



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Avv. Acc. Provv.
Irr. Sanzioni IRPEF
2008

MICHELE	CATALDI	Presidente	R.G.N.10139/2017
MARIA LUISA	DE ROSA	Consigliere Rel.	CC – 28/04/2023
MARIA ENZA	LA TORRE	Consigliere	
FEDERICO	LUME	Consigliere	
FRANCESCO	CORTESI	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 10139/2017 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,

con sede in

(omissis)

rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato.

– ricorrente –

contro

(omissis)

ppresentata e difesa dagli avvocati

(omissis)

n. 10.

– controricorrente –

Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. PIEMONTE n. 1291/2016, depositata in data 21 ottobre 2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 28 aprile 2023 dal Consigliere Maria Luisa De Rosa.

Rilevato che:

1. A seguito di P.V.C. redatto dall'Agenzia delle Dogane – Sezione Operativa di (omissis) – in data 3 luglio 2008, l'Ufficio – direzione



provinciale di Novara notificava alla contribuente l'invito n. 100408/2013, finalizzato ad ottenere chiarimenti in merito alla posizione reddituale della stessa. All'esito del processo verbale di contraddittorio, l'Ufficio emetteva l'avviso di accertamento n. (omissis) per IRPEF e Addizionali Regionali e Comunali per l'anno di imposta 2008, nonché il provvedimento di irrogazione sanzioni n. (omissis) per il medesimo anno (omessa compilazione quadro RW della dichiarazione dei redditi, in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale art. 5, comma quarto e quinto, d.l. 28 giugno 1990, n. 167). L'Ufficio, ex art. 12 d.l. 01 luglio 2009, n. 78, considerava i capitali detenuti all'estero prodotti con redditi non dichiarati in Italia; applicava altresì la presunzione di fruttuosità di cui all'art. 6 del d.l. n. 167 del 1990.

2. Avverso i detti atti impositivi, l'odierna ricorrente proponeva distinti ricorsi dinanzi alla C.t.p. di Novara e l'Agenzia delle Entrate si costituiva, ribadendo la piena legittimità del proprio operato e chiedendo il rigetto dei ricorsi.

3. La C.t.p., previa riunione, con sentenza n. 21/06/2014, accoglieva i ricorsi di parte ricorrente, annullando gli atti impugnati.

4. Contro tale decisione proponeva appello l'ufficio dinanzi la C.t.r. del Piemonte e la contribuente si costituiva, riproponendo le medesime doglianze non esaminate dalla C.t.p.

5. Con sentenza n. 1291/2016, depositata in data 21 ottobre 2016, la C.t.r. adita rigettava il gravame e compensava le spese di giudizio, confermando l'operato del giudice di prima istanza.

6. Avverso la sentenza della C.t.r. del Piemonte, l'Ufficio ha proposto ricorso per Cassazione affidato ad un solo motivo.

(omissis) (omissis) a resistito con controricorso.

La causa è stata trattata nella camera di consiglio del 28 aprile 2023 per la quale la contribuente ha depositato memoria ex art. 380-bis.1 cod. proc. civ.

Considerato che:



1. Con l'unico motivo di ricorso, così rubricato: «**Violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 del cod. civ., in relazione all'art. 360,** primo comma, n. 3, cod. proc. civ.» l'Ufficio lamenta l'*error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha operato un malgoverno delle norme codicistiche in materia di onere della prova e presunzioni, avendo ritenuto che la valutazione frazionata di un solo elemento indiziario fosse indice di un onere probatorio non soddisfatto dall'ufficio, il quale avrebbe dovuto raccogliere altri elementi e dati a sostegno della ritenuta riferibilità dei rapporti finanziari alla contribuente, in assenza dei quali non poteva invertirsi l'onere probatorio.

2. Il motivo è fondato.

2.1. E' vero che questa Corte (Cass. 02/10/2013, n. 22508), nel precedente richiamato dalla controricorrente, ha ritenuto che la mera detenzione di estratti conto intestati ad altri soggetti, seppure con nomi di fantasia, non consentisse, nel caso di specie, di ricondurre, in mancanza di altri elementi, alla detentrica dei documenti la titolarità dei conti correnti bancari. Tuttavia, come emerge dalla lettura della motivazione di tale arresto, non si tratta dell'espressione di un astratto principio di diritto, che possa sovrapporsi a qualsiasi fattispecie concreta simile, ma della verifica della congruità del ragionamento inferenziale -e della sua motivazione- espresso dal giudice del merito nel caso concreto.

La questione non può quindi prescindere dalla considerazione del quadro indiziario del singolo caso concreto e dalla modalità con la quale esso sia stato valutato dal giudice *a quo*.

2.2. La correttezza del ragionamento inferenziale si può censurare in sede di legittimità ai sensi del n. 3 dell'art. 360 cod. proc. civ.

Invero, secondo un noto orientamento espresso dalla SS.UU. n. 8053 del 2014, «per quanto riguarda specificamente il processo tributario la descritta riforma del 2012 non ha sottratto al controllo di legittimità le questioni relative al "valore" e alla "operatività"



delle presunzioni, che nel predetto processo hanno una loro specifica e particolare rilevanza.

