

Giudice tributario obbligato a valutare le ipotesi di ricostruzioni fattuali alternative prospettate dal Fisco

di Leda Rita Corrado (*)

In base a quanto statuito dalla **sentenza** della Suprema Corte n. 21143/2016, se l'**Amministrazione** finanziaria **contesta** i fatti allegati dal **contribuente** in maniera specifica e argomentata, il giudice tributario non può limitarsi a esprimere l'esito del giudizio sul fatto mediante "formulette pigre", ma deve esplicitare nella **motivazione** il concreto iter di valutazione delle ipotesi di **ricostruzioni** fattuali alternative prospettate dalle **parti** e le effettive **ragioni** della propria decisione.

L'Amministrazione finanziaria rettifica i redditi dichiarati da un contribuente per i periodi di imposta 2002 e 2003. Il metodo sintetico viene agganciato alla disponibilità di un conto corrente presso un istituto di credito svizzero, alla proprietà di un autoveicolo e alla titolarità di un contratto di locazione a uso abitativo. In sede istruttoria l'Ufficio procedente non ritiene i chiarimenti forniti dal contribuente idonei a giustificare la discrasia rilevata induttivamente. In sede processuale il contribuente dichiara che il conto corrente svizzero è utilizzato per il deposito di vincite occasionali al casinò, che le spese relative all'automobile sono state sostenute dal fratello cui ne è stato concesso l'uso (come attestato ad esempio dalla quietanza di pagamento del premio assicurativo) e che al termine della locazione il contribuente è stato ospitato da terzi; inoltre il contribuente corrobora l'infondatezza della ricostruzione presuntiva menzionando le disponibilità finanziarie tratte dai redditi dichiarati tra il 1997 e il 2001. A sua volta l'Amministrazione finanziaria allega che non è stata prodotta alcuna documentazione concernente le presunte vincite al gioco, essendo peraltro illogico che un soggetto privo di liquidità possa permettersi la frequentazione di un casinò, che non è stata provata la provenienza delle somme utilizzate per il pagamento degli oneri relativi al manteni-

mento dell'autoveicolo e che il rilascio dell'immobile nel 2002 è stato seguito dalla stipula di due contratti di locazione nel 2003; oltre a ciò l'Amministrazione finanziaria adduce che della ricchezza accumulata dal contribuente nei periodi di imposta anteriori a quelli oggetto di accertamento residua ben poco, come confermato dalla ridotta liquidità sul conto corrente bancario e dalla sua successiva chiusura. La prospettazione difensiva del contribuente viene accolta dalla Commissione tributaria provinciale adita con sentenza confermata in sede di gravame, ove in particolare si legge che "tali dichiarazioni [del contribuente] non sono state poi oggettivamente smentite dall'Ufficio accertatore". Con la sentenza della Suprema Corte n. 21143/2016 (1) la Sezione tributaria della Corte di cassazione, accogliendo alcuni motivi di ricorso proposti dall'Amministrazione finanziaria, cassa con rinvio l'arresto impugnato giacché viziato da motivazione insufficiente e contraddittoria per non aver adeguatamente valutato le ricostruzioni fattuali prospettate dalle parti. Di particolare interesse sono le "istruzioni operative" in merito alla piena valutazione del materiale probatorio: secondo la Suprema Corte il giudice di merito avrebbe dovuto specificare 1) le ragioni per le quali le dichiarazioni del contribuente assurgevano al rango di prova; 2) le ragioni per le quali gli im-

(*) *Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca, Giornalista pubblicista, Avvocato in Genova*

(1) Il testo della sentenza è riportato a seguire.

porti sul conto italiano (evidenziati dall'Ufficio come relativamente esigui a fronte dei redditi conseguiti) potevano giustificare gli esborsi, pur a fronte della chiusura del conto stesso; 3) la coerenza tra l'indicata situazione di improduttività di reddito e l'emergere di operazioni bancarie (l'emissione di un assegno sul conto italiano e l'accredito del corrispettivo di una vendita sul conto svizzero); 4) la coerenza tra la scarsa possidenza e l'effettuazione di scommesse al casinò con detenzione di conto all'estero, senza la documentazione di vincite; 5) la coerenza tra la presunta restituzione dell'immobile nel 2002 e la stipula di altro contratto di locazione agli inizi del 2003.

Si configura una inversione dell'onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria?

Per una sorta di contrappasso nel proprio ricorso per cassazione l'Amministrazione finanziaria lamenta la sostanziale inversione dell'onere della prova a suo carico per opera del giudice del gravame. La Corte di cassazione smentisce tale lettura della sentenza impugnata e osserva che essa si limita a esprimere una valutazione del materiale probatorio offerto dall'una parte processuale e dall'altra. In buona sostanza con un breve enunciato la Commissione tributaria regionale ha espresso - in maniera in vero assai sintetica, se non quasi apodittica - l'esito del giudizio sul fatto escludendo che i fatti allegati dall'Amministrazione finanziaria abbiano avuto una forza probatoria tale da inficiare quelli addotti dal contribuente.

