



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

Accertamenti bancari

MICHELE CATALDI	Presidente
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere
PAOLO DI MARZIO	Consigliere
FEDERICO LUME	Consigliere rel.
ANGELO NAPOLITANO	Consigliere

R.G.N. 6473/2016

UC – 09/02/2024

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 6473/2016 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa *ope legis*;

– ricorrente –

contro

TRISCIUZZI GIOVANNI, rappresentato e difeso dall'avv. Mario Maci e dall'avv. Cinzia Cavallo, in forza di procura a margine del controricorso, tutti elettivamente domiciliati in Roma alla via Giuseppe Gioacchino Belli n. 36, presso l'avv. Francesco Carluccio;

– controricorrente –



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione staccata di Lecce, n. 1878/2015, depositata in data 10/09/2015;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 9/02/2024 dal consigliere dott. Federico Lume.

Rilevato che:

L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Ostuni, a seguito di indagini bancarie, emetteva avviso di accertamento nei confronti di Giovanni Trisciuzzi, per l'anno 2004, con cui recuperava a imposizione le somme oggetto di prelevamenti e versamenti operati sui conti correnti del medesimo, rideterminandone poi l'importo in sede di accertamento con adesione, cui però non aderiva il contribuente.

La CTP di Brindisi, adita dal contribuente, ne accoglieva parzialmente il ricorso, rideterminando i redditi non giustificati in una minor somma.

La CTR della Puglia, sezione staccata di Lecce, accoglieva l'appello principale del contribuente e rigettava l'appello incidentale dell'Agenzia.

Contro tale decisione propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, in base a due motivi, attinenti esclusivamente alle operazioni di versamento.

Il contribuente resiste con controricorso.

Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 9/02/2024.

Considerato che:

1. L'Agenzia ricorrente propone due motivi.

Con il primo motivo, proposto in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4) cod. proc. civ., la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 36 d.lgs. n. 546 del 1992, 132 cod. proc. civ., 118 disp. att. cod. proc. civ, in relazione all'accoglimento dell'appello principale del contribuente, lamentando la motivazione apparente data



dai giudici della CTR in merito alle giustificazioni fornite dal contribuente dei versamenti operati sui conti per la somma di euro 61.033,00.

Con il secondo motivo, proposto in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4) cod. proc. civ., la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 36 d.lgs. n. 546 del 1992, 132 cod. proc. civ., 118 disp. att. cod. proc. civ., lamentando l'apparenza della motivazione in base alla quale la CTR ha rigettato l'appello incidentale dell'ufficio, che aveva dedotto come, in relazione ai versamenti giustificati da due prestiti, mancasse la coincidenza tra gli importi del prestito e quello del mutuo da estinguere, e, in relazione alle altre operazioni, non fosse idonea una giustificazione globale.

2. I due motivi di ricorso devono essere esaminati congiuntamente alla luce di una comune premessa.

2.1. La mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell'art. 132 n. 4 cod. proc. civ. (e nel caso di specie dell'art. 36, secondo comma, n. 4, d.lgs. 546/1992) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, si configura quando la motivazione <<manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero... essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del *decisum*. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e



direttamente dal testo della sentenza impugnata>> (Cass., Sez. U., n. 8053/2014; successivamente tra le tante Cass. n. 22598/2018; Cass. n. 6626/2022).

In particolare si è in presenza di una <<motivazione apparente>> allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'*iter* logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture.

Inoltre, più in generale, il giudice non può, quando esamina le argomentazioni delle parti o i fatti di prova, limitarsi ad enunciare il giudizio nel quale consiste la loro valutazione, perché questo è il solo contenuto «statico» della complessa dichiarazione motivazionale, ma deve impegnarsi, tanto più in una fattispecie complessa, anche nella descrizione del processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla sua situazione di iniziale ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta il necessario contenuto «dinamico» della dichiarazione stessa (Cass. n. 32980/2018; Cass. n. 15964/2016).