Infatti, la peculiare conformazione del controllo sulla motivazione non elimina, sebbene riduca (ma sarebbe meglio dire, trasformi), il controllo sulla sussistenza degli estremi cui l' art. 2729 c.c., comma 1, subordina l'ammissione della presunzione semplice. In realtà è in proposito possibile il sindacato per violazione di legge, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. n. 3. Ciò non solo nell'ipotesi (davvero rara) in cui il giudice abbia direttamente violato la norma in questione deliberando che il ragionamento presuntivo possa basarsi su indizi che non siano gravi, precisi e concordanti, ma anche quando egli abbia fondato la presunzione su indizi privi di gravità, precisione e concordanza, sussumendo, cioè, sotto la previsione dell' art. 2729 c.c., fatti privi dei caratteri legali, e incorrendo, quindi, in una falsa applicazione della norma, esattamente assunta nella enunciazione della "fattispecie astratta", ma erroneamente applicata alla "fattispecie concreta". In altre parole, poiché la sentenza, sotto il profilo della motivazione, si sostanzia nella giustificazione delle conclusioni, oggetto del controllo in sede di legittimità è la plausibilità del percorso che lega la verosimiglianza delle premesse alla probabilità delle conseguenze. L'implausibilità delle conclusioni può risolversi tanto nell'apparenza della motivazione, quanto nell'omesso esame di un fatto che interrompa l'argomentazione e spezzi il nesso tra verosimiglianza delle premesse e probabilità delle conseguenze e assuma, quindi, nel sillogismo, carattere di decisività: l'omesso esame è il "tassello mancante" alla plausibilità delle conclusioni rispetto alle premesse date nel quadro del sillogismo giudiziario. Ciò non significa che possa darsi ingresso, in alcun modo, ad una surrettizia revisione del giudizio di merito, dovendosi tener per fermo, *mutatis mutandis*, il rigoroso insegnamento di questa Corte secondo cui: "in sede di legittimità il controllo della motivazione in



fatto si compendia nel verificare che il discorso giustificativo svolto dal giudice del merito circa la propria statuizione esibisca i requisiti strutturali minimi dell'argomentazione (fatto probatorio - massima di esperienza - fatto accertato) senza che sia consentito alla Corte sostituire una diversa massima di esperienza a quella utilizzata (potendo questa essere disattesa non già quando l'interferenza probatoria non sia da essa necessitata, ma solo quando non sia da essa neppure minimamente sorretta o sia addirittura smentita, avendosi, in tal caso, una mera apparenza del discorso giustificativo) o confrontare la sentenza impugnata con le risultanze istruttorie, al fine di prendere in considerazione un fatto probatorio diverso o ulteriore rispetto a quelli assunti dal giudice del merito a fondamento della sua decisione” (Cass. n.14953 del 2000)».

2.3. Ancora, in tema di presunzioni, qualora il giudice di merito sussuma erroneamente sotto i tre caratteri individuatori della presunzione (gravità, precisione, concordanza) fatti concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti, il relativo ragionamento è censurabile in base all'art. 360, n. 3, c.p.c. (e non già alla stregua del n. 5 dello stesso art. 360), competendo alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione di nomofilachia, controllare se la norma dell'art. 2729 c.c., oltre ad essere applicata esattamente a livello di declamazione astratta, lo sia stata anche sotto il profilo dell'applicazione a fattispecie concrete che effettivamente risultino ascrivibili alla fattispecie astratta (Cass. 07/4/2014, n. 8053).

2.4. Sullo stesso tema, va segnalata l'ordinanza n. 5374 del 02/03/2017 secondo cui, in tema di prova per presunzioni, il giudice, dovendo esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un procedimento che si articola



necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi. Ne consegue che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevolesse completamente).

2.5. Pertanto, la doglianza secondo cui i giudici di appello avrebbero fatto malgoverno di tali consolidati principi, nel valutare i plurimi indizi offerti dall'Amministrazione, attinge esattamente l'impianto della sentenza impugnata, allorquando in essa è del tutto obliterata la disamina degli ulteriori indizi rappresentati.

Nella fattispecie in esame, l'Ufficio non ha fondato la pretesa impositiva sul solo elemento del possesso della documentazione da parte della ricorrente, ma sul complesso delle circostanze nelle quali tale possesso si inseriva e segnatamente: la contribuente era stata trovata in possesso della documentazione di cui si discute, relativa ad un deposito presso una banca svizzera, su un treno che la riportava a (omissis) proprio dalla (omissis) la documentazione recava un unico numero cliente ed era strappata proprio ed esclusivamente nelle parti che, presumibilmente, contenevano l'indicazione della banca e del nome del cliente; la documentazione



bancaria era stata stampata alle 14:07 e l'orario di partenza del treno sul quale era stata rinvenuta in possesso della contribuente era quello delle 15:05, pienamente compatibile con il primo; la ricorrente dichiarava il falso ai verificatori, affermando di non trasportare alcuna documentazione ai fini valutari rilevante; scoperta la documentazione, la contribuente non forniva alcuna spiegazione, limitandosi ad affermare che la documentazione medesima non le apparteneva; solo ex post, dopo 5 anni dall'evento, la contribuente proponeva all'ufficio una ricostruzione dei fatti diversa, raccontando di aver ritrovato un giornale su una panchina della stazione di Lugano, all'interno del quale si trovava la documentazione, e di aver preso quest'ultima con sé (senza peraltro chiarire la ragione di tale impossessamento e della conseguente conservazione di un atto che a suo dire non la riguardava affatto); privo di riscontro è poi rimasto il motivo del viaggio in (omissis) ossia la necessità di acquistare un particolare farmaco.

2.6. E' evidente che su questi ulteriori elementi adottati dall'ufficio, costituenti un complesso indiziario circostanziato, la C.t.r. non ha effettuato una compiuta valutazione, limitandosi a considerare atomisticamente il dato in sé del possesso della documentazione da parte della contribuente, senza contestualizzare questo singolo elemento nell'ambito delle circostanze descritte, che invece dovevano essere valutate prima ciascuna autonomamente e quindi tutte nel loro insieme e nella loro correlazione sia materiale che logica.

3. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.



accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 28 aprile 2023.

Il Presidente
Dott. Michele Cataldi

