



## LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

### QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta da

Ettore Cirillo - Presidente -  
Roberta Crucitti - Consigliere -  
Andreina Giudicepietro - Consigliere -  
Riccardo Guida - Consigliere rel.-  
Luigi D'Orazio - Consigliere -

Impugnazione di  
avvisi di  
accertamento.  
IRPEF, 1992,  
1993

R.G. N. 3406/2015

Cron.

UC - 07/07/2021

ha pronunciato la seguente

### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 3406/2015 R.G. proposto da

(omissis) , (omissis) ,  
(omissis) , in qualità di eredi con beneficio di inventario di  
(omissis) , rappresentati e difesi dall'avv. (omissis) ,  
dall'avv. (omissis) , dall'avv. (omissis) , con  
domicilio eletto in (omissis) , presso lo studio  
dell'avv. (omissis) .

- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con  
domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura  
Generale dello Stato.

- controricorrente -



Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione n. 19, n. 3048/19/14, pronunciata il 07/04/2014, depositata il 10/06/2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 07 luglio 2021 dal Consigliere Riccardo Guida.

### **Rilevato che:**

1. la controversia riguarda l'impugnazione di due avvisi di accertamento emessi nei confronti di (omissis), che recuperavano a tassazione, rispettivamente, il primo, per il 1992, redditi diversi, per un imponibile di lire 18.985.909.000, cui corrisponde una maggiore IRPEF pari a lire 9.682.814.000 (oltre sanzioni), e redditi di capitale, maturati su somme detenute all'estero (non indicate nel modello 740/W, da assoggettare a tassazione separata), per un imponibile di lire 928.625.000, cui corrisponde una maggiore IRPEF pari a lire 278.587.000 (oltre sanzioni); il secondo, per il 1993, redditi di capitale maturati su somme detenute all'estero (non indicate nel modello 740/W, da assoggettare a tassazione separata), per un imponibile di lire 3.686.550.000, cui corrisponde una maggiore IRPEF pari a lire 1.105.695.000 (oltre sanzioni);

2. la sentenza di primo grado, emessa nei confronti di (omissis) (omissis), (omissis) e (omissis), quali eredi di (omissis) (deceduto nel corso del giudizio), che accoglieva parzialmente il ricorso avverso l'avviso per il 1992, confermando la ripresa relativa ai redditi di capitale e annullando quella relativa ai redditi diversi, venne impugnata da entrambe le parti; altra sentenza di primo grado, che rigettava il ricorso avverso l'avviso per il 1993, salva la declaratoria di intransmissibilità delle sanzioni agli eredi, venne impugnata dai contribuenti. La Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") della Lombardia (sentenza n. 96/06/2005), riuniti gli appelli, rigettò quelli



dei contribuenti e accolse quello dell'ufficio e, in parziale riforma delle impugnate sentenze, confermò integralmente gli atti impositivi;

3. tale pronuncia è stata cassata con rinvio da questa Corte (con sentenza n. 20032/2011) che, decidendo sul ricorso dei contribuenti, accolti i primi due motivi di ricorso (e disattesi gli altri sette), ha rimesso la causa al giudice di merito (cfr. pag. 12 della sentenza) «per un'adeguata valutazione della controversia e motivazione»;

4. la causa è stata riassunta dai contribuenti e la C.T.R., nel contraddittorio dell'Amministrazione Finanziaria ("A.F."), ha rigettato gli appelli dei primi, ha accolto quello dell'ufficio e, per l'effetto, ha confermato ambedue gli atti impositivi, svolgendo le seguenti considerazioni: (i) i documenti in atti, specificamente indicati in sentenza (si tratta di atti di procedimenti penali), delineano un quadro probatorio, idoneo a suffragare le pretese erariali, nel quale (cfr. pag. 7 della sentenza, numerata soltanto nelle prime due pagine) «domina la figura del Signor (omissis), la cui attività risulta documentata dalla movimentazione, per il tramite di terze persone, del conto corrente (omissis), materialmente riconducibile al (omissis) medesimo»; (ii) in base alle dichiarazioni rese in sede di interrogatorio da (omissis), in qualità di persona sottoposta ad indagini, quel conto corrente è stato aperto, alimentato e gestito da (omissis) che, a prescindere dal titolo giuridico, disponeva delle somme versate su di esso (*ibidem*, pag. 8) «comportandosi come se ne fosse il proprietario», tanto è vero che, afferma (omissis) nell'interrogatorio, «[...] andai immediatamente a parlare con (omissis) dicendogli che ormai "il gioco si era fatto troppo grande per me" e lo pregai di esonerarmi dall'incarico di essere il suo fiduciario. Egli ne prese atto e mi disse che mi avrebbe sostituito con un altro fiduciario. Infatti [...] egli mi chiamò [...] e mi disse di intestare il conto corrente in questione ad un'altra persona di cui mi dette una fotocopia di un passaporto [...]»;

