

7271- 11



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta da

Oggetto:
Irpef - accertamento
sintetico - incrementi
patrimoniali - prova
contraria

Aurelio Cappabianca - Presidente -
Biagio Virgilio - Consigliere -
Antonio Greco - Consigliere -
Laura Tricomi - Consigliere -
Emilio Iannello - Consigliere Rel. -

Oggetto

R.G.N. 23623/2012

Cron. 7271

UP - 18/01/2017

ha pronunciato la seguente

18/1
2017

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 23623/2012 R.G. proposto da
Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via dei Portoghesi,
n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato;

- *ricorrente* -

contro

, rappresentato e difeso dall'Avv. Renato Paciello
con domicilio eletto in Roma, Vicolo Orbitelli n. 31, presso lo studio
dell'Avv. Michele Clemente;

- *controricorrente* -

Σ

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Puglia, sezione staccata di Foggia, n. 88/27/12, depositata il 30/04/2012.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 18 gennaio 2017 dal Relatore Cons. Emilio Iannello;

udito l'Avvocato dello Stato Maria Pia Camassa;

udito l'Avv. Michele Clemente;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Luisa De Renzis, che ha concluso chiedendo l'accoglimento.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate emetteva nei confronti di

quattro avvisi di accertamento per Irpef relativa agli anni 1998, 1999, 2000 e 2001 sulla base di determinazione sintetica del reddito, ai sensi dell'art. 38, comma 4, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, operata in relazione a spese per incrementi patrimoniali (avendo il contribuente effettuato in data 2/11/2001 l'acquisto di un terreno per € 30.212,20 e, il 20/2/2003, quello di una imbarcazione da pesca per € 155.000,00).

2. Con ordinanza n. 3096 dell'8/2/2011 la Suprema Corte cassava con rinvio la sentenza della C.T.R. della Puglia, sezione staccata di Foggia, che, riformando la sentenza di primo grado, aveva accolto i ricorsi del contribuente, annullando gli avvisi.

La Corte infatti — premesso che con il proposto ricorso l'Ufficio aveva censurato la sentenza impugnata per insufficienza della motivazione «soltanto in relazione alla capacità contributiva espressa dall'acquisto della motobarca» e, in particolare, per avere erroneamente ritenuto che fosse sufficiente, a dimostrare la tesi del prestito da parte di congiunti, la circostanza che questi fossero soliti utilizzare l'imbarcazione — riteneva manifestamente fondata tale censura. Rilevava invero che «in linea di principio, la circostanza dell'utilizzo di una imbarcazione da parte di persone diverse dal

proprietario può essere sintomatica di una interposizione fittizia, ma non di un finanziamento fatto dagli utilizzatori a colui che risulta acquirente». Soggiungeva che «peraltro, la tesi difensiva prospettata dal contribuente è stata accreditata dalla C.T.R. senza il supporto di una "idonea documentazione", come invece richiede l'art. 38, comma 6, d.P.R. n. 600 del 1973».

3. Pronunciando quindi in sede di rinvio la Commissione regionale, con sentenza depositata in data 30/4/2012, accoglieva nuovamente l'appello proposto dal contribuente, annullando gli avvisi di accertamento impugnati.

Riteneva, infatti, che le n. 4 dichiarazioni sostitutive di atto notorio, datate 21/9/2005 — con le quali il padre e tre germani del contribuente avevano dichiarato di avere anticipato, salvo futura restituzione, al contribuente, ciascuno l'importo di complessivi € 30.000 nel periodo 2001/2002 in più soluzioni — potessero apprezzarsi quali elementi indiziari idonei a concorrere a fondare il convincimento del giudice e che pertanto le stesse, unitamente ad altri elementi acquisiti al processo (documentata disponibilità da parte del contribuente di rilevanti somme liquide, frazionamento in tre anni dal pagamento del costo della motobarca, utilizzo della stessa da parte dei familiari), valessero a dimostrare l'insussistenza dei presupposti di fatto per l'operato accertamento.

4. Avverso tale decisione propone ricorso l'Agenzia delle entrate sulla base di quattro motivi, cui resiste il contribuente depositando controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia difetto di motivazione, ai sensi dell'art. 360, comma primo, num. 5, cod. proc. civ., per avere la C.T.R., con la suesposta motivazione: *i)* attribuito rilievo, ai fini della decisione, alla disponibilità di somme in capo al contribuente; *ii)* riconosciuto valore probatorio alle

4

dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà rese dai parenti; *iii*) assegnato altresì rilevanza all'utilizzo del imbarcazione da parte dei familiari.

In ordine alla prima circostanza rileva che proprio l'esistenza di somme a disposizione del contribuente richiedeva che si desse la prova che le stesse fossero state già oggetto di tassazione o, comunque, non fossero riconducibili a reddito imponibile (donazioni, vincite).

Quanto alle dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà, la ricorrente richiama la giurisprudenza che alle stesse assegna valore meramente indiziario, insufficiente a porle da sole a fondamento della decisione.