2.2. Costituisce orientamento consolidato di questa Corte che in tema di accertamenti bancari, gli artt. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevedono una presunzione legale in favore dell'erario che, in quanto tale, non necessita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 cod. civ. per le presunzioni semplici, e che può essere superata dal contribuente attraverso una prova analitica, con specifica indicazione della riferibilità



di ogni versamento bancario, idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non attengono ad operazioni imponibili, cui consegue l'obbligo del giudice di merito di verificare con rigore l'efficacia dimostrativa delle prove offerte dal contribuente per ciascuna operazione e di dar conto espressamente in sentenza delle relative risultanze (Cass. n. 13112/2020).

In dettaglio - secondo questa giurisprudenza di legittimità - in materia di accertamenti bancari, all'onere probatorio gravante sul contribuente che vuole superare la presunzione legale posta dalle predette disposizioni a favore dell'erario — che, avendo fonte legale, non necessita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 cod. civ., per le presunzioni semplici — di fornire non una prova generica, ma una prova analitica (sul punto, vedi Cass. n. 26111/2015 e la giurisprudenza ivi richiamata) idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non sono riferibili ad operazioni imponibili, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle singole operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili (in termini, Cass. n. 18081/2010, Cass. n. 22179/2008 e Cass. n. 26018/2014), corrisponde l'obbligo del giudice di merito, da un lato, di operare una verifica rigorosa dell'efficacia dimostrativa delle prove fornite dal contribuente a giustificazione di ogni singola movimentazione accertata, e, dall'altro, di dare espressamente conto in sentenza delle risultanze di quella verifica (Cass. n. 17857/2021).

3. Nella fattispecie concreta, il giudice d'appello non ha assolto i suoi obblighi motivazionali.

Nel decidere infatti sull'appello principale del contribuente, relativo ai versamenti ritenuti ingiustificati dai giudici di primo grado, per l'ammontare complessivo di euro 111.033,00, costituiti da sette versamenti sul conto corrente Unicredit, elencati a pagina 6 e 7 del



ricorso, e da due versamenti sul conto corrente di Banca Antonveneta, uno dei quali dell'importo di euro 50.000,00 (quest'ultimo non oggetto invece del ricorso erariale), ha genericamente affermato che <<il ricorrente ha giustificato in maniera dettagliata e probante le singole affermazioni di versamento che non sono passate indenni dal giudizio dei primi giudici>>.

Si tratta di un'affermazione del tutto apodittica che non dà conto della verifica compiuta dal giudice in merito alle risultanze probatorie offerte dal contribuente.

Né appare condivisibile la difesa del controricorrente secondo la quale la motivazione sarebbe costituita dall'affermazione iniziale che non occorrerebbe giustificazione dei versamenti bancari aventi come contropartita il conto cassa a sua volta movimentato dal conto apporti del titolare, poiché la CTR, sul punto, si limita ad esporre la tesi difensiva.

Analogamente, nel decidere sull'appello incidentale dell'ufficio, relativo alle operazioni ritenute giustificate dalla CTP, la CTR ha richiamato una generica differenza tra provenienza e destinazione delle somme e fatto riferimento alla non contestazione dell'ufficio (passaggio motivazionale del tutto inconferente, essendo l'ufficio appellante sul punto).

I giudici di appello hanno quindi omesso di dare conto di aver compiuto un'accurata e puntuale verifica della idoneità dimostrativa degli elementi offerti dal contribuente a giustificazione dell'irrelevanza fiscale di ciascuna movimentazione, in relazione a ciascun versamento, fornendo una motivazione complessiva e del tutto generica, da ritenersi quindi apparente nei termini sopra precisati.

4. Il ricorso va quindi accolto, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia,



sezione staccata di Lecce, in diversa composizione, per nuovo esame e cui è demandata la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie i due motivi del ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, sezione staccata di Lecce, in diversa composizione, per nuovo esame e cui demanda la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 9 febbraio 2024.

Il Presidente
Michele Cataldi

