

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 15 gennaio 2024, n. 1411

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle entrate ricorre con quattro motivi avverso la sentenza della CTR del Veneto, indicata in epigrafe, che ha accolto l'appello di X.X. avverso la sentenza della CTP di Padova, che aveva rigettato il ricorso introduttivo, in controversia avente ad oggetto l'impugnativa dell'accertamento sintetico dei redditi del contribuente per gli anni di imposta 2005 e 2006, fondato su vari indici di capacità contributiva, il più consistente dei quali era identificato nel possesso della casa di abitazione.
2. La Commissione regionale, nel riformare la sentenza di prime cure, riteneva che il contribuente avesse fornito la prova contraria prevista dall'art. 38 DPR n. 600/1973, in ragione delle disponibilità finanziarie derivanti in parte dal disinvestimento di azioni e da un finanziamento bancario ottenuto, in parte dall'atto di riconoscimento di debito dei soci della Padova Land S.a.s., dal quale risultava che il sig. X.X. era debitore nei confronti di questi ultimi del prezzo indicato, a suo tempo, in un precedente atto notarile con cui l'intimato aveva acquistato una partecipazione della società, debito derivante dal fatto che, su richiesta della parte acquirente i soci venditori non avevano posto all'incasso gli assegni bancari emessi dal X.X. in pagamento delle quote.
Il contribuente è rimasto intimato.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Amministrazione denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ. la "Violazione e falsa applicazione art. 38 DPR 600/73 e D.M. Finanze 10.9.92".
Lamenta la ricorrente che i giudici di appello abbiano errato nel ritenere che le presunzioni derivanti dall'applicazione del c.d. "redditometro" abbiano la natura di presunzioni semplici anziché di presunzione legale".
2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, n. 3 cod. proc. civ. la "Violazione e falsa applicazione art. 38 DPR 600/73, 2967 c.c.", lamentando i) che la CTR abbia erroneamente ritenuto che l'eventuale venir meno della spesa per l'acquisto della partecipazione societaria aumentasse la disponibilità del contribuente destinata a far fronte alle spese componenti il reddito sinteticamente accertato, laddove al più, in ipotesi, avrebbe determinato la riduzione di tale reddito e ii) che, comunque, la mera esistenza di disponibilità finanziarie non sia sufficiente a giustificare il reddito sinteticamente accertato.
3. Con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate, in relazione all'art. 360, n. 4, cod. proc. civ., eccepisce la "Nullità della sentenza impugnata per inosservanza (violazione e falsa applicazione) art. 38 D.Lgs. 546/1992", lamentando che la Commissione regionale abbia apoditticamente ritenuto integrata la prova del possesso in capo al contribuente dei mezzi finanziari necessari per gli esborsi come rilevato dall'Ufficio.
4. Con il quarto motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ. la "Violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., 2727 e 2729 c.c.",



lamentando che la CTR abbia erroneamente attribuito all'atto di riconoscimento del debito già menzionato, formato successivamente alla notifica degli avvisi di accertamento di cui si discute, l'idoneità a provare che il contribuente non ebbe a sborsare alcuna somma per l'acquisto delle quote di partecipazione della Padova Land S.a.s.

5. Il primo motivo di ricorso, in tesi fondato, non si confronta peraltro con le argomentazioni espresse dalla Commissione regionale che, indipendentemente dalla qualificazione come "semplici" delle presunzioni derivanti dalla applicazione del "redditometro", con corretta applicazione delle previsioni di cui all'art. 38 del DPR n. 600/1973 ha attribuito agli indici legali valore presuntivo sino a prova contraria, il cui onere è stato posto a carico del contribuente.

Il motivo va pertanto rigettato, dovendosi correggere nei termini ora esposti la motivazione in diritto della sentenza impugnata.

6. Il secondo ed il terzo (rubricato come quarto) motivo, da trattare unitariamente stante l'intima connessione, sono fondati e devono essere accolti.

6.1. L'art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973 disciplina il metodo di accertamento sintetico del reddito e, nel testo applicabile *ratione temporis* (cioè tra la legge n. 413 del 1991 ed il d.l. n. 78 del 2010, convertita dalla legge n. 122 del 2010), prevede, da un lato, la possibilità di presumere il reddito complessivo netto sulla base della valenza induttiva di una serie di elementi e circostanze di fatto certi, costituenti indici di capacità contributiva, connessi alla disponibilità di determinati beni o servizi ed alle spese necessarie per il loro utilizzo e mantenimento; dall'altro, prevede le "spese per incrementi patrimoniali", ossia quelle sostenute per l'acquisto di beni destinati ad incrementare durevolmente il patrimonio del contribuente, stabilendo in tal caso una presunzione di imputabilità del reddito, in quote costanti, all'anno in cui la spesa è stata effettuata ed ai cinque precedenti, ed introducendo una disciplina di favore, adottata in base all'*id quod plerumque accidit*, ossia al fatto che la capacità di effettuare una determinata spesa ben può attribuirsi non al reddito prodotto nello stesso anno d'imposta cui l'accertamento si riferisce, bensì alla disponibilità di capitale accumulato negli anni precedenti.

