



6405.21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE V CIVILE

composta dai signori magistrati:

Giuseppe Fuochi Tinarelli

Paolo Catalozzi

Roberto Succio

Pierpaolo Gori

Vincenzo Galati

ha pronunciato la seguente

presidente

consigliere

consigliere

consigliere

consigliere relatore

Pombalios

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al n. 18654 del ruolo generale dell'anno 2014
proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli
uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia;
-ricorrente-

contro
HS

, rappresentata e difesa, in virtù di
procura speciale in calce al controricorso, dagli Avv.ti Renato Marini e
Patrizio Gagliotti ed elettivamente domiciliata presso lo studio del
primo in Roma, via di Villa Sacchetti, 9;

-controricorrente-

Avverso la sentenza n. 2113/2014 della Commissione tributaria
regionale della Lombardia depositata il 17.4.2014;
udita nella camera di consiglio del 15.10.2020 la relazione svolta
dal consigliere Vincenzo Galati;

Fatti di causa

Con sentenza n. 2113/2014 la Commissione tributaria regionale
della Lombardia ha esposto, in punto di fatto, che il giudizio ha avuto

3468
2020

riguardo all'opposizione avverso avviso di accertamento n. X /2012 relativo all'anno di imposta 2007 avente ad oggetto IVA e IRPEF emesso nei confronti della contribuente alla quale è stata contestata l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e, rilevato che le prestazioni svolte dalla medesima concretizzavano l'attività di meretricio, applicato il "redditometro", rideterminato sinteticamente il reddito imponibile.

La Commissione tributaria provinciale di Milano ha accolto il ricorso ritenendo provato che i beni indicatori della capacità contributiva siano stati acquistati impiegando il reddito, in prevalenza, del padre che ha aiutato la contribuente anche in ragione del fatto che la stessa era affetta da malattia.

A fronte dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, la CTR ha preliminarmente rigettato l'eccezione di improponibilità dell'impugnazione per violazione dell'art. 53 d.lgs. n. 546 del 1992.

Nel merito ha respinto il gravame dell'Ufficio rilevando, da un lato, l'utilizzabilità delle testimonianze scritte (nel caso di specie dichiarazioni di persone terze che avrebbero elargito somme di denaro all'appellata), dall'altro la giustificazione, anche alla luce delle ulteriori emergenze istruttorie, dei movimenti bancari riferibili alla contribuente e della conseguente infondatezza della pretesa tributaria.

Avverso la sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia articolando tre motivi.

La contribuente resiste con controricorso ~~che conclude per l'accoglimento del ricorso;~~

Il Procuratore Generale ^{che conclude per l'accoglimento del ricorso;} e la controricorrente hanno depositato memoria.

Ragioni della decisione

Con il primo motivo di ricorso viene eccepita l'omessa pronuncia in relazione ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio a norma dell'art. 360, comma primo, n. 5 cod. proc. civ. avendo omesso

completamente la CTR di accertare se la contribuente avesse svolto attività di lavoro autonomo.

Tale passaggio motivazionale sarebbe stato indispensabile per valutare il possibile superamento della presunzione derivante dall'applicazione dell'art. 41 d.P.R. n. 600 del 1973 e, nel caso di esito positivo, avrebbe imposto un maggior rigore nella valutazione del complessivo materiale probatorio fornito dalla contribuente.

Con il secondo motivo si propone analogo vizio motivazionale della sentenza di merito in quanto la stessa ha trascurato di prendere in considerazione elementi fattuali riportati a pag. 9 del ricorso e segnalati nell'atto di appello che si palesano idonei a ritenere non giustificati i versamenti sul conto corrente.

Il terzo motivo contiene la censura di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, n. 4 cod. proc. civ. per violazione dell'art. 7, comma 4 d.lgs. n. 546 del 1992 che non consente l'utilizzazione di prove testimoniali nel processo tributario.

Le dichiarazioni dei terzi avrebbero dovuto essere valutate quali elementi indiziari ed esaminate unitamente ad altri elementi in grado di confermarne la veridicità, anche in ragione del rapporto di parentela ed amicizia tra gli stessi dichiaranti e la contribuente.

Ragioni di priorità logica impongono di esaminare, per primo, il terzo motivo di ricorso che è fondato.

In linea di principio, va dato atto alla sentenza di avere correttamente fatto applicazione del principio di diritto secondo cui "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, il potere - dovere dell'Amministrazione è disciplinato non già dall'art. 39, bensì dall'art. 41 del d.P.R. n. 600 del 1973, ai sensi del quale, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, l'Ufficio determina il reddito complessivo del contribuente medesimo; a tal fine, esso può utilizzare qualsiasi elemento probatorio e può fare ricorso al metodo induttivo, avvalendosi anche di presunzioni cd.

supersemplici - cioè prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 38, comma 3, del d.P.R. citato -, le quali determinano un'inversione dell'onere della prova, ponendo a carico del contribuente la deduzione di elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito (risultante dalla somma algebrica di costi e ricavi) non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'Ufficio" (Cass. sez. 6 - 5, 15 giugno 2017, n. 14930).

Vertendosi in tema di accertamenti bancari, rileva l'ulteriore principio in base al quale "in tema di accertamenti bancari, poiché il contribuente ha l'onere di superare la presunzione posta dagli artt. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del d.P.R. n. 633 del 1972, dimostrando in modo analitico l'estraneità di ciascuna delle operazioni a fatti imponibili, il giudice di merito è tenuto ad effettuare una verifica rigorosa in ordine all'efficacia dimostrativa delle prove fornite dallo stesso, rispetto ad ogni singola movimentazione, dandone compiutamente conto in motivazione" (Cass. sez. 6-5, 3 maggio 2018, n. 10480).

