



19987.18

## LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

## SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

*SANZIONI
AMMINISTRATIVE
IN MATERIA
FINANZIARIA
E TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CAMILLA DI IASI - Presidente -

Dott. ORONZO DE MASI - Consigliere - R.G.N. 7390/2011

Dott. PAOLO CATALLOZZI - Consigliere - Cron. 19987

Dott. ROSARIA MARIA CASTORINA - Consigliere - Rep.

Dott. PAOLA D'OVIDIO - Rel. Consigliere - Ud. 19/06/2018

CC

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso 7390-2011 proposto da:

PROVASI NORBERTO, elettivamente domiciliato in ROMA  
VIA PIERLUIGI DA PALESTRINA 55, presso lo studio  
dell'avvocato ROSAMARIA MARIANO, che lo rappresenta e  
difende unitamente all'avvocato AURELIO FAVARO';

- **ricorrente** -**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro  
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI  
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO  
STATO, che lo rappresenta e difende;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 122/2010 della COMM.TRIB.REG.  
di MILANO, depositata il 21/10/2010;

udita la relazione della causa svolta nella camera di  
consiglio del 19/06/2018 dal Consigliere Dott. PAOLA  
D'OVIDIO.

### **Rilevato che:**

1. Provasi Noberto proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano avverso l'avviso di irrogazione sanzioni n. R1QIRT700004/2009, relativo agli anni 2004, 2005, 2006 e 2007, con il quale l'agenzia delle Entrate, sulla base di quanto emerso dal processo verbale di constatazione redatto in data 27/1/2009 dall'Agenzia delle Dogane di Chiasso, aveva proceduto all'accertamento presuntivo di un reddito capitale derivante dall'esistenza di disponibilità valutarie all'estero da parte del ricorrente.

Sosteneva il Provasi che l'accertamento derivava dal riferimento, nel processo verbale, ad otto fogli non integri relativi ad operazioni di investimento, prive di indicazioni nominative, da esso ricorrente accidentalmente rinvenuti vicino ad un termosifone e raccolti da terra.

2. L'adita Commissione, con sentenza n. 53/01/2010, respingeva il ricorso ritenendo che il ricorrente non avesse prodotto alcun elemento che lasciasse supporre non fondato l'avviso di irrogazione sanzioni.

3. Avverso tale sentenza proponeva appello il Provasi deducendo che la pretesa dell'Agenzia delle Entrate era sfornita di un supporto probatorio idoneo ad attribuire con certezza al Provasi i fogli rinvenuti e lamentando altresì che, da una attenta lettura degli otto fogli, emergeva un valore globale dell'investimento pari ad €. 164.955,00, e non ad €. 463.646,00, come invece supposto dagli avvisi di accertamento e non rilevato dai primi giudici.

L'Ufficio si costituiva contestando gli assunti del ricorrente ed eccependo preliminarmente l'inammissibilità dell'appello.

Con sentenza n. 122/22/10, depositata in data 21/10/2010, la Commissione Tributaria Regionale, disattesa l'eccezione di inammissibilità dell'appello, lo respingeva, confermando la sentenza impugnata e condannando l'appellante al pagamento delle spese processuali.

4. Avverso tale sentenza il Provasi ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi. Resiste con controricorso la P.Agenzia delle Entrate.

Il ricorrente ha depositato memoria ex art. 380 bis c.p.c..

## **Considerato che:**

**1.** Con il primo motivo di ricorso è prospettata la *“insufficienza ed illogicità della motivazione su di un punto decisivo della controversia, in relazione all’art. 360 n. 5 c.p.c.”*

