

Civile Ord. Sez. 5 Num. 36688 Anno 2022

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: CATALDI MICHELE

Data pubblicazione: 14/12/2022

Oggetto: accertamento
sintetico-redditometro

ETTORE CIRILLO

Presidente -

MICHELE CATALDI

Consigliere Rel.-

MARIA LUISA DE ROSA

Consigliere -

ROSANNA ANGARANO

Consigliere - CC - 25/11/2022

FRANCESCO CORTESI

Consigliere -

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 20772/2014 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, con domicilio eletto presso quest'ultima in Roma, via dei Portoghesi 12;

- *ricorrente* -

contro

ATTILIO CHIOMENTI;

- *intimato* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio-sezione staccata di Latina, n. 272/40/13, depositata il 27 maggio 2013.

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 25 novembre 2022 dal consigliere dott. Michele Cataldi;

Rilevato che:

1.L' Agenzia delle Entrate propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio-sezione staccata di Latina di cui all'epigrafe, che ha rigettato l'appello erariale avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Latina, che aveva

accolto il ricorso di Attilio Chiomenti contro l' avviso d'accertamento, relativo all' anno d'imposta 2001, con il quale – per quanto qui interessa- l'Amministrazione finanziaria, applicando l'art. 38, quarto comma, del d.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600, aveva determinato, con il metodo sintetico, sulla base degli acquisti d'immobili effettuati dal medesimo contribuente, maggiori redditi non dichiarati ai fini Irpef.

Il contribuente è rimasto intimato.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso, il ricorrente Ufficio denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 38, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 2697 cod. civ.

Assume infatti il ricorrente che, come ritenuto dalla giurisprudenza di questa Corte (ed in particolare da Cass. 20/03/2009, n. 6813, citata nel ricorso), in tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la prova contraria che il contribuente è onerato di fornire non riguarda la sola disponibilità di redditi ovvero di redditi esenti o di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ma anche che la spesa per incrementi patrimoniali contestata dall'Amministrazione sia stata sostenuta proprio con quei redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta disponibili, e non già con qualsiasi altro reddito.

Avrebbe pertanto errato, secondo il ricorrente, il giudice *a quo*, essendosi limitato a rilevare che dalle risultanze documentali dell'istruttoria emergeva che il contribuente aveva goduto della disponibilità derivante dallo smobilizzo di titoli d'investimento, utilizzati pertanto per gli acquisti immobiliari

Con tale accertamento, secondo il ricorrente, la CTR si è limitata a constatare l'assolvimento, da parte del contribuente, dell'onere della prova relativamente all'aspetto, per così dire statico, della sola disponibilità di redditi, ovvero di redditi esenti o di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta; omettendo invece la valutazione dell'adempimento dell'onere probatorio, sempre gravante sul contribuente, attinente l'aspetto dinamico della fattispecie

liberatoria, ovvero che la spesa per gli incrementi patrimoniali contestati sia stata sostenuta proprio con quei redditi (esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta), che il contribuente ha provato di possedere, e non già con qualsiasi altro reddito.

Il motivo è infondato.

Va premesso il testo dell'art. 38, sesto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 applicabile *ratione temporis* (in quanto l'art. 22, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, convertito nella legge n. 122 del 2010, ha disposto, con specifica norma di diritto transitorio, che le modifiche all'art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973 operano in relazione agli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore dello stesso art. 22 e, quindi, dal periodo d'imposta 2009: Cass. 07/06/2021, n. 15760), il quale prevede che qualora l'Ufficio, come nel caso di specie, determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, « Il contribuente ha facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'accertamento, 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 a titolo d'imposta. L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione. ».

Secondo un orientamento della giurisprudenza di legittimità, espresso dalla citata Cass. 20/03/2009, n. 6813, e da diverse pronunce ad essa conformi (cfr., *ex multis*, Cass. 26/11/2014, n. 25104; Cass. 16/07/2015, n. 14885; Cass. 10/11/2015, n. 22944), il contribuente è onerato anche della prova che la spesa per gli incrementi patrimoniali contestati è stata sostenuta proprio con quei redditi (esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta) dei quali ha dedotto e provato la disponibilità, e non con qualsiasi altro reddito.

Peraltro, si rinviene anche un precedente di legittimità non totalmente in linea con tale orientamento, poiché afferma che la prova documentale contraria ammessa, a carico del contribuente, ai sensi dell'art. 38, sesto, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, vigente *ratione temporis*, riguarda la sola disponibilità di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte e non anche la dimostrazione del

loro impiego negli acquisti effettuati, in quanto la prima circostanza è idonea, da sola, a superare la presunzione dell'insufficienza del reddito dichiarato in relazione alle spese sostenute (Cass. 19/03/2014, n. 6396)

Tuttavia, l'evoluzione giurisprudenziale successiva ha ricomposto la distanza tra le due interpretazioni della norma in ordine al contenuto dell'onere della prova liberatoria gravante sul contribuente, chiarendo che, pur non prevedendosi esplicitamente la dimostrazione che gli ulteriori redditi in questione siano stati utilizzati proprio per coprire quelle spese contestate, si chiede tuttavia espressamente una prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto (o sia potuto accadere). In tal senso va letto infatti lo specifico riferimento dell'art. 38, sesto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 alla prova (risultante da «idonea documentazione») della «entità» di tali eventuali ulteriori redditi e della «durata» del relativo possesso, previsione che ha l'indubbia 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. 20/01/2017, n. 1510. Nello stesso senso già Cass. 18/04/2014, n. 8995, richiamata da Cass. 26/11/2014, n. 25104 e Cass. 16/07/2015, n. 14885; oltre alle successive Cass. 23/03/2018, n. 7389; Cass. 10/07/2018, n. 18097; Cass. 04/08/2020, n. 16637; Cass. 02/12/2021, n. 38060, *ex plurimis*).