(iii) posto



che (omissis) era l'unico referente effettivo nella gestione delle disponibilità confluite su quel conto corrente, non rileva la destinazione delle somme, ossia se esse fossero utilizzate per scopi personali del contribuente, ovvero per finalità politiche connesse al partito di cui era segretario; (iv) il "percettore", cui spettava il relativo onere probatorio, non ha dimostrato di avere versato nuovamente al partito il denaro confluito su quel conto, al fine di eludere la tassazione personale; inoltre, la parte privata non ha introdotto in giudizio fatti o documenti diversi da quelli apprezzati dalla stessa Commissione regionale, non ha evidenziato incongruenze nelle dichiarazioni dei soggetti sottoposti a interrogatorio, ma si è limitata a porre in rilievo aspetti relativi alla valutazione degli elementi probatori;

5. i contribuenti hanno proposto ricorso avverso la decisione di appello, articolando due motivi, illustrati anche con una memoria; l'Agenzia ha resistito con controricorso; il PG ha depositato conclusioni scritte ed ha chiesto il rigetto del ricorso;

### **Considerato che:**

1. con il primo motivo di ricorso [«1. Illegittimità della sentenza impugnata, nella parte in cui ha confermato la pretesa fiscale esercitata a mezzo degli atti in giudizio nei confronti dell'on. (omissis), in quanto emessa in violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 1, d.P.R. n. 917, citato, 1141, secondo comma, cod. civ., 2697, primo e secondo comma, cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.»], i ricorrenti assumono, in primo luogo, che le pretese erariali erano sorrette dall'argomento decisivo secondo cui (omissis) avrebbe rappresentato ad alcuni finanziatori del partito socialista la necessità di disporre di fondi neri e che, a tal fine, era stato apprestato un sistema di canali bancari che facevano confluire le risorse su un conto corrente svizzero (denominato " (omissis) (omissis) ") di cui erano titolari e sul quale operavano persone fiduciarie



del segretario politico ( (omissis) , fino al 1993 e in epoca successiva altri individui non identificati). Soggiungono di avere contestato la legittimità degli avvisi sul rilievo che l'imposizione personale sul reddito presuppone che la disponibilità delle somme abbia luogo per conto proprio (*uti singulus*), per scopi non connessi alla carica di segretario di partito, con la conseguenza che, mancando la prova dell'*animus possidendi uti singulus*, la pretesa fiscale era da annullare. Ciò premesso, i contribuenti censurano la sentenza impugnata per avere trascurato che spettava all'A.F. (che non aveva assolto a tale onere probatorio) dimostrare che le disponibilità illecitamente acquisite da un partito politico tramite il proprio segretario (cfr. pag. 16 del ricorso per cassazione) «[fossero] diventate somme non più del partito ma di dominio individuale ed esclusivo del segretario stesso, realizzandosi così una forma di interversione del possesso», il che, secondo autorevole dottrina, può accadere soltanto ove la modificazione dello stato psicologico del detentore venga manifestata all'esterno;

2. con il secondo motivo [«2. Nullità della sentenza impugnata nella parte in cui i Giudici di seconde cure hanno confermato la pretesa fiscale, nel presupposto che la stessa fosse fornita del necessario supporto probatorio. La sentenza è "in parte qua" viziata, da un lato per violazione della sentenza di rinvio (art. 384, secondo comma, cod. proc. civ.), e dall'altro lato e comunque per difetto di motivazione *sub specie* di motivazione apparente, ai sensi degli artt. 1, secondo comma, e 36, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e dell'art. 18 disp. att., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.»], i ricorrenti ascrivono alla sentenza impugnata per un verso la violazione del *decisum* della sentenza di rinvio, in mancanza di "adeguata valutazione" delle risultanze probatorie, non essendo sufficiente a tal fine lo scrutinio di un singolo interrogatorio (segnatamente,



l'interrogatorio di (omissis); per altro verso, di essere viziata da motivazione meramente apparente;

