



22554.17

## LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

## SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

\*TRIBUTI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 2027/2012

Dott. DOMENICO CHINDEMI - Presidente - Cron. 22554  
 Dott. GIACOMO MARIA STALLA - Rel. Consigliere - Rep.  
 Dott. GUGLIELMO CINQUE - Consigliere - Ud. 19/07/2017  
 Dott. ANNA MARIA FASANO - Consigliere - CC  
 Dott. ANTONIO CORBO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso 2027-2012 proposto da:

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;

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

**MM**, elettivamente domiciliato in ROMA  
 VIALE ANGELICO 36-B, presso lo studio dell'avvocato  
 MASSIMO SCARDIGLI, che lo rappresenta e difende;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 151/2011 della COMM.TRIB.REG.  
 di MILANO, depositata il 19/10/2011;

udita la relazione della causa svolta nella camera di

.  
.

.  
.

.  
.

CASSAZIONE.NET

**Rilevato che:**

**§ 1.** L'agenzia delle entrate propone due motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 151/44/11 del 19 ottobre 2011 con la quale la commissione tributaria regionale della Lombardia, in riforma della prima decisione, ha ritenuto illegittimi gli avvisi di accertamento per Irpef 2002/2003 nonché gli avvisi di irrogazione sanzioni amministrative, per gli stessi anni, notificati a MM in esito ad un processo verbale di constatazione del luglio 2008. Processo verbale con il quale la Guardia di Finanza di Schio dava atto del rinvenimento, sulla persona del M, di documentazione valutaria attestante la detenzione all'estero di importi (euro 2.783.879,18: in liquidità, depositi fiduciari, obbligazioni, fondi di investimento ecc...) asseritamente legittimanti sia l'accertamento sintetico di maggiori redditi per gli anni in questione (euro 190.171,30 per il 2002; euro 426.300,92 per il 2003), sia l'irrogazione della sanzione per omessa indicazione dell'importo detenuto all'estero nel quadro RW delle relative dichiarazioni dei redditi.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha rilevato che: - il contribuente non aveva contestato la provenienza, né la diversa titolarità, delle disponibilità finanziarie attestate dalla documentazione rinvenuta in suo possesso presso il confine nazionale; - tale circostanza non denotava tuttavia indice di capacità contributiva, "risultando incerto sia l'anno sia la spesa che giustificerebbe il ricorso all'accertamento sintetico"; - inoltre, non era dato comprendere come da documentazione rinvenuta nel 2008 l'ufficio potesse retroattivamente imputare maggiori redditi agli anni 2002 e 2003; - nemmeno sussisteva il presupposto per la sanzione di omessa indicazione degli importi nel quadro RW dal momento che, in analogia a quanto disposto dall'articolo 38, quinto comma, d.P.R. 600/73, la retrodatazione quinquennale della imputazione del reddito non poteva che farsi decorrere, nella specie, dal 2008; dunque con esclusione degli anni 2002 e 2003 ai quali gli avvisi opposti si riferivano.

Resiste con controricorso e memoria il M

**§ 2.1** Con il primo motivo di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta - ex art.360, 1<sup>a</sup> co. n. 3 cod.proc.civ. - violazione o falsa applicazione degli



articoli 37 e seguenti d.P.R. 600/73 e 2728 cod.civ. Per avere la commissione tributaria regionale omesso di considerare che la disponibilità di beni - in Italia o all'estero - costituisce elemento indicativo di capacità contributiva ex art.2 d.P.R. 600/73, vigente *ratione temporis*, in forza di una presunzione legale che spetta al contribuente superare mediante prova contraria. La detenzione delle somme all'estero da parte del M costituirebbe nella specie un fatto certo, di per sé legittimante l'accertamento sintetico; ferma restando la possibilità per il contribuente di fornire la prova contraria della provenienza non reddituale delle somme in questione, anche con riferimento alle annualità di imposta contestate.

**§ 2.2** Il motivo è fondato.

Contrariamente a quanto sostenuto dalla commissione tributaria regionale, l'operato dell'agenzia delle entrate risulta nella specie conforme alle modalità legali di accertamento sintetico, così come previste dall'articolo 38 d.P.R. 600/73 (nella formulazione vigente *ratione temporis*).

