)  
della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Carbone, Rel. Merone  
Reati tributari - Tributi - Accertamento - Redditi determinabili in base  
alle scritture contabili - Bolle di accompagnamento falsificate -  
Antieconomicità delle operazioni - Accoglibilità del ricorso del Ministero  
delle finanze - [Artt. 37-bis](#) e [39](#), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*

**(Commentata)**

Massima - In presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, e che giustifichi in maniera non convincente, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'[art. 39](#), comma 1, lettera d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

---

Fatto - 1.1. Il Ministero delle finanze, in persona del *Ministro pro tempore*, rappresentato e difeso ex lege dalla Avvocatura generale dello Stato, ricorre contro G., qualificato, rappresentato e difeso come in atti, per la cassazione della sentenza specificata in epigrafe, con la quale la Commissione tributaria regionale di Ancona, ha respinto l'appello dell'ufficio Distrettuale delle imposte dirette di Recanati.

1.2. In fatto, l'ufficio menzionato ha contestato al resistente, titolare di un laboratorio artigianale per la produzione di calzature, la infedele dichiarazione dei redditi di competenza dell'anno 1983, quantificata in lire 57.250.000 (a fronte della dichiarazione di lire 8.200.000). Il recupero è stato effettuato sulla base di un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza, con il quale era stato contestato all'odierno resistente la alterazione di bolle di accompagnamento dei beni viaggianti nella parte relativa alla indicazione della quantità e la conseguente vendita di calzature senza fatture.

Il G. ha impugnato l'avviso di accertamento, deducendo il difetto di motivazione e la inesistenza della pretesa alterazione. L'ufficio, invece, ha difeso il proprio operato invocando la evidenza della alterazione delle bolle di accompagnamento, anche sulla base della inattendibilità economica dell'assunto difensivo, secondo il quale venivano preferiti trasporti e consegne frequenti e per poche paia di scarpe, anziché trasporti e consegne unificati. La Commissione tributaria di I grado di Macerata ha accolto il ricorso e la Commissione regionale ha confermato la decisione di primo grado.

1.3. A sostegno del ricorso, il Ministero deduce:

a) la violazione dell'[art. 39](#), comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600/1973, in quanto gli elementi acquisiti dall'ufficio erano tali da legittimare il tipo di accertamento utilizzato;

b) vizio di motivazione della sentenza impugnata, anche con riferimento alla errata affermazione dell'effetto vincolante del giudicato penale.

1.4. Il G. resiste con controricorso, con il quale ribadisce che non sussiste alcun elemento che possa far ritenere che le bolle siano state

alterate e che la sentenza impugnata non presenta alcun vizio di motivazione.

Diritto - 2.1. il ricorso è fondato e merita accoglimento per quanto di ragione.

2.2. L'accertamento impugnato si regge sulla base della percezione di un fatto attestato dalla Guardia di finanza, costituito dalla alterazione delle bolle di accompagnamento dei beni viaggianti (nella specie scarpe) e sulla base di una considerazione di ordine logico-economico (antieconomicità del frazionamento dei trasporti).

Su entrambi i punti la motivazione della sentenza impugnata non appare del tutto tranquillizzante.

Sul primo punto, il giudice *a quo* afferma: "Dall'esame delle copie fotostatiche delle bolle agli atti non emerge, a parere di codesta (sic) Commissione, alcun elemento concreto e decisivo per poter affermare che le bolle sono state alterate correggendo il n. 1) nella lettera P); tale supposizione del resto appare infondata in quanto la lettera P) si trova talmente distaccata dalla cifra che segue da costituire entità autonoma e quindi non facente parte del numero stesso. Inoltre il numero delle calzature coincide con quello dei colli indicati in calce alla bolla stessa e non presenta correzioni né aggiunte di qualsiasi genere".

La tesi dell'ufficio è che, a trasporto avvenuto, le bolle venivano alterate in maniera che il numero di scarpe trasportate risultasse minore di quello reale, con conseguenze fatturazione ridotta.

La Commissione respinge la tesi dell'ufficio, sostanzialmente, sulla base della non evidenza della alterazione della bolla. Infatti, argomenta che la P) risulta talmente distaccata dal numero che segue da far pensare a due entità autonome. Ma l'argomento di per sé non prova nulla, se non la non evidenza della alterazione. Ma non si può pretendere che, per facilitare l'accertamento, i contribuenti abbiano l'"obbligo" di lasciare tracce evidenti delle loro malefatte. Anzi, la regola è che proprio chi altera la documentazione cerca di farlo nel migliore dei modi. Se non ci riesce il compito di chi deve ricostruire i fatti è soltanto facilitato.