Nel processo tributario i principi generali in materia di onere della prova non sono stravolti, ma devono solo essere modulati in ragione delle specificità derivanti dalla sua matrice amministrativistica (2), giacché prima che in sede giurisdizionale, il problema della prova e del relativo onere si pone già nella fase amministrativa (3). Durante l'istruttoria, l'Amministrazione finanziaria raccoglie gli elementi da porre a fondamento della rettifica: le risultanze di tale attività devono essere trasfuse nella motivazione dell'atto impositivo (4). Questa realtà procedimentale "si proietta nel processo, ove la distribuzione dell'onere (o degli oneri) di prova dipende dal diritto sostanziale, non dalla posizione in giudizio dei litiganti" (5).

Nel caso in cui il contribuente contesti la fondatezza dell'atto impositivo impugnandolo, il microcosmo del processo tributario presuppone che l'Amministrazione finanziaria provi l'esistenza e la portata argomentativa degli elementi posti a base della maggior pretesa e che produca la documentazione riguardante l'attività svolta nella fase prodromica alla loro emanazione (6). Qualora l'Amministrazione finanziaria abbia offerto la propria dimostrazione della attendibilità degli elementi posti a fondamento della pretesa pubblica, toccherà al contribuente attivarsi per contestare i fatti posti a base della rettifica e introdurre nel materiale di cognizione fatti a sé favorevoli. In conformità a tale impostazione, grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare i fatti su cui basa la sua pretesa (ad esempio, il maggior ammontare di componenti positivi di reddito rispetto a quelli dichia-

(2) Cfr. R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III ed., Milano, 2001, pag. 90 ss.; Id., *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008, pag. 304; Id., "Matrice amministrativa del diritto tributario e interpretazione del Fisco", nota a Cass., SS.UU. civ., 2 novembre 2007, n. 23031, in *Corr. Trib.*, 2008, pag. 41 ss.

(3) F. Tesauro, "L'onere della prova nel processo tributario", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, pag. 77 ss.; Id., "Le presunzioni nel processo tributario", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, pag. 188 ss.; Id., "La prova nel processo tributario", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2000, I, pag. 73 ss.; Id., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, IX ed., Torino, 2006, pag. 389 ss.

(4) Secondo E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969, pag. 390 ss., "il problema dell'incombenza della prova si pone, prima che alle commissioni tributarie, alla stessa amministrazione; vi è un principio generale, ricostruibile per molti indizi ed elementi, che a nessun atto la Pubblica amministrazione possa accingersi senza aver procurato a se stessa la prova dei fatti

che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto".

(5) F. Tesauro, *La prova nel processo tributario*, cit., pag. 96.

(6) Offrire la prova spetta all'Amministrazione finanziaria, "poiché non può che spettare ad essa la prova della sussistenza dei presupposti, ai quali è subordinata e dai quali è condizionata la legittimità del provvedimento" (F. Tesauro, *L'onere della prova nel processo tributario*, cit., pag. 88): "è infatti rispondente ai dettami della logica e alla necessità della pratica che all'amministrazione, che ha già compiuto nella fase officiosa dell'accertamento tutte le indagini che essa si trova in grado di compiere, indagini che appunto hanno portato al risultato di provocare l'emanazione dell'atto di accertamento di cui si contende, spetti in sede processuale essenzialmente l'onere di dimostrazione che l'atto impugnato si fonda su elementi di fatto positivi, legittimamente acclarati ed utilizzati" (così M. Pugliese, *La prova nel processo tributario*, CEDAM, 1935, pag. 35, citato da F. Tesauro, *L'onere della prova nel processo tributario*, cit., pag. 80).

rati), mentre grava sul contribuente l'onere di provare la sussistenza dei fatti che concorrono a ridurre il suo debito fiscale (ad esempio, costi, oneri deducibili, crediti d'imposta e detrazioni), quando l'Ufficio precedente contesti la sussistenza dei presupposti di essi, o ancora le violazioni procedurali da questo commesse: la mancata dimostrazione dei primi comporterà l'annullamento dell'atto impugnato, quella dei secondi il rigetto del ricorso (7).

L'Amministrazione finanziaria ha solo assolto un onere di contestazione specifica e argomentata

A quanto è dato comprendere dalla narrativa della sentenza in commento, nel caso *sub iudice* l'Amministrazione finanziaria non ha propriamente soddisfatto un onere della prova in senso tecnico, ma ha assolto l'onere di contestazione (8) specifica (9) e argomentata (10) posto a suo carico dalla dinamica processuale (11). Il fondamento della tecnica della contestazione è individuato essenzialmente nel principio di

SOLUZIONI OPERATIVE

Ripartizione dell'onere della prova
Grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare i fatti su cui basa la sua pretesa, mentre grava sul contribuente l'onere di provare la sussistenza dei fatti che concorrono a ridurre il suo debito fiscale, quando l'Ufficio precedente contesti la sussistenza dei presupposti di essi, o ancora le violazioni procedurali da questo commesse: la mancata dimostrazione dei primi comporterà l'annullamento dell'atto impugnato, quella dei secondi il rigetto del ricorso.

ragionevole durata del processo, specificazione del principio del giusto processo sotto il profilo dell'efficienza e dell'economia processuale (12): l'operatività della tecnica *de qua*, infatti, aumentando il novero delle questioni suscettibili di definizione automatica, permette di circoscrivere più rapidamente l'area delle questioni di fatto da esaminare, con conseguente com-

pressione dei tempi di decisione della controversia e degli oneri motivazionali per l'organo giudicante.