Deduce il ricorrente che la sentenza impugnata, nel ritenere inattendibile e fantasiosa la spiegazione fornita dal Provasi circa il rinvenimento a terra degli otto fogli relativi ad operazioni di investimento all'estero, non avrebbe rilevato che le risultanze del processo verbale non dimostravano affatto in modo chiaro ed univoco che quei fogli fossero già detenuti dallo stesso Provasi. In ogni caso, tale circostanza non poteva ritenersi sufficiente per concludere che i titoli, le azioni e gli altri valori indicati nei fogli in questione appartenessero allo stesso Provasi, né che fossero detenuti all'estero – e segnatamente in Svizzera - e neppure che tale situazione persistesse fin dal 2004 e negli anni successivi. Di qui anche l'incongruenza del ricorso alla presunzione di redditività delle somme trasferite all'estero, di cui all'art. 6 del d.l. 28/6/1990, convertito nella l. n. 227/1990, atteso che tale norma presuppone il previo accertamento che il contribuente abbia capitali all'estero. In conclusione, secondo il ricorrente, la sentenza impugnata non sarebbe adeguatamente motivata, neppure ove volesse ritenersi che la stessa abbia recepito e fatta propria la motivazione contenuta nel provvedimento di irrogazione delle sanzioni ovvero quella di cui al precedente avviso di accertamento, giacché anche tali due atti non fornivano alcuna illustrazione e motivazione dell'assunto relativo alla sussistenza all'estero di valori appartenenti al Provasi.

**1.1.** IL motivo è inammissibile.

La sentenza impugnata ha respinto l'appello rilevando che *“dal verbale, che fa fede fino a querela di falso, risulta che il Provasi frugava prima tra le sue tasche e poi raccoglieva da terra i fogli cercando di rimmetterli in tasca. Accortosi di essere visto, porgeva i fogli raccolti al finanziere. La spiegazione fornita appare, anche a questo Collegio, del tutto fantasiosa ove sia messa in relazione alla dinamica dei fatti osservata dai militari. Asserisce, infatti, l'appellante di essersi avvicinato ad un termosifone per scaldarsi e di aver notato dei fogli a terra, ripiegati. La spiegazione fornita dal Provasi non è attendibile perché in contrasto con quella di cui al p.v.c. e non munita di alcuna prova in*

*contrario...*”. La C.T.R., dunque, ha posto a fondamento della sua decisione i fatti descritti dai verbalizzanti e ha ritenuto che quei fatti, anche alla luce delle spiegazioni fornite, potessero assumere una valenza probatoria dell'appartenenza al Provasi di quei fogli, convincimento rafforzato dalla assenza di prova contraria e dalla inattendibilità della spiegazione fornita, così adottando una valutazione logica e coerente dei fatti di causa.

Tale ragionamento decisorio non presenta alcun vizio riconducibile all'art. 360, comma 5, c.p.c., atteso che deve trovare applicazione il principio già espresso da questa Corte, a cui il Collegio intende dare continuità, secondo il quale il riferimento, contenuto nell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. (nel testo introdotto dal d.lgs n. 40 del 2006, applicabile "ratione temporis"), al "fatto controverso e decisivo per il giudizio" implicava che la motivazione della "*quaestio facti*" fosse affetta non da una mera contraddittorietà, insufficienza o mancata considerazione, ma che fosse tale da determinare la logica insostenibilità della motivazione (Cass., sez. 3, 20/08/2015, n. 17037, Rv. 636317 - 01): insostenibilità che, per i motivi che precedono, evidentemente non ricorre nel caso in esame, così come non ricorre il presupposto del "fatto controverso", non essendo stato contestato dal ricorrente il comportamento dallo stesso tenuto e descritto nel verbale, bensì la sua valutazione.

Né il controllo di logicità del giudizio di fatto, consentito dall'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c., equivale alla revisione del "ragionamento decisorio", ossia dell'opzione che ha condotto il giudice del merito ad una determinata soluzione della questione esaminata, posto che una simile revisione non sarebbe altro che un giudizio di fatto e si risolverebbe in una sua nuova formulazione, contrariamente alla funzione assegnata dall'ordinamento al giudice di legittimità. Ne consegue che risulta del tutto estranea all'ambito del vizio di motivazione dedotto dal ricorrente ogni possibilità per la Corte di cassazione di procedere ad un nuovo giudizio di merito attraverso un'autonoma, propria valutazione delle risultanze degli atti di causa (Cass. sez. 6-5, 28/03/2012, n. 5024, Rv. 622001 - 01).