Quanto infine all'utilizzo della imbarcazione da parte dei familiari rileva che trattasi di circostanza della quale già questa Corte ha riconosciuto, cassando con rinvio la sentenza d'appello, l'insufficienza probatoria.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce violazione dell'art. 384, comma secondo, cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma primo, num. 3, cod. proc. civ., per avere la commissione regionale, in sede di rinvio, attribuito rilievo all'utilizzo da parte dei familiari della motobarca, così discostandosi da quanto statuito dalla Corte con l'ordinanza di rinvio.

3. Con il terzo motivo la ricorrente deduce violazione dell'art. 38, commi 4, 5 e 6, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all'art. 360, comma primo, num. 3, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. ritenuto sufficiente la prova che il contribuente avesse il denaro per acquistare la motobarca, essendo invece richiesta la diversa dimostrazione che tali risorse provenissero da redditi esenti o soggetti a ritenute alla fonte.

4. Con il quarto motivo la ricorrente deduce infine violazione dell'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, comma primo, num.

3, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. ritenuto sufficienti elementi, quali le già menzionate dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà, non aventi valore di prova piena.

5. I motivi di ricorso, congiuntamente esaminabili, sono fondati.

In materia di utilizzabilità delle prove dichiarative nel processo tributario, questa Corte ha più volte affermato che, fermo restando il divieto di assunzione della prova testimoniale sancito dall'art. 7 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, anche al contribuente deve essere riconosciuta la facoltà di avvalersi di dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale; tuttavia esse non possono costituire prova piena dei fatti affermati, ma hanno il valore probatorio più limitato «proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione», secondo quanto stabilito dalla Corte costituzionale con sentenza n. 18 del 2000 (v. *ex aliis* Cass. 04/11/2016, n. 22413; Cass. 05/04/2013, n. 8369; Cass. 14/05/2010, n. 11785).

Nel caso di specie la C.T.R., pur dichiaratamente attenendosi a tale criterio di valutazione, lo ha di fatto disatteso assegnando valore di elementi idonei a integrare la prova richiesta: *i*) a una circostanza — la disponibilità da parte del contribuente di rilevanti somme liquide — di per sé al tempo stesso scontata e inconducente, atteso che l'incremento patrimoniale già di per sé dimostra tale disponibilità e che, trattandosi appunto di recuperare a tassazione tali risorse non fiscalmente dichiarate, si trattava di dimostrare, da parte del contribuente, che esse derivassero da redditi esenti o soggetti a tassazione alla fonte; *ii*) ad altra circostanza (l'utilizzo della motobarca da parte dei parenti) che già questa Corte, con la richiamata ordinanza di cassazione con rinvio, ha affermato essere del tutto inidonea rispetto all'obiettivo dimostrativo perseguito, esprimendo con ciò una valutazione il cui vincolo per il giudice del

rinvio non può non ritenersi violato dal pur limitato rilievo ad essa nuovamente attribuito dal giudice del rinvio, quale mero elemento indiziario concorrente con quello rappresentato dalle dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà, rese dai parenti medesimi; *iii*) infine al pagamento frazionato del prezzo della imbarcazione nell'arco di tre anni che è circostanza palesemente neutra e della quale comunque non è in alcun modo spiegata la rilevanza ai fini in esame.

6. Varrà peraltro rammentare che la prova contraria, che la norma pone a carico del contribuente, al fine di superare la presunzione di maggior reddito imponibile è testualmente riferita, nel comma 6, al fatto 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 espressa precisazione che «l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione».

Al riguardo deve anzitutto escludere che possa integrare la prova documentale richiesta la dichiarazione sostitutiva dell'atto notorio, atteso come detto il valore meramente indiziario ad essa attribuibile (v. Cass. 04/10/2005, n. 19354; Cass. 14/05/2003, n. 7445).

Inoltre si desume dalla norma che l'oggetto della prova contraria da parte del contribuente riguarda non solo la disponibilità di ulteriori redditi (esenti ovvero soggetti a ritenute alla fonte) ma anche «l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso». Come questa Corte ha avuto modo di chiarire (Cass. 18 aprile 2014, n. 8995, richiamata dalle successive Cass. 26 novembre 2014, n. 25104; Cass. 16 luglio 2015, n. 14885), pur non prevedendosi esplicitamente la prova che detti ulteriori redditi sono stati utilizzati per coprire le 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 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 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.

Né la prova documentale richiesta dalla norma in esame risulta particolarmente onerosa, potendo essere fornita, ad esempio, con l'esibizione degli estratti dei conti correnti bancari facenti capo al contribuente, idonei a dimostrare la «durata» del possesso dei redditi in esame, quindi non il loro semplice «transito» nella disponibilità del contribuente.

Il ricorso, in definitiva, va accolto e la sentenza impugnata cassata, con nuovo rinvio al giudice *a quo* perché provveda all'esame delle questioni rimaste assorbite oltre che al regolamento delle spese del presente giudizio di legittimità.

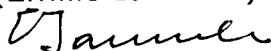
P.Q.M.

accoglie il ricorso; cassa la sentenza; rinvia alla C.T.R. della Puglia, sezione staccata di Foggia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso il 18/1/2017

Il Consigliere estensore

(Emilio Iannello)



Il Direttore Amministrativo
Dot. Stefano PALUMBO



Il Presidente

(Aurelio Cappabianca)



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
Il. 22 MAR 2017

Il Direttore Amministrativo
Stefano PALUMBO