Il principio del giusto processo, inoltre, se correlato alla clausola della buona fede processuale, la rafforza nelle ipotesi in cui una parte processuale sia un soggetto titolare di penetranti poteri di indagine ed esercente una funzione pubblica necessariamente orientata a esigenze e valori di equità *ex artt.* 2, 3 e 53 Cost., elementi che la differenziano ontologicamente e strutturalmente dalla parte privata. Anche nella sua dimensione processuale il principio della buona fede in senso oggettivo impone alla parte di attivarsi, se ciò evita un pregiudizio irra-

(7) G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, VI ed., CEDAM, 2008, pag. 565 ss.; R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., pag. 91.

(8) L'onere di contestazione si è affermato con riguardo al rito del lavoro (vedi per tutte Cass., Sez. lav., 4 dicembre 1982, n. 6620; Id., 23 giugno 1998, n. 6230) e al rito civile riformato (*ex pluribus* Cass., Sez. III civ., 24 settembre 2004, n. 19260), fino a essere riconosciuto come valevole anche nel processo tributario (Cass., Sez. trib., 24 gennaio 2007, n. 1540). Da ultimo esso è stato cristallizzato nell'art. 115, comma 1, c.p.c. (*amplius* L. R. Corrado, "Utilizzo di fatture per operazioni inesistenti: un 'circolo delle quinte' tra prova, controprova e onere di contestazione argomentata", in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, pag. 758 ss.).

(9) La contestazione non può essere generica, non può cioè "concretizzarsi in formule di stile, in espressioni apodittiche o in asserzioni meramente negative", ma deve essere "puntuale, circostanziata, dettagliata ed onnicomprensiva di tutte le circostanze in relazione alle quali viene chiesta l'ammissione della prova" (Cass., SS.UU. civ., 17 giugno 2004, n. 11353).

(10) Non è sufficiente la specificità della contestazione, vale a dire la precisa individuazione del fatto affermato dall'altra parte che non si condivide, ma è necessario che la contestazione sia anche argomentata, attraverso l'allegazione dei mezzi dai quali risulterebbe fondata la contestazione medesima.

(11) "Ogni volta che sia posto a carico di una delle parti (at-

tore o convenuto che sia) un onere di allegazione (e prova), l'altra parte ha l'onere di contestare il fatto allegato nella prima difesa utile, dovendo, in mancanza, ritenersi tale fatto pacifico e, quindi, non più gravata la controparte del relativo onere probatorio, senza che rilevi la natura del fatto, potendo perciò trattarsi anche di un fatto la cui esistenza incide sull'andamento del processo e non sulla pretesa in esso azionata" (*excerpta* da Cass., Sez. lav., 13 giugno 2005, n. 12636). La Corte di cassazione ha altresì evidenziato la necessaria circolarità tra oneri di allegazione, contestazione e di prova (Cass., SS.UU. civ., 17 giugno 2004, n. 11353, cit.).

(12) Il principio di ragionevole durata del processo "non è e non può essere inteso soltanto come monito acceleratorio rivolto al giudice in quanto 'soggetto' del processo", essendo esso rivolto a tutti i protagonisti del processo, ivi comprese le parti. Queste, specie nei processi dispositivi e prevedenti una difesa tecnica, "devono responsabilmente collaborare alla ragionevole durata del processo, dando attuazione, per quanto in loro potere, al principio di economia processuale e perciò immediatamente delimitando, ove possibile, la materia realmente controversa: sotto questo profilo dovrebbero ritenersi costituzionalmente presidiati anche i doveri di lealtà e probità processuale sopra richiamati, senza contare che un processo più lungo ha un maggiore 'costo' (non solo in termini 'umani' e non solo per le parti coinvolte, ma anche) per la collettività" (Cass., Sez. trib., 24 gennaio 2007, n. 1540, cit.).

gionevole della controparte. Sarebbe quindi ingiustificata una contestazione immotivata e non argomentata della documentazione contabile per opera dell'Amministrazione finanziaria, specie se valutata alla luce delle gravi conseguenze che si determinerebbero in capo all'altra parte. Viceversa, l'onere di contestazione argomentata può rafforzare e moltiplicare la tutela della parte privata rispetto alle condotte processuali della controparte contrarie alla buona fede in maniera più incisiva rispetto, ad esempio, all'addebito delle spese di lite.

Come i criteri di ripartizione dell'onere della prova, così anche la configurabilità di un onere di contestazione sul piano probatorio a carico dell'Amministrazione finanziaria - con il relativo corollario del dovere, per il giudice, di ritenere non abbinabile di prova quanto non espressamente contestato (13) - non deriva soltanto dai principi generali dell'ordinamento processuale (14), ma è altresì diretta esplicazione, sul piano processuale, del procedimento amministrativo di accertamento. Nella fase accertativa, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di attuare un'istruttoria diligente ex art. 97 Cost., il cui contenuto minimo indefettibile, nel caso *de quo*, è costituito dall'individuazione di specifici elementi indicativi di capacità contributiva. In giudizio l'Amministrazione finanziaria ha invece l'onere di contestare i fatti allegati dal contribuente in maniera specifica

e argomentata. Se - come nel caso di specie - lo fa, il giudice tributario non può limitare la motivazione del provvedimento giurisdizionale a "formulette pigre" che nulla dicono sul concreto processo di valutazione e sulle effettive ragioni della decisione.