3. il secondo motivo, nella sua composita struttura, con il quale vengono dedotti due *errores in procedendo*, da esaminare prioritariamente rispetto al primo motivo, che denuncia un *error in iudicando*, non è fondato;

è il caso di richiamare l'insegnamento delle Sezioni unite di questa Corte, secondo cui la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, allorquando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. 19/06/2018, n. 16159 [p. 7.2.], che menziona Cass. Sez. U. 03/11/2016, n. 22232; conf.: Cass. Sez. U. nn. 22229, 22230, 22231, del 2016. I medesimi concetti giuridici sono espressi da Cass. Sez. U. 24/03/2017, n. 766; Cass. Sez. U. 09/06/2017, n. 14430 [p. 2.4.]; Cass. Sez. U. 18/04/2018, n. 9557 [p. 3.5.]). Ancor più di recente, Cass. Sez. U. 27/12/2019, n. 34476 (che cita, in motivazione, Cass. Sez. U. 07/04/2014, n. 8053; Cass. Sez. U. 18/04/2018, n. 9558; Cass. Sez. U. 31/12/2018, n. 33679) ha avuto modo di ribadire che «nel giudizio di legittimità è denunciabile solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, in quanto attiene all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali: tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e



nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione.»;

4. nella fattispecie concreta, contrariamente a quanto sostengono i contribuenti, la motivazione della sentenza di appello esiste ed è congrua rispetto alle questioni di fatto e di diritto sottese alla controversia fiscale. In particolare, la C.T.R. si è attenuta, pedissequamente, alle prescrizioni della sentenza di annullamento con rinvio (Cass. n. 20032/11), che stigmatizzava (cfr. pag. 5) una lacuna della decisione annullata, ossia l'omessa indicazione dei nomi dei "terzi", le cui dichiarazioni erano state utilizzate dalla Commissione tributaria lombarda come fonti di prova e reputate idoneo sostrato fattuale dell'accertamento erariale, e rimetteva in sostanza (*ibidem*, pag. 12) al giudice del merito «un'adeguata valutazione della controversia e motivazione»;

5. come sopra accennato (cfr. p. 4 del "Rilevato che"), la Commissione regionale, quale giudice di rinvio, ha minuziosamente elencato gli atti dei procedimenti penali paralleli (al processo tributario) che punteggiavano il suo percorso argomentativo. Dopodiché la C.T.R. ha composto, con dovizia di elementi, un quadro probatorio (in cui spiccano le dichiarazioni rese agli inquirenti da (omissis) ) che conferma la pretesa erariale e pone in rilievo il ruolo cruciale di (omissis), il quale, a giudizio della Commissione lombarda, almeno a partire dalla seconda metà degli anni '80 (del secolo scorso), aveva fatto aprire all'estero a suoi prestanome, movimentava e gestiva, tramite "terze persone", un conto corrente (il conto (omissis) ) al quale affluivano i denari che (cfr. pag. 7 della sentenza) «qualche persona [...] doveva far arrivare all' (omissis) », laddove, invece, era rimasto privo di riscontro l'assunto difensivo del contribuente secondo cui il



“percettore”, al fine di eludere la tassazione personale, avrebbe successivamente retrocesso le somme al partito;

6. il primo motivo è infondato;

in disparte la prospettabile inammissibilità della censura in esso svolta, poiché la questione di diritto, ivi dedotta dalla difesa dei contribuenti, secondo cui spettava all’A.F. (che nella specie non avrebbe assolto a tale onere) provare l’interversione del possesso delle disponibilità illecitamente acquisite dal partito politico, tramite il segretario, a favore di quest’ultimo, pare estranea al tema del decidere del giudizio di rinvio, fissato da Cass. n. 20032/11, in ogni caso la doglianza è priva di fondamento. Essa muove, infatti, dal fallace postulato che in atti vi fosse prova circa la riferibilità del conto corrente estero al partito socialista anziché al suo segretario. La C.T.R., invece, come si è illustrato in precedenza (cfr. p. 5), alla stregua di un accertamento di fatto, insuscettibile di essere rimesso in discussione nel giudizio di legittimità, perché adeguatamente motivato e privo di carenze sul piano logico giuridico, ha maturato il convincimento che l’Agenzia avesse dimostrato che quel conto era (cfr. pag. 7 della sentenza) «materialmente riconducibile al <sup>(omissis)</sup>» e non al partito;