Premesso che lo stesso Ufficio ricorrente ha dato atto di tale ultimo orientamento giurisprudenziale, citandolo espressamente, deve rilevarsi che, nel caso di specie, il giudice *a quo* non si è sottratto all'accertamento dell'assolvimento, da parte del contribuente, dell'onere della prova anche in ordine alla circostanza che sia accaduto (o sia potuto accadere) che la spesa per gli incrementi patrimoniali contestati sia stata sostenuta proprio con quei redditi dei quali la stessa parte ha dedotto e provato la disponibilità, e non con qualsiasi altro reddito.

Invero, nella motivazione della sentenza impugnata, dopo la premessa dell'accertamento del ricavato della vendita dei titoli in questione e della

sufficienza del relativo ricavato a giustificare la spesa in questione (come già ritenuto dal giudice di primo grado e non controverso), la CTR, in risposta all'allegazione erariale della mancanza della prova del reimpiego della stessa somma per pagare gli immobili acquistati, ha valutato «illogico ed anche incomprensibile» sostenere, nel caso di specie, un utilizzo diverso di quanto ottenuto dallo smobilizzo dei titoli. Tale motivazione, per quanto stringata, presuppone necessariamente, ed esprime comunque implicitamente, una valutazione delle acquisizioni istruttorie in termini di positiva rilevanza indiziaria della possibilità, anche sotto il profilo cronologico, che la somma *de qua* sia stata utilizzata dal contribuente per pagare i corrispettivi dovuti per gli acquisti degli immobili costituenti gli incrementi patrimoniali contestati.

Ferma restando la non sindacabilità della valutazione in merito espressa dal giudice *a quo*, deve peraltro darsi anche atto che l'Ufficio ricorrente, pur definendo «illazione» la predetta conclusione della CTR, non ha puntualmente e specificamente individuato la fallacia del ragionamento inferenziale, né ha assunto la natura apparente e non effettiva della stessa motivazione.

Tanto premesso, la decisione impugnata, nell'attribuzione dell'onere probatorio e nell'interpretazione dell'oggetto dell'onere della prova gravante sul contribuente, appare allineata all'orientamento giurisprudenziale consolidatosi in materia e condiviso da questo Collegio.

2. Con il secondo motivo, il ricorrente Ufficio denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 38, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 15 della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

Assume l'Amministrazione che il prezzo di acquisto di uno degli immobili costituenti incremento patrimoniale era stato accertato dall'Agenzia, ai fini dell'imposta di registro, in misura superiore a quella dichiarata dalle parti, sicché avrebbe errato la CTR nel non ritenere che il maggior valore del bene così accertato dovesse presumersi, fino a prova contraria del contribuente, corrispondente al valore effettivo dell'immobile anche per determinare l'incremento patrimoniale contestato all'acquirente in sede di accertamento sintetico delle imposte dirette.

Il motivo è infondato.

Infatti « In tema di imposte sui redditi, la norma di interpretazione autentica di cui all'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 147 del 2015, avente efficacia retroattiva, esclude che l'Amministrazione finanziaria possa determinare, in via induttiva, la plusvalenza realizzata dalla cessione di immobili e di aziende solo sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria o catastale, dovendo l'Ufficio individuare ulteriori indizi, gravi, precisi e concordanti, che supportino l'accertamento del maggior corrispettivo rispetto a quanto dichiarato dal contribuente, su cui grava la prova contraria.» (Cass. 08/05/2019, n. 12131).

Tale principio, pur elaborato con riferimento a fattispecie impositiva diversa da quella *sub iudice* (nella quale non si contesta al contribuente il valore della plusvalenza realizzata cedendo l'immobile, ma il valore dell'incremento patrimoniale effettivo conseguito acquistandolo), è comunque confacente a quest'ultima al fine di escludere la legittimità di un automatico travaso del valore dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria o catastale, nel valore del medesimo bene determinato ai fini delle imposte dirette. Tanto premesso, deve aggiungersi che, ai fini della configurazione di una possibile presunzione (non legale, ma semplice) della corrispondenza tra i due valori, il ricorrente non ha né offerto ulteriori indizi, né argomentato specificamente sulla sufficienza presuntiva del solo valore accertato ai fini del registro. Né, peraltro, il ricorrente ha puntualmente censurato la valutazione ulteriore, sul punto, del giudice *a quo*, il quale, dopo aver accertato che ai fini dell'imposta di registro l'accertamento era stato in realtà definito dal contribuente con condono ex art. 15 della legge n. 289 del 2002, ha concluso che, anche a voler considerare il valore così "definito" dell'immobile, non si produrrebbe comunque un incremento tale da determinare la presunzione della maggior capacità contributiva imputata al contribuente con l'accertamento sintetico controverso.

3. Nulla sulle spese, essendo rimasto intimato il contribuente.

4. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa

dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13 comma 1-*quater*,
d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 25 novembre 2022.