Il vizio della motivazione tra vecchie e nuove coperture legislative

Proprio sotto questo profilo la sentenza in commento è di particolare interesse pratico: infatti la Sezione tributaria della Corte di cassazione cassa con rinvio l'arresto impugnato giacché viziato da motivazione insufficiente e contraddittoria per non aver adeguatamente valutato le ricostruzioni fattuali prospettate dalle parti. Giacché la sentenza impugnata è stata depositata anteriormente all'11 settembre 2012 trova applicazione l'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. nella formulazione anteriore (15) alla novella contenuta nel c.d. Decreto crescita (16). Ciononostante ad avviso di chi scrive le osservazioni che in essa sono formulate possono essere adattate al nuovo plesso normativo - *mutatis mutandis* - così come risultante alla luce dell'esegesi che ne è stata fornita dal Supremo Consesso nomofilattico (17).

Secondo la più recente giurisprudenza di legittimità l'anomalia motivazionale denunciabile in sede di legittimità quale vizio di nullità del-

(13) L'art. 167, comma 1, c.p.c., "imponendo al convenuto di prendere posizione in comparso di risposta sui fatti posti dall'attore a fondamento della domanda, fa della non contestazione un comportamento univocamente rilevante ai fini della determinazione dell'oggetto del giudizio, con effetti vincolanti per il giudice, che dovrà astenersi da qualsivoglia controllo probatorio del fatto non contestato e dovrà ritenerlo sussistente, proprio per la ragione che l'atteggiamento difensivo delle parti, valutato alla stregua dell'esposta regola di condotta processuale, espunge il fatto stesso dall'ambito degli accertamenti richiesti" (così Cass., Sez. III civ., 25 maggio 2004, n. 10031).

(14) L'onere di contestazione si fonda su una pluralità di presupposti sistematici: a) il carattere dispositivo del processo, che comporta un'ineludibile struttura dialettica a catena; b) la generale organizzazione per preclusioni successive, che, in misura maggiore o minore, caratterizza ogni sistema processuale; c) il dovere di lealtà e probità posto a carico delle parti dall'art. 88 c.p.c., che impone a entrambe di collaborare, fin dalle prime battute processuali, a circoscrivere l'ambito controverso, senza atteggiamenti volutamente defatiganti, ostruzionistici o anche solo negligenti; d) infine - e soprattutto - il generale principio di economia che deve sempre informare il processo, con particolare riguardo al fattore "tempo", vieppiù alla luce del novellato art. 111 Cost.

(15) Secondo il testo previgente dell'art. 360, comma 1, n.

5, c.p.c. "le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado possono essere impugnate con ricorso per cassazione [...] 5) per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio".

(16) Il testo vigente dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. dispone che "le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado possono essere impugnate con ricorso per cassazione [...] 5) per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti".

(17) In merito alla applicabilità ai ricorsi per cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie delle disposizioni modificative del Codice di procedura civile contenute nel D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (c.d. Decreto crescita), convertito con modificazioni dalla Legge 7 agosto 2012, n. 134, nonché sulla questione concernente il senso della nuova formulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. e sui limiti entro i quali il nuovo testo abbia ammesso la valutazione da parte del giudice di legittimità della motivazione del provvedimento innanzi a lui impugnato si vedano Cass., Sez. VI - T civ., 14 ottobre 2013 (ord.), n. 23273, in *Corr. giur.*, 2014, pag. 100 ss., con nota di C. Glendi, "Ricorso per cassazione, processo tributario e Decreto crescita", e Cass., SS.UU. civ., 7 aprile 2014, n. 8053, in *Dir. prat. trib.*, 2015, I, pag. 471 ss., con nota di C. Glendi, "At ille murem peperit (nuovamente a proposito di un altro 'non grande arresto' delle Sezioni Unite)".

la sentenza *ex art.* 360, comma 1, n. 4, c.p.c. (18) costituzionalmente rilevante (19) si concretizzerebbe non soltanto nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, ma anche nel difetto di un requisito formale indispensabile "quando l'esposizione non sia idonea a rivelare la *ratio decidendi*, anche sotto l'aspetto del fatto" (20), vale a dire nei casi di "motivazione apparente", di "contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili", di "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile"; viceversa a seguito della novella del 2012 scomparirebbe il controllo sulla motivazione con riferimento al parametro della sufficienza, ma resterebbe "il controllo sull'esistenza (sotto il profilo dell'assoluta omissione o della mera apparenza) e sulla coerenza (sotto il profilo della irriducibile contraddittorietà e dell'illogicità manifesta) della motivazione" (21). Il controllo previsto dal novellato art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. concernerebbe, invece, "l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza (rilevanza del dato testuale) o dagli atti processuali (rilevanza anche del dato extratestuale), che abbia costituito oggetto di