**2.** Con il secondo motivo di ricorso la sentenza impugnata viene censurata per la "*violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e seguenti, 2729 c.c., in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.*".

Ad avviso del ricorrente, l'Ufficio, sul quale gravava l'onere probatorio circa la sussistenza dei presupposti per l'irrogazione delle sanzioni di cui è controversia, non avrebbe fornito alcuna prova idonea allo scopo, tale non potendo qualificarsi i fogli menzionati nel processo verbale, in quanto privi di sottoscrizione e di qualsiasi altro elemento utile ad accertare i fatti. Se poi, pur nel silenzio della motivazione, si ritenesse che la Commissione Tributaria Regionale abbia inteso attribuire a quei fogli valenza di elemento presuntivo ex art. 2729 c.c., sarebbe quest'ultima norma ad essere stata violata, perché la stessa richiede la presenza di una pluralità di elementi concordanti, che devono essere altresì gravi e precisi, non essendo sufficiente perciò la presenza di un solo elemento presuntivo, come avvenuto nella specie.

### **2.1. Il motivo è infondato.**

Per quanto riguarda la censura proposta in relazione all'art. 2697 c.c., invero la C.T.R. non ha affatto affermato che l'onere probatorio circa la sussistenza dei presupposti per l'irrogazione delle sanzioni comminate al ricorrente non gravasse sull'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate che vi ha proceduto, né tantomeno ha attribuito siffatto onere in capo al Provasi, ma si è limitata a ritenere provate le circostanze di cui si discorre in ragione dei fatti risultanti dal verbale e della forza probatoria, sino a querela di falso, di detto verbale, nonché in assenza di prova contraria e di spiegazioni plausibili da parte del ricorrente.

La sentenza impugnata, dunque, non ha alterato il riparto degli oneri probatori siccome previsto dall'art. 2697 c.c., ma ha ritenuto assolti tali oneri a fronte di una valutazione delle risultanze istruttorie sulla base della quale ha formato il proprio convincimento.

Alla luce della motivazione esplicitata nella sentenza impugnata, deve conseguentemente escludersi che la C.T.R. sia incorsa nella dedotta violazione del precetto di cui all'art. 2697 c.c., denunciabile in cassazione ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., atteso che tale vizio si configura soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne è gravata secondo le regole dettate da quella norma, non anche quando, a seguito di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, come si assume nel caso in esame, il giudice

abbia errato nel ritenere che la parte onerata abbia assolto tale onere, poichè in questo caso vi è soltanto un erroneo apprezzamento sull'esito della prova, sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all'art. 360 n. 5 c.p.c., e dunque nei limiti consentiti da tale norma (V. Cass., sez. 3, 17/6/2013, n. 15107, Rv. 626907 - 01; Cass., sez. 3, 5/9/2006, n. 19054, Rv. 592634 - 01).

Infondata è anche la doglianza relativa alla violazione dell'art. 2729 c.c., che secondo il ricorrente discenderebbe dall'aver la C.T.R. attribuito valore presuntivo alla detenzione dei fogli da parte del Provasi, laddove la norma citata consentirebbe di fondare la decisione su presunzioni semplici solo in presenza di una pluralità di elementi concordanti, gravi e precisi, e non già sulla base di un unico elemento.

In proposito, è sufficiente richiamare il principio, già espresso da questa Corte ed al quale il Collegio intende dare continuità, secondo il quale, in tema di presunzioni semplici, gli elementi assunti a fonte di prova non debbono essere necessariamente più d'uno, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale ma non necessario concorso di più elementi presuntivi (Cass., sez. 5, 29/07/2009, n. 17574, Rv. 609153 - 01), e potendo, pertanto, il convincimento del giudice fondarsi anche su di un solo elemento, purchè grave e preciso, la valutazione della cui rilevanza, peraltro, nell'ambito del processo logico applicato in concreto, non è sindacabile in sede di legittimità ove sorretta da motivazione adeguata e logicamente non contraddittoria (Cass., sez. 5, 15/01/2014, n. 656, Rv. 629325 - 01).

**3.** Con il terzo motivo viene dedotta la *“violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia su domanda ritualmente proposta, in relazione all'art. 360 n. 4 c.p.c.”*.

