# Ordinanza del 11/09/2020 n. 18889 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Intitolazione:**

Contenzioso tributario - Utilizzo di risultanze derivanti da atti di indagini preliminari svolte in sede penale - Legittimità - Indizi idonei a fornire utili elementi di giudizio.

**Massima:**

Nel giudizio tributario il materiale probatorio acquisito nel corso delle indagini preliminari con strumenti propri del procedimento penale è utilizzabile ai fini della prova della pretesa fiscale, ed il giudice di merito, in mancanza di qualsiasi divieto di legge, oltre che utilizzare prove raccolte in diverso giudizio fra le stesse o altre parti, può anche avvalersi delle risultanze derivanti da atti di indagini preliminari svolte in sede penale, le quali debbono, tuttavia, considerarsi quali semplici indizi idonei a fornire utili e concorrenti elementi di giudizio, la cui concreta efficacia sintomatica dei singoli fatti noti deve essere valutata - in conformità con la regola dettata in tema di prova per presunzioni - non solo analiticamente, ma anche nella loro convergenza globale, accertandone la pregnanza conclusiva in base ad un apprezzamento che, se sorretto da adeguata e corretta motivazione sotto il profilo logico e giuridico, non è sindacabile in sede di legittimità. Ne consegue, da un canto, che anche una consulenza tecnica disposta dal Giudice per le indagini preliminari in un procedimento penale, se ritualmente prodotta dalla parte interessata, può essere liberamente valutata come elemento indiziario idoneo alla dimostrazione di un fatto determinato, dall'altro, che in grado di appello, il giudice del gravame ha l'obbligo di estendere il proprio giudizio a tutte le risultanze probatorie e non limitarsi ad una rivalutazione della sola consulenza, benché la relativa valutazione debba sempre tener conto della circostanza che la consulenza si sia formata o meno nel contraddittorio tra le parti, correlandola, se del caso, alle dichiarazioni raccolte nel corso dell'istruttoria civile di primo grado, come avvenuto nella specie.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

**Testo:**

RILEVATO

che:

1.L'Agenzia delle Entrate - all'esito di un processo verbale di constatazione che ha concluso la verifica fiscale della Guardia di Finanza nei confronti di (------), esercente l'attivita' di commercio al dettaglio di orologi, articoli di gioielleria ed argenteria; e delle indagini finanziarie nei confronti di quest'ultimo e della coniuge (------) - ha emesso, nei confronti dei predetti contribuenti, avviso d'accertamento, in materia di Irpef, relativo all'anno d'imposta 1996, con il quale ha accertato un maggior reddito imponibile, con conseguenti maggiore imposta, interessi e sanzioni.

2. I contribuenti hanno impugnato l'avviso di accertamento dinnanzi la Commissione tributaria provinciale di Latina, che ha accolto il ricorso.

3.L'Ufficio ha quindi proposto appello avverso la sentenza di primo grado e l'adita Commissione tributaria regionale del Lazio-sezione staccata di Latina, lo ha respinto.

4. L'Ufficio ha allora proposto ricorso per la cassazione della sentenza d'appello e questa Corte, con l'ordinanza n. 10036/2011, lo ha accolto, cassando la sentenza impugnata con rinvio del giudizio alla CTR in diversa composizione.

5.Riassunto dall'Ufficio il giudizio di fronte alla Commissione tributaria regionale del Lazio-sezione staccata di Latina, quale giudice del rinvio, quest'ultima, con la sentenza n. 725/39/2013, depositata in data 28 novembre 2013, ha accolto l'appello dell'Amministrazione, riformando la decisione di primo grado della CTP di Latina e rigettando il ricorso introduttivo dei contribuenti, con conseguente conferma dell'atto di accertamento impugnato.

6.Avverso tale ultima sentenza d'appello, emessa dal giudice del rinvio, i contribuenti hanno proposto ricorso per la cassazione, affidato ad un solo motivo.

7.L'Amministrazione si e' costituita con controricorso.