LA GIURISPRUDENZA

Vizio di motivazione

Secondo la giurisprudenza di legittimità l'anomalia motivazionale denunciabile in sede di legittimità quale vizio di nullità della sentenza costituzionalmente rilevante si concretizzerebbe, non soltanto nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, ma anche nei casi di **motivazione apparente**, di **contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili**, di **motivazione perplessa** ed obiettivamente **incomprensibile**; viceversa, a seguito della novella del D.L. n. 83/2012, scomparirebbe il controllo sulla motivazione con riferimento al parametro della sufficienza, ma resterebbe il controllo sull'**esistenza** (sotto il profilo dell'assoluta omissione o della mera apparenza) e sulla **coerenza** (sotto il profilo della irriducibile contraddittorietà e dell'illogicità manifesta) della **motivazione**.

discussione e abbia carattere decisivo (vale a dire che se esaminato avrebbe determinato un esito diverso della controversia)" (22).

Il controllo sulla motivazione in fatto differisce dal giudizio sul fatto

Quale che sia il corretto inquadramento del vizio *de quo* alla luce della novella del 2012, sembrano permanere tutt'ora le difficoltà concernenti i corollari pratici della distinzione concettuale tra il controllo sulla motivazione in fatto e il giudizio sul fatto.

Le Sezioni Unite della

Corte di cassazione hanno razionalizzato un punto di equilibrio statuendo che il giudice di legittimità non ha il potere di riesaminare il merito della intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, giacché "il giudizio di cassazione non mira a stabilire se gli elementi di prova confermano, in modo sufficiente, l'esistenza dei fatti posti a fondamento della decisione". Al contrario, "muovendo dall'ipotesi dell'esistenza dei fatti, poiché detta esistenza è stata accolta come valida nella sentenza impugnata, il controllo vuole verificare se l'assunzione sia ragionevolmente giustificata dagli argomenti addotti. Il controllo, dunque, non ha

(18) Il vizio di nullità della sentenza *ex art.* 360, comma 1, n. 4, c.p.c. ricorrerebbe con riferimento alla violazione della disciplina processuale di cui agli artt. 132, comma 1, n. 4, c.p.c. (in base al quale la sentenza deve contenere "la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione") e 36, comma 2, n. 4, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (ove si dispone che la sentenza deve contenere "la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto").

(19) La garanzia costituzionale della motivazione dei provvedimenti giurisdizionali deve essere correlata alla garanzia costituzionale del vaglio di legalità della Corte di cassazione, funzionale "ad assicurare l'uniformità dell'interpretazione ed applicazione del diritto oggettivo a tutela dell'uguaglianza dei cittadini". L'art. 111 Cost. prescrive l'obbligo di motivare tutti i provvedimenti giurisdizionali: "raccordando la funzione di tale precepto, diretto ad assoggettare a controllo l'effettiva esplicazione del diritto di difesa delle parti nel processo e la formazione

del giudizio sulla sola base della soggezione del giudice alla legge, con lo scopo della norma che sottopone tutte le sentenze al controllo di legalità della Corte di cassazione, diretta ad assicurare l'uniformità di interpretazione e applicazione del diritto oggettivo a tutela dell'uguaglianza dei cittadini e il loro giusto trattamento nel processo, si desume [...] che fra le violazioni di legge denunciabili in Cassazione non può non ricomprendersi quella dell'obbligo di rendere palesi i motivi delle decisioni" (Cass., SS.UU. civ., 16 maggio 1992, n. 5888).

(20) "Il vizio logico della motivazione, la lacuna o l'aporia che si assumono inficiarla sino al punto di renderne apparente il supporto argomentativo [...] devono comunque essere attinenti ad una *quaestio facti* (dato che in ordine alla *quaestio juris* non è nemmeno configurabile un vizio di motivazione)" (Cass., SS.UU. civ., 16 maggio 1992, n. 5888, cit.).

(21) Cass., SS.UU. civ., 7 aprile 2014, n. 8053, cit.

(22) Cass., SS.UU. civ., 7 aprile 2014, n. 8053, cit.

per oggetto le prove, ma solo il ragionamento giustificativo. Esso ripercorre l'argomentazione svolta nella motivazione dal giudice del merito a sostegno della decisione assunta e ne valuta la correttezza e la sufficienza" (23). Il vizio motivazionale sussiste unicamente quando le argomentazioni del giudice del merito non consentono di

ripercorrere l'iter logico-giuridico seguito e non quando l'apprezzamento dei fatti e delle prove compiuto dal giudice sia diverso da quello preteso dalla parte (24). Il mancato esame da parte del giudice del merito di elementi contrastanti con quelli posti a fondamento della decisione adottata non integra di per sé un vizio di omessa o insufficiente motivazione: occorre infatti che la risultanza processuale attenga a circostanze che, con un giudizio di certezza, e non di mera probabilità, avrebbero potuto indurre a una decisione diversa da quella adottata (25), come nel caso esaminato dalla sentenza in commento.