La "ratio decidendi" che ispira la sentenza della CTR risiede nell'aver ritenuto giustificata l'intestazione delle somme e dei movimenti bancari prevalentemente alla luce delle dichiarazioni di terze persone che hanno elargito gli importi accreditati sul conto corrente assegnando rilievo pressochè esclusivo alle "dichiarazioni di persone terze che hanno elargito somme di denaro all'appellata" per le motivazioni, di volta in volta, indicate.

Nel ritenere giustificate tali somme, la CTR ha assegnato rilevanza alle dichiarazioni rese dal genitore della stessa e da soggetti ad essa legati da rapporti di parentela, di amicizia, di natura sentimentale (secondo quanto riportato a pag. 10 del ricorso in punto di controdeduzioni depositate dalla controricorrente davanti alla CTR).

Il passaggio motivazionale conclusivo nel quale viene affermato (in termini estremamente generici ed assertivi) di avere "attentamente vagliato la documentazione addotta (distinte di versamento, atti di

liberalità, polizza assicurativa, certificati medici)" è di mero "stile" atteso che vengono elencati "documenti", in sé considerati, di natura del tutto neutra e suscettibili di essere idonei a fornire la giustificazione in ordine alle somme individuate con gli accertamenti bancari, solo attraverso le dichiarazioni dei terzi che, pertanto, assurgono ad elementi che in assoluta prevalenza reggono l'impianto motivazionale della sentenza.

In sostanza, la "distinta di versamento", in sé, è priva di autonoma efficacia probatoria e, finanche, indiziaria.

Essa assurge a dato, in tesi, favorevole alla posizione della resistente, solo se "letta" attraverso le dichiarazioni dei terzi, ovvero di colui che ha effettuato il versamento.

Allo stesso modo la polizza e gli atti di liberalità ed i, non meglio identificati, certificati medici.

Tale modalità argomentativa è comune alle sentenze di primo e secondo grado, in base a quanto dedotto dalle parti e desumibile dalla sentenza della CTR.

Essa non è tuttavia conforme a quanto previsto dall'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546 del 1992 che, nel processo tributario, esclude l'ammissione del giuramento e della prova testimoniale.

Nel caso di specie, si è in presenza di dichiarazioni provenienti da terzi cristallizzate in documenti formati fuori dal contraddittorio.

Va richiamato il costante orientamento della Corte di legittimità che, sul punto, afferma principi piuttosto consolidati.

In primo luogo va ribadita la possibilità di produrre dichiarazioni di terzi anche da parte del contribuente.

Sul punto si richiama Cass. sez. 6-5, 16 marzo 2018, n. 6616 secondo cui "nel giudizio tributario, anche il contribuente, come l'Amministrazione finanziaria, ha la possibilità di introdurre dichiarazioni scritte rese da terzi, aventi valenza indiziaria in proprio favore, in conformità ai principi del giusto processo ex art. 6 CEDU,

stante l'irrogazione, nell'ambito dello stesso, di sanzioni assimilabili a quelle penali".

Tuttavia, occorre tenere conto che il valore probatorio delle dichiarazioni non è in alcun modo assimilabile a quello della prova testimoniale "pura" in quanto verrebbe sostanzialmente vanificata la previsione contenuta nell'art. 7, comma 4, sopra citato.

In merito Cass. sez. 6-5, 19 novembre 2018, n. 29757 ha precisato, infatti, che "nel processo tributario il divieto di prova testimoniale posto dall'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 non osta alla produzione sia da parte dell'Amministrazione finanziaria che, in ragione dei principi del giusto processo ex art. 111 Cost., del contribuente, di dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale che assumono valenza indiziaria sul piano probatorio. (Nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha ritenuto insufficiente ad integrare la prova contraria richiesta al contribuente la sola dichiarazione scritta della madre, in assenza di ulteriori elementi).

In termini Cass. sez. 5, 12 aprile 2013, n. 8987.

Dall'applicazione combinata di tali principi emerge che le presunzioni derivanti dagli accertamenti bancari determinano l'insorgenza di un preciso ed analitico onere della prova a carico del contribuente che non può essere assolto solo attraverso il ricorso a dichiarazioni di terzi che non possono assurgere al rango di prove esclusive della provenienza del reddito accertato, potendo concorrere a formare il convincimento del giudice ma non a giustificarlo senza ulteriori elementi che, nel caso di specie, non sono stati esplicitati.

In conclusione, il ricorso va accolto in relazione al terzo motivo mentre restano assorbiti gli altri.

La sentenza va dunque cassata con rinvio alla CTR della Lombardia anche per la regolamentazione delle spese del presente grado.

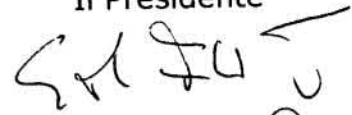
P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso e, assorbiti gli altri, cassa la sentenza con rinvio alla CTR della Lombardia in diversa

composizione anche per la regolamentazione delle spese del presente grado.

Così deciso in Roma il 15 ottobre 2020

Il Presidente



DEPOSITATO IN
CANCELLERIA
09 MAR. 2021
IL CANCELLIERE
Dott. Cristiano Donigi



Cassazione.net