CONSIDERATO

che:

1.L'unico motivo e' stato cosi' formulato dai contribuenti ricorrenti: "Sulla violazione e/o erronea interpretazione ed applicazione di norme di diritto (in particolare, del combinato disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32 e articolo 2727 c.c. e s.s., in tema di onere della prova e di prova per presunzioni e degli articoli 3, 24 e 111 Cost., in tema di parita' delle parti nel processo di diritto alla difesa e di attuazione del giusto processo)- Violazione dell'obbligo di motivazione anche per omessa e/o erronea valutazione delle risultanze documentali probatorie- Violazione delle norme di diritto e dell'obbligo di motivazione in relazione all'articolo 360 c.p.c., 1 comma, nn. 3 e 5".

1.1. Il motivo e' inammissibile, innanzitutto per la contemporanea prospettazione delle diverse ipotesi contemplate dall'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, atteso che la lettura dell'intero corpo del relativo mezzo d'impugnazione (ed in particolare il § 2 del motivo indicato come "A" e pag. 55 del ricorso) evidenzia una sostanziale mescolanza e sovrapposizione di censure, che da' luogo all'inammissibile prospettazione della medesima questione sotto profili incompatibili (Cass. 23/10/2018, n. 26874; Cass. 23/09/2011, n. 19443; Cass. 11/04/2008, n. 9470), non

risultando specificamente separate la trattazione delle doglianze relative all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla fattispecie ed i profili attinenti alla ricostruzione del fatto (Cass. 11/04/2018, n. 8915; Cass. 23/04/2013, n. 9793).

Pertanto, i motivi di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 ed 5 cumulati nella rubrica del primo motivo di ricorso, risultano, anche nel contenuto di quest'ultimo, censure ontologicamente non distinte e non autonomamente individuabili senza un inammissibile intervento di selezione e ricostruzione del mezzo d'impugnazione da parte di questa Corte.

1.2. Lo stesso motivo e' comunque ulteriormente inammissibile

nella parte in cui, con riferimento al Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 32, dopo aver premesso il principio di diritto gia' espresso da questa Corte con l'ordinanza di cassazione con rinvio n. 10036/2011 (erroneamente indicata, nella sentenza impugnata, come n. 10336/2011, ma correttamente indicata dalle parti), riguardo alla presunzione legale prevista dalla predetta norma ed al conseguente onere probatorio gravante sul contribuente, ipotizza l'illegittimita' costituzionale della medesima disposizione, ove venisse interpretata nel senso che essa pone "limitazioni e/o ingiustificate restrizioni" al diritto dello stesso contribuente di fornire la prova contraria. Infatti, la motivazione della sentenza impugnata non e' fondata su alcuna limitazione legale alla facolta' del contribuente di fornire la prova contraria de qua, ma sulla valutazione, da parte del giudice a quo, della prova concretamente offerta nel caso di specie dai ricorrenti, apprezzamento che appartiene al giudizio in fatto e che non ha quindi nulla a che vedere con la pretesa interpretazione costituzionalmente illegittima del parametro normativo rilevante.

La censura dei ricorrenti e' quindi estranea alla ratio decidendi in diritto della sentenza impugnata.

1.3. Ulteriormente inammissibile e' il motivo nella parte in cui censura la motivazione della sentenza impugnata per "incompletezza, incoerenza, superficialita', illogicita' e mera apparenza della motivazione, e per erronea e/o parziale valutazione e/o per omessa valutazione delle risultanze processuali e delle prove, con conseguente frattura logica tra queste ultime e la stessa motivazione, nonche' per palese violazione di norme di legge".

Infatti, la censura:

- coniuga in maniera inestricabile pretesi vizi della motivazione e violazione di legge;

-denuncia pretesi vizi della motivazione tra loro logicamente incompatibili (l'apparenza con l'incompletezza e l'illogicita'; l'omessa valutazione con la valutazione erronea);

- ipotizza vizi (l'insufficienza) della motivazione non piu' codificati nell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella versione applicabile ratione temporis, in considerazione della data della sentenza impugnata;

- non allega fatti decisivi dei quali il giudice a quo abbia omesso la valutazione, limitandosi a richiamare dichiarazioni rese dagli stessi contribuenti nella fase procedimentale, senza

evidenziare specificamente elementi istruttori che, gia' prodotti in giudizio, possano sostenerle, e senza precisare nel dettaglio le singole operazioni bancarie alle quali dovrebbero riferirsi censure e prove;