Il "nuovo" controllo sulla motivazione in fatto trasforma la verifica sulle presunzioni tributarie

Il *limes* tra il controllo sulla motivazione in fatto e il giudizio sul fatto si fa vieppiù labile quando nella dialettica processuale vengono in rilievo questioni concernenti operatività e portata persuasiva di presunzioni come quelle operanti nell'ambito del metodo sintetico. Oggetto del vaglio motivazionale è solo la plausibilità del percorso che lega la verosimiglianza delle premesse alla probabilità delle conseguenze: 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

SOLUZIONI OPERATIVE

Omessa o insufficiente motivazione

Il mancato esame da parte del giudice del merito di elementi contrastanti con quelli posti a fondamento della decisione adottata non integra di per sé un vizio di omessa o insufficiente motivazione: occorre infatti che la risultanza processuale attenga a circostanze che, con un giudizio di certezza, e non di mera probabilità, avrebbero potuto indurre a una decisione diversa da quella adottata.

(fatto probatorio - massima di esperienza - fatto accertato), senza che sia consentito alla Corte sostituire una diversa massima di esperienza a quella utilizzata dal detto giudice, potendo questa essere disattesa, non già quando l'inferenza 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" (26).

D'altra parte sembrano attivabili non soltanto l'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. sotto il profilo della violazione della disciplina generale di cui agli artt. 2729 c.c. e della disciplina speciale tributaria, ma anche il nuovo art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., giacché "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" (27).

(23) Cass., SS.UU. civ., 27 dicembre 1997, n. 13045; in senso conforme, Cass., Sez. trib., 1° luglio 2003, n. 10330; Cass., Sez. VI-T, 7 gennaio 2014, n. 91.

(24) Cass., Sez. III civ., 8 novembre 1966, n. 9744.

(25) Cass., Sez. II civ., 23 marzo 1995, n. 3386; Cass., Sez. II civ., 13 gennaio 1995, n. 381.

(26) Cass., Sez. lav., 18 novembre 2000, n. 14953.

(27) Cass., SS.UU. civ., 7 aprile 2014, n. 8053, cit.

LA SENTENZA

Cassazione, Sez. trib., Sent. 19 ottobre 2016 (27 aprile 2016), n. 21143 - Pres. Virgilio - Rel. Sabato

In tema di accertamento sintetico ("vecchio redditometro"), gli elementi indicativi di capacità contributiva costituiti, tra gli altri, dalla disponibilità di autoveicoli, nonché di residenze principali o secondarie, costituiscono una presunzione di capacità contributiva da qualificare legale, perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto (certo) di tale disponibilità l'esistenza di una capacità contributiva, senza che il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori esposti dall'Ufficio, abbia il potere di togliere ad essi la valenza presuntiva che il legislatore ha connesso alla disponibilità dei beni.

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate ha notificato a P.N. avvisi di accertamento n. (omissis) - ivi rettificando in euro 45.407 il reddito per il 2002 dichiarato in euro 7.418 - e n. (omissis) - ivi rettificando in euro 43.649 il reddito per il 2003 dichiarato pari a zero; gli avvisi scaturivano dal mancato accoglimento delle delucidazioni chieste al contribuente con avviso n. (omissis) notificato il 16 marzo 2006 circa: - la disponibilità di un conto corrente in dollari USA presso istituto di credito in Lugano, emersa nell'ambito di un processo verbale di constatazione di illeciti valutari a seguito di rinvenimento di un giustificativo di cassa per operazione di vendita; - l'attività di una ditta individuale di cui il contribuente era stato titolare, cancellata nel 2003; - il possesso e la disponibilità di beni e servizi per gli anni dal 2001 al 2003, risultando dall'anagrafe tributaria il contribuente proprietario di un autoveicolo di 19 cv e conduttore di un immobile ad uso abitativo di 152 mq, pur avendo dichiarato un reddito esiguo per gli anni predetti.

P.N. ha impugnato nei confronti dell'Agenzia gli avvisi e l'adita Commissione tributaria provinciale di Padova li ha annullati.

La sentenza, appellata dall'Agenzia, è stata confermata dalla Commissione tributaria regionale del Veneto in Venezia-Mestre, che ha rigettato l'appello principale predetto e quello incidentale del contribuente concernente il governo delle spese.

Avverso questa decisione l'Agenzia propone ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, rispetto al quale il contribuente non svolge difese.

Motivi della decisione

1. - Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600/1973, art. 38, commi 4 e 6. Sostiene che, a fron-

te di dette norme che impongono all'Ufficio il solo onere di individuare, ai fini dell'accertamento sintetico, elementi certi indicatori della capacità di spesa, la sentenza impugnata ha in sostanza determinato un'inversione dell'onere della prova, in quanto ha ritenuto plausibili le dichiarazioni rese dal contribuente (concessione di uso dell'automobile al fratello, restituzione dell'immobile nel 2002 con abitazione in ospitalità presso terzi, ricorso al conto in Lugano per il deposito di occasionali vincite al gioco nel locale casinò) e quindi concluso per la plausibilità del fatto che per gli anni oggetto di accertamento il contribuente avesse avuto disponibilità finanziarie in relazione ai redditi dichiarati - negli anni precedenti (lire 591.997.000 complessivi nel periodo 1997-2001) e alla disponibilità di lire 71.178.464 su conto bancario in Italia al 31.12.2001, posto che "Tali dichiarazioni non sono state poi oggettivamente smentite dall'Ufficio accertatore".

2. - Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.M. 10 settembre 1992, art. 2 ai fini dell'applicazione del D.P.R. n. 600/1973, art. 38. Sostiene che, quanto alla deduzione del contribuente secondo cui l'automobile era concessa al fratello del contribuente che ne sosteneva gli oneri, la Commissione tributaria regionale ha violato la predetta disciplina, secondo la quale è indice di capacità contributiva la condizione di chi "a qualsiasi titolo o anche di fatto utilizza o fa utilizzare i beni", non escludendosi, dunque la condizione di chi concede il bene in uso gratuito; la quietanza attestante che il pagamento di premio di assicurazione era stata effettuata da un terzo, peraltro, non proverebbe altro che il pagamento, essendo invece necessaria, ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova contro la presunzione legale, la dimostrazione della sopportazione effettiva della spesa, come da giurisprudenza di legittimità.

3. - Con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come insufficiente e contraddittoria la motivazione della sentenza impugnata. Nel ritenere plausibili le dichiarazioni rese dal contribuente secondo cui per gli anni oggetto di accertamento il contribuente avesse avuto disponibilità finanziarie in relazione ai redditi dichiarati negli anni precedenti (lire 591,997.000 complessivi nel periodo 1997-2001) e alla disponibilità di lire 71.178.464 su conto bancario in Italia al 31.12.2001, la Commissione regionale aveva immotivatamente escluso ogni valenza reddituale agli indici rivelatori del possesso dell'abitazione e dell'automobile, nonché trascurato di valutare che:

a) proprio in relazione ai redditi dichiarati negli anni precedenti, il saldo a fine 2001 dell'unico conto bancario intestato al contribuente in Italia era di soli euro 36,760,61, residuando dunque assai poco della ricchezza accumulata;

b) già due mesi dopo, il 3 marzo 2002, il saldo di tale conto era debitore ed esso poi veniva chiuso nel successivo giugno;

c) nessuna spiegazione fosse stata fornita dal contribuente circa le operazioni bancarie effettuate, tra le quali l'emissione - dedotta dall'amministrazione nell'atto di appello - di un assegno di euro 25.000 nel marzo 2002;

d) nessuna documentazione fosse stata fornita delle presunte vincite al gioco poste a base della detenzione di disponibilità valutarie in Svizzera, essendo anche illogico che un soggetto privo di disponibilità finanziarie potesse permettersi la frequentazione di casinò;

e) era illogico ritenere detta detenzione di conto all'estero solo per il deposito di vincite al gioco, posto che funzionari della dogana avevano rinvenuto occultata nei bagagli documentazione di una vendita per l'importo di euro 9.115 affluito su detto conto;

f) la dichiarata restituzione dell'immobile locato nel 2002 era contraddetta dai due contratti di locazione che facevano emergere che dopo la scadenza del primo in data 28 febbraio 2003 veniva stipulato altro contratto dal 1 aprile 2003 per la durata di anni quattro, al canone di euro 7.200 annui.

4. - I tre motivi sono strettamente connessi e possono essere esaminati congiuntamente, rigettandosi il primo ed accogliendosi il secondo e il terzo.

5. - Il collegio può - per esigenze di priorità logica - anzitutto evidenziare (in relazione al terzo motivo, fondato, il cui esame deve precedere la trattazione degli altri anche al fine di far emergere l'ambito entro il quale va disatteso il primo motivo) come effettiva-

mente appaia insufficiente e contraddittoria la motivazione della decisione della Commissione tributaria regionale, che, attraverso la valutazione di merito degli elementi concreti e specifici addotti - oltre che dalla parte contribuente, anche dall'amministrazione - avrebbe dovuto farsi carico delle questioni sopra riepilogate da 3.a) a 3.f), costituenti altrettante argomentazioni evidenzianti la non piena valutazione del materiale deduttivo e probatorio della controversia. In particolare, il giudice di merito avrebbe dovuto specificare: - le ragioni per le quali le dichiarazioni di parte assurgevano al rango di prova; - le ragioni per le quali gli importi sul conto italiano (evidenziati dall'Ufficio come relativamente esigui a fronte dei redditi conseguiti) potevano giustificare gli esborsi, pur a fronte della chiusura del conto stesso; - la coerenza tra l'indicata situazione di improduttività di reddito e l'emergere di operazioni bancarie effettuate, tra le quali l'emissione di un assegno di euro 25.000 nel marzo 2002 sul conto italiano e l'accredito del corrispettivo di una vendita per euro 9.115 nel 2002 sul conto svizzero; - la coerenza tra la scarsa possidenza e l'effettuazione di scommesse al casinò con detenzione di conto all'estero, senza la documentazione di vincite; - la coerenza tra la presunta restituzione dell'immobile nel 2002 e la stipula agli inizi del 2003 di altro contratto di locazione. In assenza di un percorso argomentativo idoneo - che per esigenze logico-giuridiche evidenti avrebbe dovuto affrontare, anche eventualmente indirettamente, tali deduzioni ritualmente introdotte nella controversia - emerge dunque la dedotta insufficienza della motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

6. - Parimenti deve rilevarsi come - in riferimento alla valenza probatoria attribuita dalla Commissione regionale (con valutazione contestata con il secondo motivo di ricorso in rapporto all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), alla circostanza per cui il contratto di assicurazione del veicolo e la relativa quietanza fossero intestate a un terzo - le disposizioni del D.M. 10 settembre 1992 (le cui violazioni in rapporto al D.P.R. n. 600/1973, art. 38 possono essere esaminate da questa Corte - cfr. ad es. Sez. 5, n. 11213/2011) ammettono che gli indici possano non applicarsi "se il contribuente dimostra" che "per detto bene o servizio sopporta solo in parte le spese". Ciò significa che si deve attribuire valenza non alla situazione formale del pagamento degli oneri - come appare effettuato dalla Commissione regionale nel caso di specie - ma, giusta il pregnante significato del verbo "sopporta", all'emergere della prova concreta ("se il contribuente dimostra") della "sopportazione" da parte di terzi del-

le spese in questione, dimostrando la provenienza delle somme utilizzate per il pagamento (cfr. Sez. 5, n. 11213/2011 cit.). La Commissione regionale, nel ritenere sufficiente la prova costituita dalla quietanza in una con l'intestazione del contratto, non si è dunque attenuta a tale principio, ciò da cui consegue - come detto - la fondatezza del secondo motivo.

7. - Infine si deve rilevare - ulteriormente sviluppando quanto sopra notato nell'esaminare il terzo motivo di ricorso circa la valenza attribuita dalla Commissione regionale alle dichiarazioni del contribuente tese a fornire prova contraria alle presunzioni di legge - che con la sentenza impugnata la Commissione ha avvalorato dette dichiarazioni con la seguente statuizione: "tali dichiarazioni non sono state poi oggettivamente smentite dall'Ufficio accertatore". Detta statuizione, come detto, è stata fatta oggetto del primo motivo di ricorso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, secondo l'Agenzia vi sarebbe stata violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600/1973, art. 38, commi 4 e 6, in quanto, a fronte di dette norme che impongono all'Ufficio il solo onere di individuare, ai fini dell'accertamento sintetico, elementi certi indicatori della capacità di spesa, la sentenza impugnata avrebbe in sostanza determinato un'inversione dell'onere della prova, in quanto ha ritenuto plausibili le dichiarazioni rese dal contribuente e fatto carico all'Agenzia della controprova. Tale però non appare la portata dell'affermazione criticata della Commissione tributaria regionale.

Ribadito il principio più volte affermato in tema di accertamento dei redditi (v. ad es. Sez. 5, n. 16284/2007) secondo cui gli elementi indicativi di capacità contributiva costituiti, tra gli altri, dalla disponibilità di autoveicoli, nonché di residenze principali o secondari, costituiscono una presunzione di capacità contributiva da qualificare "legale" ai sensi dell'art. 2728 c.c., perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto (certo) di tale disponibilità la esistenza di una capacità contributiva, senza che il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'Ufficio, abbia il potere di togliere ad essi la valenza presuntiva che il legislatore ha connesso alla disponibilità dei beni, rileva il collegio che nel caso di specie - potendo il giudice del merito valutare la prova che il contri-

bute offre avverso la predetta presunzione - l'indicata espressione ("tali dichiarazioni non sono state poi oggettivamente smentite dall'Ufficio accertatore"), lungi dal costituire una statuizione circa una inversione della prova contraria alla presunzione legale, null'altro appare trasmettere che una valutazione (ancorché, per quanto si è detto sopra, viziata) del complessivo materiale probatorio disponibile, *hinc et inde* offerto, senza che la Commissione regionale abbia inteso munire, attraverso tale rilievo, le dichiarazioni di parte di una credibilità (per quanto viziata) attribuita che, senza tale rilievo, non vi sarebbe stata. Ne deriva, dunque, il rigetto del primo motivo, non risultando, almeno in via di principio, negata dalla sentenza impugnata la cennata presunzione legale; ed è appena il caso di ribadire quanto già innanzi affermato, nel senso che, per quanto attiene all'applicazione in concreto della presunzione legale, l'accoglimento del terzo motivo fa emergere che la Commissione regionale, non riscontrando sul piano probatorio i dati di cui sopra da 3.a) a 3.f), ha meramente mal governato l'iter decisionale sul piano dell'adeguatezza motivazionale senza incorrere in violazione di legge; ciò cui dovrà provvedere in sede di rinvio, in particolare dando conto dell'eventuale - se sussistente - effettiva prova contraria, costituita - al di là dei dati addotti - dalla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile o perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma.

8. - L'impugnata sentenza va dunque cassata. Segue il rinvio alla medesima Commissione tributaria regionale, in diversa composizione, per una nuova decisione indenne dalla violazione di legge e dai vizi motivazionali accertati. La Commissione si adeguerà a quanto esposto e provvederà anche sulle spese del giudizio svoltosi in questa sede di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo di ricorso e, in accoglimento del secondo e del terzo motivo, cassa l'impugnata sentenza e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale del Veneto in diversa composizione.