Quindi la non evidenza della prova non va confusa con la prova negativa di un fatto. La non evidenza della prova nel "falso documentale" è un dato di fatto ricorrente, che il giudice deve dare per scontato. Tant'è che il falso evidente o grossolano, non può nemmeno qualificarsi come falso.

Conseguentemente, il fatto che non sia stata trovata la prova evidente della alterazione è del tutto irrilevante, ai fini che qui interessano.

Il fatto che, sulle bolle, tra la lettera P) e il numero ci sia uno spazio adeguato, non significa necessariamente che non ci sia stata alterazione. Può significare anche che la compilazione del documento (attività preparatoria) sia stata realizzata in maniera da lasciare tra la prima cifra e le altre uno spazio tale da consentire poi una correzione che non saltasse subito all'occhio. Tanto più che la Commissione afferma di avere esaminato soltanto le fotocopie e non gli originali dei documenti.

Quanto alla circostanza della coincidenza del numero dei colli, valorizzata dai giudici di merito, non prova assolutamente nulla, atteso che ogni collo poteva contenere qualsiasi numero di paia di scarpe.

Sulla antieconomicità del frazionamento dei trasporti, non c'è assolutamente una adeguata risposta nella sentenza impugnata. Infatti, i giudici di merito scrivono: "La stessa argomentazione dell'ufficio, a riprova delle ipotizzate alterazioni, sulla consegna di calzature in modesta quantità a distanza di pochissimi giorni, è - a parere di codesta

(sic) Commissione - irrilevante considerata la distanza tra la sede della ditta acquirente (Porto Potenza Picena) e quella della ditta venditrice (Porto S. Giorgio)".

Quale che fosse la distanza da coprire per effettuare le consegne, resta la anomalia della scelta antieconomica del frazionamento delle consegne, che moltiplicava inutilmente i costi (di carburante, di personale impegnato, eccetera).

La regola alla quale si ispira chiunque svolga una attività economica è quella di ridurre i costi, a parità di tutte le altre condizioni. Pertanto, in presenza di un comportamento che sfugga a questo parametro di buon senso e in assenza di una sua diversa giustificazione razionale, è legittimo il fondato sospetto che la incongruenza sia soltanto apparente e che dietro di essa si celi una diversa realtà. Il principio secondo il quale colui che ha posto in essere un comportamento antieconomico abbia l'onere di fornire una giustificazione razionale della propria scelta, ha trovato, poi, conferma, con specifico riferimento alla materia delle imposte dirette nella disposizione secondo la quale "Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario" ([art. 37-bis](#) del D.P.R. n. 600/1973).

D'altra parte, l'onere del contribuente di motivare le scelte che non sono in linea con i criteri di gestione economica della propria attività (scelte che, quindi, appaiono incomprensibili in base ai normali criteri di valutazione) è il simmetrico e/o il reciproco all'obbligo di motivazione degli atti che grava sulla Amministrazione finanziaria (ora sancito come principio generale dall'[art. 7](#) della L. n. 212/2000, cosiddetto Statuto del contribuente).

Per il futuro, addirittura è stato sancito il principio della collaborazione e della buona fede, nei rapporti tra contribuente ed amministrazione ([art. 10](#) della L. n. 212/2000), per cui, ancora di più, le eventuali reticenze potranno assumere valore indiziante.

In definitiva, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia che il contribuente non spieghi in alcun modo, o che giustifichi in maniera non convincente, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'[art. 39](#), comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600/1973. E, comunque, i giudici di merito, per annullare l'accertamento, devono specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritengono che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie. Né è di ostacolo il fatto che non sia stata acquisita la prova evidente della alterazione delle bolle di accompagnamento.

2.3. Il secondo motivo è assorbito. E, comunque, i giudici di merito hanno motivato la sentenza a prescindere dall'eventuale effetto vincolante del giudicato penale.

2.4. Conseguentemente, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale delle Marche che dovrà pronunciarsi nuovamente sulla controversia, sulla base dei principi esposti *sub* 2.1. e 2.3., provvedendo anche sulle spese dell'intero giudizio

P.Q.M. - Accoglie il ricorso. Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale delle Marche.

---

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
- 3/1/2016 - 11:29 - @x.pino.he.f378 - 10.39.20.250 - 17802601 5c93744f31e1650c9e46fb728c0dafeb-  
494 -

---