7. da una diversa angolazione giuridica, traguardando il contestato punto di motivazione del giudice di merito attraverso le norme codicistiche in tema di possesso (delle quali i ricorrenti lamentano la violazione o falsa applicazione), <sup>(omissis)</sup>, ad avviso della C.T.R., risultava il possessore (art. 1140, cod. civ.) delle somme versate sul conto corrente estero, di cui aveva la disponibilità esclusiva, come si confà al proprietario. Il *dictum* del giudice tributario, sorretto dal libero apprezzamento di elementi di fatto, nega in radice il possesso (o quanto meno il “compossesso”) di quelle somme da parte del partito politico. Conseguentemente, è priva di fondamento la tesi dei ricorrenti circa la necessità che l’Agenzia, per costruire sul piano fattuale la





propria pretesa, dimostrasse la "circostanza essenziale" dell'interversione del possesso (art. 1141, cod. civ.) dei depositi bancari, vale a dire la traslazione del possesso di quei fondi dalla sfera (occulta) del patrimonio del partito a quella (altrettanto occulta) del patrimonio del suo segretario, quale presupposto dell'imposizione a titolo personale sul reddito delle persone fisiche (art. 1, t.u.i.r.);

8. d'altronde, la censura sarebbe inammissibile nel caso in cui, ipoteticamente, dovesse essere interpretata come una richiesta, rivolta in modo non consentito a questa Corte di legittimità, di una rivalutazione del materiale probatorio esaminato dai giudici di merito. Infatti, è *ius receptum* che, con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento di fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, atteso che lo scrutinio dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione che ne ha fatto il giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (Cass. 7/04/2017, n. 9097; Cass. 07/03/2018, n. 5355). Del resto, non è nemmeno dedotto quel travisamento delle informazioni probatorie che costituisce il limite estremo dell'errore sulla giustificazione della decisione di merito sul fatto denunciabile in Cassazione;

9. con riferimento all'asserita violazione (cfr. pag. 19 del ricorso) dell'art. 5, d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, che, quanto ai presupposti della responsabilità amministrativa degli enti, secondo i contribuenti,



attribuisce una precisa ed imprescindibile rilevanza (nel senso di escludere la responsabilità dell'ente) alla finalità individuale ("personalissima") che abbia caratterizzato l'agire del legale rappresentante, nel senso che se quest'ultimo agisce per interesse proprio e non dell'ente, l'ente non è responsabile, rileva la Corte che la circostanza allegata è superata proprio dall'accertamento di fatto compiuto dal giudice del rinvio (di cui si è già dato conto), neppure censurato sul piano della logica formale (cfr. Cass. Sez. U. 13/11/1996, n. 9961);

10. il ragionamento del giudice di merito, infine, va esente da critiche anche in relazione alla centralità attribuita alle dichiarazioni di (omissis), poiché, sotto questo profilo, la decisione è aderente al principio di diritto, che il Collegio condivide e intende fare proprio, enunciato dalla sentenza di rinvio (Cass. n. 20032/2011 [pagg. 5 e 6] che cita Cass. n. 9320/2003, ricorrente (omissis)), secondo cui: «Questa Corte (Cass. n. 9320/03) in caso analogo in cui si doveva valutare se il verbale di interrogatorio del medesimo (omissis) reso nel corso delle indagini preliminari fosse idoneo, da solo, a costituire prova dell'avvenuto trasferimento di capitali all'estero e in cui era dedotta violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e 7 D.Lgs.vo 546/1992, per avere i Giudici di appello [obliterato] il principio [...] del divieto di ammissione della prova testimoniale nel processo tributario, ha osservato che la individuazione degli elementi di prova ritenuti rilevanti ed atti a sorreggere il convincimento [...] (*ex plurimis*, Cass. SS.UU. 898/1999; Cass. 14472/2000; Cass. 10484/2001), è prerogativa esclusiva del Giudice, che ha solo il dovere di spiegare il procedimento di ordine logico e giuridico che lo ha condotto a tale convincimento; e che, in mancanza di un esplicito divieto di legge, il Giudice di merito ben può utilizzare anche prove raccolte in un diverso



giudizio fra le stesse o altre parti, al fine di trarne non solo semplici indizi ma anche valore di prova esclusiva (Cass. 8585/1999).»;

11. in conclusione, il ricorso va rigettato;

12. le spese del giudizio di legittimità sono regolate in dispositivo, in base al principio della soccombenza;

**P.Q.M.**

rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 20.000,00, a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115/2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, in data 07 luglio 2021

Il Presidente

(Ettore Cirillo)