Rileva il ricorrente come, fin dal primo grado, oltre a contestare l'esistenza dei presupposti per l'applicazione delle sanzioni irrogategli, egli aveva anche eccepito, in via subordinata, la nullità del provvedimento sanzionatorio in ordine alla quantificazione delle sanzioni, con richiesta, ulteriormente subordinata, di revisione di dette sanzioni. Nell'atto di appello, poi, aveva lamentato la quantificazione operata dall'Ufficio, rilevando che il totale degli investimenti risultante dai fogli dallo stesso asseritamente detenuti non fosse pari ad €. 463.646,00, bensì alla minor somma di €. 164.955,00,

ovvero in quella, ulteriormente precisata nella memoria illustrativa, pari ad €. 216.840,00, sicchè a tale minor somma andavano eventualmente parametrize le sanzioni da irrogarsi. Tali richieste subordinate non erano state neppure esaminate nella sentenza impugnata, la quale aveva ritenuto le stesse inammissibili ex art. 57 del d.lgs 546/1992, in quanto mai proposte in prime cure, avendo il Provasi contestato solo l'“*an debeat*” e non il “*quantum debeat*”.

Siffatta affermazione, tuttavia, non rispondeva alla realtà processuale e si poneva, pertanto, in conflitto con l'art. 112 c.p.c..

L'illustrazione del motivo prosegue esaminando analiticamente il tenore dei fogli asseritamente detenuti dal Provasi, per concludere che, se la domanda relativa al “*quantum*” fosse stata esaminata, le sanzioni avrebbero dovute essere parametrize all'importo globale ivi risultante, pari ad €. 216,840,00 e non già ad €. 463.646,00, come ritenuto dall'Ufficio ed avallato dalla sentenza impugnata.

### **3.1. Il motivo è fondato.**

E' opportuno premettere che la Commissione Tributaria Regionale di Milano non ha ommesso di pronunciarsi sulla eccezione di erroneità (per eccesso) delle sanzioni irrogate e sulla conseguente richiesta di riduzione delle stesse, ma ha ritenuto che tali domande fossero inammissibili in quanto nuove.

Si legge in proposito nella motivazione della sentenza impugnata che “*devono essere respinte perché inammissibili ex art. 57 del d.lgs. n. 546/92 le argomentazioni formulate dall'appellante, soprattutto nella memoria aggiuntiva, in merito alle somme scaturenti dagli otto fogli. Nel giudizio di primo grado, infatti, non era stato proposto alcun rilievo in merito al “quantum” degli investimenti e, di conseguenza, sulla pretesa tributaria ma solo sul fatto, sull’“an”, da cui è derivato l'accertamento*”.

La CTR, dunque, è pervenuta ad una decisione in rito, circa l'inammissibilità delle richieste di cui si discorre, interpretando le domande introduttive nel senso di ritenerle estese solo all'“an” e non al “quantum” dell'accertamento, giungendo peraltro a tale conclusione senza compiere alcuna esplicita indagine interpretativa, nè esprimere il suo motivato convincimento in ordine all'esito della stessa.

Ne deriva l'ammissibilità del motivo, trattandosi di vizio che ben può essere dedotto in sede di legittimità, atteso che, come già affermato da questa Corte e condiviso dal Collegio, *“il principio secondo cui l'interpretazione delle domande, eccezioni e deduzioni delle parti dà luogo ad un giudizio di fatto, riservato al giudice di merito, non trova applicazione quando si assume che tale interpretazione abbia determinato un vizio riconducibile alla violazione del principio di corrispondenza fra il chiesto e il pronunciato (art. 112 c.p.c.) od a quello del "tantum devolutum quantum appellatum" (art. 345 c.p.c.), trattandosi in tal caso della denuncia di un "error in procedendo" che attribuisce alla Corte di cassazione il potere-dovere di procedere direttamente all'esame ed all'interpretazione degli atti processuali e, in particolare, delle istanze e deduzioni delle parti”* (Cass., sez. 3, 10/10/2014, n. 21421, Rv. 632593 – 01; Cass., sez. I., 22/07/2009, n. 17109, Rv. 610156 - 01).