6.2. Resta salva, in ogni caso, la prova contraria a carico del contribuente, il quale può dimostrare, attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito, in tutto o in parte, da redditi soggetti a ritenute alla fonte o esenti da imposta ovvero da finanziamenti di terzi (come ribadito anche da Cass., sez. 5, 30/05/2018, n. 13602), o, più in generale, nella prova che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore (Cass., sez. 5, 24/10/2005, n. 20588; Cass., sez. 5, 19/04/2013, n. 9539; Cass., sez. 5, 7/03/2014, n. 5365; Cass., sez. 6 - 5, 10/08/2016, n. 16912; Cass., sez. 6 - 5, 1/09/2016, n. 17487; Cass., sez. 5, 20/01/2017, n. 1510).

6.3. In presenza dei presupposti previsti dall'art. 38, la norma non impone, dunque, ulteriore onere all'amministrazione, ma piuttosto fa gravare sul contribuente l'onere di dimostrare, secondo il tenore letterale del sesto comma del citato art. 38, che "il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte", con la precisazione che "l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione".

6.4. Con particolare riferimento al caso di specie, va ribadito che, peraltro, l'oggetto della prova contraria da parte del contribuente riguarda non solo la disponibilità di ulteriori redditi, ma anche l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso. Si è, al riguardo, chiarito che, pur non prevedendosi esplicitamente la prova che detti ulteriori redditi siano stati utilizzati per coprire le spese contestate, si chiede espressamente una prova



documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto (o sia potuto accadere). In tal senso deve essere letto lo specifico riferimento alla prova - risultante da "idonea documentazione" - della "entità" di tali eventuali ulteriori redditi e della "durata" del relativo possesso, previsione che ha la finalità di ancorare a fatti oggettivi (di tipo quantitativo e temporale) la disponibilità di detti redditi per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva accertata con metodo sintetico in capo al contribuente proprio a tali ulteriori redditi, escludendo quindi che i suddetti siano stati utilizzati per finalità non considerate ai fini dell'accertamento sintetico (Cass., sez. 5, 18/04/2014, n. 8995; Cass., sez. 5, 26/11/2014, n. 25104; Cass., sez. 6 - 5, 16/07/2015, n. 14885; Cass., sez. 5, 20/01/2017, n. 1510; Cass., sez. 6 - 5, 23/03/2018, n. 7389; Cass., sez. 6 - 5, 10/07/2018, n. 18097).

6.5. La prova incombente sul contribuente non è comunque tipizzata, sicché essa può essere data con qualsiasi mezzo idoneo a dimostrare la provenienza non reddituale dell'elemento accertato dal Fisco e la durata del possesso (cfr. Cass., sez.5, 8/10/2020, n.28157).

6.6. Al fine di meglio delimitare l'ambito della prova contraria gravante sul contribuente, questa Corte ha precisato che la prova documentale richiesta dalla norma in grado di superare la presunzione di maggiore reddito ben può essere fornita con l'esibizione degli estratti dei conti correnti bancari facenti capo alla parte contribuente, idonei a dimostrare, mediante l'indicazione dell'entità dei redditi e delle date dei movimenti, anche la "durata" del possesso dei redditi e, quindi, non il loro semplice "transito" nella disponibilità del contribuente (Cass., sez. 6 - 5, 16/05/2017, n. 12214; Cass. sez. 6 - 5, 16/05/2018, n. 12026; Cass., sez. 6 - 5, 23/03/2018, n. 7389).

È stata quindi ritenuta idonea e sufficiente la documentazione bancaria rappresentativa della "sequenza temporale dell'operazione di accredito e poi di quella di addebito degli assegni circolari utilizzati per l'acquisto" (Cass., sez. 5, 22/03/2017, n. 7258).

6.7. Va ancora rammentato che questa Corte ha affermato che "In tema di accertamento cd. sintetico, ove il contribuente deduca che la spesa effettuata deriva da risorse di natura non reddituale di cui ha goduto il proprio nucleo familiare, ai sensi dell'art. 38, comma 6, d.P.R. n. 600 del 1973 (applicabile "ratione temporis"), per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva a tali ulteriori redditi, è onerato della prova contraria in ordine alla loro disponibilità, alla loro entità ed alla durata del relativo possesso, sicché, sebbene non debba dimostrarne l'utilizzo per sostenere le spese contestate, è tenuto a produrre documenti da cui emergano elementi sintomatici del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere (ex plurimis v. Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 16637 del 04/08/2020; da ultimo conforme Sez. 5, Ordinanza n. 38060 del 02/12/2021).

6.8. Nel caso di specie, la CTR, nel riformare la sentenza di primo grado, non si è attenuta ai superiori principi, espressamente affermando (Sent., pag. 9) che "ai fini della prova contraria da parte del contribuente è sufficiente dimostrare il possesso di redditi di entità tale da poter giustificare le spese purché non risulti l'utilizzo degli stessi per altri investimenti finanziari", essendo pertanto "sufficiente che nei redditi documentalmente provati dal contribuente sussista capienza per far fronte alle spese rilevate".

7. Il quarto motivo di ricorso (rubricato sub 5) è inammissibile, perché non censura specificamente l'affermazione dei giudici di appello circa la mancata contestazione del riconoscimento di debito e quindi del fatto in esso rappresentato, che incide sulla sopportazione del relativo importo e ne esclude la rilevanza ai fini della effettiva capacità contributiva accertata.



8. In conclusione, accolti il secondo e terzo motivo di ricorso e rigettati i restanti, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo ed il terzo motivo di ricorso, rigetta i restanti, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