In base a questa disposizione (co.4<sup>^</sup> e segg.), l'ufficio era infatti ammesso a determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente persona-fisica in base ad elementi e circostanze di fatto certi e dotati di efficacia dimostrativa induttiva di maggior capacità di spesa; sempre che (ma si tratta di elemento pacifico in causa) il reddito complessivo netto accertabile si discostasse per almeno un quarto da quello dichiarato.

Provata dall'amministrazione finanziaria la sussistenza di tali elementi o circostanze, era onere del contribuente superare siffatta presunzione legale (*juris tantum*) mediante la prova contraria; insita nel fatto che il maggior reddito determinato sinteticamente fosse costituito, in tutto o in parte, da redditi esenti, ovvero da redditi già fatti oggetto di tassazione, ovvero da redditi rinvenienti da annualità pregresse diverse da quelle contestate.

Nel caso in esame è la stessa commissione tributaria regionale a dare per scontata, pur a fronte di documentazione valutaria anonima, la riferibilità degli investimenti finanziari esteri al M . Osserva infatti il giudice di appello che "il contribuente non ha mai neppure tentato di fornire spiegazioni plausibili circa la provenienza e la diversa ipotetica titolarità



delle disponibilità finanziarie estere attestate dalla documentazione rinvenuta in suo possesso presso il confine nazionale"; aggiungendo che: "la commissione di primo grado ha ritenuto che il contribuente non abbia prodotto giustificazioni esaustive in ordine alla natura dei proventi in questione, e tale assunto deve qui trovare conferma, in mancanza di nuovi elementi che giustificano la riferibilità delle somme a soggetto diverso dal sig. M".

Su tale premessa - non fatta oggetto di censura da parte del contribuente - l'imputazione a quest'ultimo delle disponibilità finanziarie estere e dei relativi incrementi patrimoniali non derivava dunque, diversamente da quanto poco dopo affermato dalla stessa commissione tributaria regionale, da una "presunzione" di possesso; bensì dalla dimostrazione di una circostanza certa ed obiettiva.

Ciò escludeva che l'accertamento sintetico si fosse qui inammissibilmente basato su una presunzione in doppio grado; volta a 'presuntivamente' attribuire al M investimenti finanziari 'presuntivamente' significativi di una maggiore capacità di spesa e, per ciò soltanto, di un maggior reddito non dichiarato. Vero è, invece, che l'accertamento sintetico era qui reso legittimo dalla prova positiva - ritenuta inconfutabile dal giudice di merito tanto di primo quanto di secondo grado - della titolarità degli importi esteri in capo al contribuente destinatario della verifica.

Risultava pertanto soddisfatto il requisito della ricostruzione del maggior reddito attraverso il metodo dell'accertamento sintetico; dalla stessa commissione tributaria regionale individuato (ma al solo fine di, erroneamente, escluderlo nella concretezza della fattispecie) nella sussistenza "di un elemento certo ed inequivocabile di maggiore capacità contributiva riconducibile al contribuente".

Senonchè, acquisita come certa la titolarità delle giacenze estere in capo al M, la corretta applicazione dell'articolo 38 cit. doveva indurre la commissione tributaria regionale, non già ad affermare l'illegittimità del metodo di accertamento sintetico, bensì a ritenere senz'altro integrata la suddetta presunzione legale *juris tantum* e - conseguentemente - a vagliare se la stessa fosse stata, in ipotesi, superata dalla prova contraria posta a carico del contribuente.



Ciò in applicazione del principio (v. Cass. ord. n. 17487/16; Cass. 16284/07) secondo cui, in tema di accertamento dei redditi con metodo sintetico ex art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973, la comprovata disponibilità, da parte del contribuente, di un determinato cespite rilevante ex art.2728 cod.civ. non consente al giudice tributario di negare a tale elemento il suo valore presuntivo di capacità contributiva discendente direttamente dalla legge; richiedendogli invece unicamente di valutare la prova che il contribuente eventualmente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per conseguire e mantenere tale disponibilità.

**§ 3.1** Con il *secondo motivo* di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta - ex art.360, 1<sup>a</sup> co. n. 5 cod.proc.civ. - 'motivazione omessa e omesso esame di un punto decisivo' di causa. Per avere la commissione tributaria regionale negato la riferibilità degli importi detenuti all'estero agli anni 2002 e 2003 sulla base di un elemento irrilevante (il rinvenimento nel 2008 della documentazione valutaria), e senza specificamente considerare il contenuto della documentazione rinvenuta, recante a margine annotazioni e date che l'ufficio aveva utilizzato proprio per riferire i maggiori redditi produttivi degli incrementi patrimoniali detenuti all'estero alle annualità 2002 e 2003.

**§ 3.2** Anche questo motivo di ricorso deve trovare accoglimento.

La commissione tributaria regionale ha ritenuto infondata - ai fini sia dell'accertamento del maggior reddito, sia della applicazione della sanzione per omessa compilazione del quadro RW - la imputazione retroattiva dei redditi agli anni 2002 e 2003. Posto che, nel caso di specie, sarebbero risultati incerti "sia l'anno sia la spesa che giustificerebbe il ricorso all'accertamento sintetico"; incertezza a sua volta ravvisata in ragione della insussistenza di qualsivoglia legame cronologico-funzionale tra gli anni oggetto di rettifica e l'anno (2008) di rinvenimento della documentazione valutaria sulla persona del M . E ciò anche a voler in ipotesi applicare il disposto di legge (art.38 cit.) dell'epoca secondo cui, in caso di determinazione sintetica del reddito complessivo netto in relazione a spese per incrementi patrimoniali, le stesse dovevano presumersi sostenute,



salvo prova contraria, "con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui e' stata effettuata e nei quattro precedenti".

Il ragionamento così seguito dal giudice di appello deve ritenersi effettivamente lacunoso sotto il profilo sia giuridico sia logico.

Ciò perché esso risulta basato sulla individuazione di un discrimine temporale (2008) del tutto irrilevante, perché concernente non già la data di effettuazione dell'incremento patrimoniale, bensì quella del rinvenimento della documentazione ad esso relativa.

Soprattutto, tale ragionamento deve ritenersi carente - ed in ciò la mancanza di specifica e congrua motivazione risulta sintomatica del vizio logico lamentato - là dove non prende minimamente in esame la prova che l'agenzia delle entrate aveva fornito in ordine al fatto che l'imputazione del maggior reddito alle annualità 2002 e 2003 trovasse giustificazione, non certo in base alla data di casuale rinvenimento della documentazione, ma in ragione del contenuto della documentazione stessa; caratterizzato dall'annotazione di osservazioni e, soprattutto, di 'date', asseritamente comprovanti la legittimità dell'accertamento sintetico anche per quanto riguarda l'imputazione cronologica del reddito non dichiarato.

La commissione tributaria regionale, in definitiva, non ha esaminato un punto nevralgico di causa, appunto rappresentato dal contenuto intrinseco della documentazione e, segnatamente, da quelle 'annotazioni' di carattere personale e da quelle 'date', riportate a margine dei fogli rinvenuti, in base alle quali l'amministrazione finanziaria aveva "ricostruito la cronologia degli incrementi patrimoniali"; con ciò avvalorando "l'evidenza probatoria dei dati ivi riportati" (così si esprimeva il giudice di primo grado nella sentenza che il giudice di appello ha ritenuto di riformare, senza però farsi carico della decisività del profilo).

Ed anche con riguardo alla specifica questione dell'imputazione cronologica, doveva il giudice di merito esaminare il quadro istruttorio complessivo; segnatamente, le contestazioni eventualmente mosse dal contribuente in ordine alla efficacia probatoria delle annotazioni e delle date risultanti sulla documentazione in suo possesso e, in particolare, le prove da lui eventualmente offerte in ordine all'avvenuta acquisizione delle



disponibilità finanziarie estere in epoca diversa ed incompatibile con le rettifiche apportate dall'ufficio sulle annualità 2002 e 2003.

**§ 4.** La sentenza va dunque cassata con rinvio alla commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione; quest'ultima rivaluterà la fattispecie facendo applicazione dei su riportati principi di diritto, e nella considerazione probatoria altresì della ricostruzione cronologica dedotta negli avvisi opposti. Il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

**Pqm**

La Corte

- accoglie il ricorso;
- cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile in data 19 luglio 2017.

Il Presidente

Domenico Chindemi

**Il Direttore Amministrativo**  
Dot. Stefano PALUMBO

27 SET. 2017



Il Direttore Amministrativo  
Stefano PALUMBO