Ciò posto, si osserva che il ricorrente, in primo grado, aveva assunto le seguenti conclusioni: *“... in via principale dichiarare nullo e privo di giuridico effetto l'avviso di accertamento impugnato descritto in narrativa, in ragione della infondatezza dei presupposti che hanno determinato la decisione dell'Ufficio emanante; in via subordinata dichiarare nullo l'avviso di accertamento impugnato descritto in narrativa, in ragione della mancanza degli elementi cognitivi sufficienti e necessari alla verifica della correttezza dell'imposta in esso liquidata; in via ulteriormente subordinata ordinare la revisione dell'imposta liquidata dall'Ufficio, in ragione della mancanza degli elementi cognitivi sufficienti e necessari alla verifica di correttezza della stessa”*.

Orbene, se la domanda proposta in via principale è certamente riferibile solo all'“*an*” della sussistenza dei presupposti per l'irrogazione delle sanzioni, e se anche la prima subordinata può essere interpretata nello stesso senso (invocando anch'essa la declaratoria di nullità dell'avviso di accertamento, ed essendo quindi tesa ad escludere l'“*an*”, ancorchè in ragione dell'assenza *tout court* di elementi sufficienti a quantificare la sanzione), ciò non può dirsi per l'ulteriore domanda subordinata.

Quest'ultima, infatti, inequivocabilmente si riferisce al “*quantum*” della sanzione irrogata (impropriamente definita “imposta”), della quale chiede la “revisione” (e dunque una diversa quantificazione), contestando la ricorrenza di elementi sufficienti e necessari alla verifica della correttezza dell'importo come determinato dall'Ufficio. La pronuncia su

tale domanda, dunque, implicava necessariamente la verifica dell'importo sul quale erano state parametrare le sanzioni, e quindi del valore complessivo dei titoli desumibile dall'esame degli otto "fogli" detenuti dal Provasi, e ciò sia per accertare la correttezza dei calcoli effettuati dall'Ufficio sia, eventualmente, per procedere alla revisione richiesta dal ricorrente.

Nessuna pronuncia sul punto è stata assunta dai primi giudici, i quali nulla hanno motivato con riferimento alla quantificazione dell'importo delle sanzioni, sicchè la riproposizione in sede di gravame della medesima richiesta, ancorchè corredata di ulteriori e specifiche argomentazioni in ordine al valore globale dei titoli asseritamente desumibile dai "fogli", non integra una domanda nuova, non introducendo né una diversa "*causa petendi*" né un differente "*petitum*" rispetto alla domanda iniziale, e neppure prospettando fatti nuovi o introducendo nuovi temi d'indagine, atteso che i fogli e le risultanze degli stessi in ordine all'importo dei titoli costituivano circostanze, non solo già acquisite al processo, ma fondanti l'entità della sanzione opposta nonchè oggetto di contestazione da parte del contribuente. Le ulteriori e puntuali argomentazioni svolte in appello, dunque, si configurano come mere specificazioni e difese in relazione ad una delle domande proposte in primo grado, non precluse dal divieto dei "nova" in sede di gravame.

Il motivo merita pertanto accoglimento e, poiché la domanda sulla quale è stata omessa la pronuncia richiede accertamenti di fatto che non possono essere effettuati in questa sede, la causa deve essere rimessa alla CTR di Milano, in diversa composizione, la quale provvederà anche sulle spese del presente giudizio.

### P.Q.M.

La Corte, dichiara inammissibile il primo motivo di ricorso, rigetta il secondo ed accoglie il terzo motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rimette la causa alla Commissione Tributaria Regionale di Milano, in diversa composizione, la quale provvederà anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, dalla 5° sezione civile della Corte di cassazione, il 19 giugno 2018.

Il Presidente

(dott.ssa Gemilla Di Iasi)

Il Direttore Amministrativo  
Dott. Stefano PALUMBO

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL 27 LUGLIO 2018  
Il Direttore Amministrativo  
Dott. Stefano PALUMBO