- contrappone alla specifica valutazione della CTR, in ordine al contenuto della consulenza tecnica d'ufficio disposta nel procedimento penale concluso con l'archiviazione dell'accusa di reati tributari a carico del (------), una mera diversa interpretazione in fatto a suo favore, che non e' ammissibile in questa sede di legittimita' e che contrasta in diritto con quanto gia' rilevato nell'ordinanza di cassazione con rinvio riguardo a "la differente finalita' del giudizio penale e l'eterogeneita' del relativo regime della prova";

- non adempie, relativamente alla predetta consulenza e ad altri documenti che avrebbero in ipotesi dimostrato l'assolvimento dell'onere di prova contraria gravante sui ricorrenti, l'onere di cui all'articolo 366 c.p.c., comma 1, n. 6, di specifica indicazione, a pena d'inammissibilita' del ricorso, degli atti processuali e dei documenti sui quali il ricorso si fonda, nonche' dei dati necessari all'individuazione della loro collocazione quanto al momento della produzione nei gradi dei giudizi di merito. (Cass., 15/01/2019, n. 777; Cass., 18/11/2015, n. 23575; Cass., S.U., 03/11/2011, n. 22726).

1.4. Inoltre, i motivi sono altresi' infondati, essendosi il giudice a quo uniformato, anche in considerazione della natura imprenditoriale dell'attivita' reddituale in questione, ai consolidati principi giurisprudenziali, in tema di distribuzione dell'onere della prova e di libera valutazione del suo adempimento da parte del contribuente, gia' ben evidenziati nella precedente sentenza di cassazione con rinvio, secondo i quali:

- "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione e' soddisfatto, secondo il Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 32, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, mentre si determina un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili, fornendo, a tal fine, una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica della riferibilita' di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili." (Cass. 04/08/2010, n. 18081, ex plurirnis); - " Il decreto di impromuovibilita' dell'azione penale (adottato ai sensi dell'articolo 408 c.p.p. e s.s.) non impedisce che lo stesso fatto venga diversamente definito, valutato e qualificato dal giudice civile (nella specie, dal giudice tributario), poiche', a differenza della sentenza, la quale presuppone un processo, il provvedimento di archiviazione ha per presupposto la mancanza di un processo e non da' luogo a preclusioni di alcun genere." (Cass. 18/04/2014, n. 8999, ex plurimis);

- nel giudizio tributario il materiale probatorio acquisito nel corso delle indagini preliminari con strumenti propri del procedimento penale e' utilizzabile ai fini della prova della pretesa fiscale (Cass. 05/04/2019, n. 9593), ed " Il giudice di merito, in mancanza di qualsiasi divieto di legge, oltre che utilizzare prove raccolte in diverso giudizio fra le stesse o altre parti, puo' anche avvalersi delle risultanze derivanti da atti di indagini preliminari svolte in sede penale, le quali

debbono, tuttavia, considerarsi quali semplici indizi idonei a fornire utili e concorrenti elementi di giudizio, la cui concreta efficacia sintomatica dei singoli fatti noti deve essere valutata - in conformita' con la regola dettata in tema di prova per presunzioni - non solo analiticamente, ma anche nella loro convergenza globale, accertandone la pregnanza conclusiva in base ad un apprezzamento che, se sorretto da adeguata e corretta motivazione sotto il profilo logico e giuridico, non e' sindacabile in sede di legittimita'. Ne consegue, da un canto, che anche una consulenza tecnica disposta dal Giudice per le indagini preliminari in un procedimento penale, se ritualmente prodotta dalla parte interessata, puo' essere liberamente valutata come elemento indiziario idoneo alla dimostrazione di un fatto determinato, dall'altro, che in grado di appello, il giudice del gravame ha l'obbligo di estendere il proprio giudizio a tutte le risultanze probatorie e non limitarsi ad una rivalutazione della sola consulenza (benche' la relativa valutazione debba sempre tener conto della circostanza che la consulenza si e' formata o meno nel contraddittorio tra le parti, correlandola, se del caso, alle dichiarazioni raccolte nel corso dell'istruttoria civile di primo grado, come avvenuto nella specie)" (Cass. 19/07/2019, n. 19521).

2.Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna i ricorrenti in solido al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimita', che liquida in Euro 4.800,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, articolo 1, comma 17, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza