



3403-19

## LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

## SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

\*TRIBUTI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 6817/2012

Dott. AURELIO CAPPABIANCA

- Presidente - Cron. 3403

PASQUALINA ANNA

Rep.

Dott.

- Consigliere -

PIERA CONDELLO

Ud. 31/10/2018

Dott. RICCARDO GUIDA

- Consigliere - CC

Dott. MARCELLO MARIA FRACANZANI

- Consigliere -

- Rel. Consigliere

Dott. PAOLO BERNAZZANI

-

ha pronunciato la seguente

## ORDINANZA

sul ricorso 6817-2012 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*

LUGARI ARMANDO, elettivamente domiciliato in ROMA P.ZA DELLA LIBERTA' 13, presso lo studio dell'avvocato SABRINA BONAVITACOLA, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato GIUSEPPE VIOLA;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 455/2011 della COMM.TRIB.REG.  
di ROMA, depositata il 22/06/2011;  
udita la relazione della causa svolta nella camera di  
consiglio del 31/10/2018 dal Consigliere Dott. PAOLO  
BERNAZZANI.

### **Rilevato che**

con avviso di accertamento notificato il 22.12.2004, relativo all'anno di imposta 1997, l'Agenzia delle Entrate rettificava, con metodo sintetico ai sensi dell'art. 38 d.P.R. n. 600/73, il reddito imponibile dichiarato dal contribuente Lugari Armando, sulla base della capacità contributiva desumibile dagli incrementi patrimoniali conseguiti negli anni 1999-2000-2001 (acquisto di un'autovettura e di due immobili), nonché dalle spese di mantenimento dei beni (due abitazioni e due autovetture) dallo stesso sostenute, ritenute non correlate ai redditi dichiarati.

Il contribuente impugnava tale avviso avanti la CTP di Roma, la quale, nel costituito contraddittorio con l'Ufficio, respingeva il ricorso.

Avverso tale decisione proponeva appello il Lugari, che veniva accolto dalla CTR del Lazio con sentenza n. 455/01/11, del 18.1/22.6.2011. Riteneva la CTR che non ricorressero i presupposti per l'accertamento sintetico, in quanto: a) l'art. 38, nel testo applicabile *ratione temporis*, non consentiva di far gravare sul computo dei redditi per l'anno 1997 la quota annua (un quinto) degli incrementi patrimoniali verificatisi nel 1999-2001, ossia in periodi successivi, ma consentiva di tenere conto dei soli incrementi patrimoniali realizzati nell'anno sottoposto ad accertamento, da "spalmarsi" anche sui quattro anni precedenti ad esso; b) parimenti, la non congruità del secondo anno preso a riferimento (nella specie il 1998) doveva essere accertata *ex se*, ossia in forza di spese di mantenimento ed incrementative proprie e non per effetto della quota di reddito a tale anno attribuibile in virtù della "imputazione fittizia" ex art. 38, comma 5, d.P.R. n. 600/73, effettuato con riferimento ad un diverso e successivo anno di imposta.

Nei confronti della predetta decisione propone ricorso l'Ufficio sulla base di un unico motivo. Resiste il contribuente mediante controricorso.

### **Considerato che**

1. Con l'unico motivo di impugnazione, fondato sulla violazione dell'art.38, commi 4, 5 e 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n.600 e dell'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., l'Ufficio ricorrente deduce che il giudicante ha censurato l'operato dell'Amministrazione in conseguenza di una errata interpretazione dei presupposti normativamente stabiliti per l'accertamento sintetico e delle regole di ripartizione dell'onere della prova.

Il motivo, che supera le censure sul piano della ammissibilità formulate dalla difesa del controricorrente, essendo le deduzioni formulate dall'Agenzia dirette a censurare l'interpretazione delle evocate norme di legge adottata dalla CTR e, quindi,

l'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta, risulta fondato.

La decisione impugnata ha, invero, ritenuto che l'Ufficio non potesse far gravare sul computo dei redditi per l'anno 1997, oggetto di accertamento, gli incrementi patrimoniali verificati in periodi successivi - precisamente negli anni 1999-2001 -, per effetto del criterio di ripartizione nei cinque anni antecedenti dell'esborso a ciò correlato; tanto sulla base di una precisa interpretazione dell'art.38, comma 5 citato, nel testo *ratione temporis* vigente, secondo cui la norma avrebbe consentito di tener conto dei soli incrementi patrimoniali realizzati nell'anno sottoposto ad accertamento, da "spalmarsi" anche sui cinque anni precedenti, e non anche degli incrementi verificatisi in anni successivi a quello oggetto di accertamento, al quale ultimo, pertanto, non avrebbe potuto essere imputata alcuna delle quote di reddito così determinate.

Alla medesima *ratio decidendi* si ispira, altresì, l'affermazione della CTR secondo cui la non congruità del secondo anno preso a riferimento (nella specie, il 1998) doveva essere accertata *ex se*, ossia in forza delle spese di mantenimento ed incrementative proprie di quell'anno, e non per effetto (anche) della quota di reddito alla stessa annualità attribuibile in forza del meccanismo di "imputazione fittizia" ex art. 38, comma 5, d.P.R. n. 600/73, operante nei descritti termini.

2. L'impostazione fatta propria dalla decisione impugnata risulta, ad avviso del Collegio, non condivisibile.

Conformemente all'orientamento assolutamente prevalente espresso da questa Corte (cfr., *ex multis*, Cass. Sez. 6-5, n. 12207 del 16/05/2017; Cass.Sez. 5, n. 1510 del 20/05/2017), al quale il Collegio intende dare continuità, la norma di cui all'art. 38, comma 5, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - a mente della quale, secondo il testo applicabile *ratione temporis* (anteriore alla modifica introdotta dall'art. 22, comma 1 d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. in legge 30 luglio 2010, n. 122), «qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei cinque anni precedenti» - detta una presunzione (*iuris tantum*) di favore per il contribuente: quella, cioè, che la spesa per incrementi patrimoniali rilevata dall'Ufficio sia sostenuta dal contribuente con redditi conseguiti non nel solo anno in cui la spesa risulta effettuata (e in misura pari al suo intero ammontare) ma già a partire dai cinque anni precedenti in misura costante (e

ovviamente minore) pari ad una frazione dell'esborso per ciascuno degli anni contemplati dalla norma.

Come puntualmente osservato da Cass. Sez. 5, n. 1510/17, citata, *«tale disciplina implica necessariamente che, per ciascuno dei detti anni, la spesa per incremento patrimoniale autorizza bensì la determinazione sintetica ai sensi dell'art. 38 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, di maggior reddito (...) ma lascia intatti - per ciascun anno - la facoltà e l'onere per il contribuente di dimostrare "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", con documentazione idonea a comprovare "l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso"»*.

In tale prospettiva, a dimostrazione che l'interpretazione qui condivisa non si risolve in un'ingiustificata compressione delle facoltà e delle prerogative del contribuente, va particolarmente rimarcato che lo stesso ha la facoltà (e, ovviamente, anche l'onere) di dimostrare che la spesa per incremento patrimoniale in realtà sia stata sostenuta per intero (con redditi esenti ovvero soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta conseguiti) nell'anno stesso in cui essa risulta effettuata ovvero in uno solo dei cinque anni precedenti: prova contraria, questa, che ovviamente escluderebbe l'attribuzione *"spalmata"* del maggior reddito presunto, *pro quota*, in ciascuno degli anni compresi nell'arco temporale di cinque anni considerati dalla norma, suscettibili di accertamento (cfr. anche Sez. 5, n. 14509 del 15/07/2016, in motivazione).

Tale prova, in particolare, è idonea a privare di fondamento la presunzione di maggior reddito fondata su quella spesa non soltanto per l'anno oggetto dell'accertamento impugnato ma anche per gli altri anni cui la presunzione si estende ai sensi del citato art. 38, comma 5, posto che non potrebbe più ritenersi che le risorse necessarie a sostenere la spesa sono state rappresentate da *«redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro precedenti»*.

Al contribuente, peraltro, è altresì riconosciuta la facoltà di provare, nel giudizio relativo all'accertamento sintetico relativo ad uno dei cinque anni coperti dalla detta presunzione, di aver percepito redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta per un ammontare pari a (o comunque idoneo a giustificare solo) la quota di maggior reddito presunta per quell'anno. Anche tale prova vale, evidentemente, a superare la presunzione di maggior reddito *"parcellizzata"* per quel dato anno, pur senza poter impedire che la presunzione valga per ciascuno degli altri anni, precedenti o successivi, ai quali si estende.

3. Da quanto osservato deriva, contrariamente a quanto ritenuto dai giudici di appello, la piena legittimità dell'operato dell'Ufficio, il quale ha agito secondo il disposto del previgente art. 38, comma 5, d.P.R. n. 600/73 a mente del quale, come detto, qualora l'Ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei cinque anni precedenti.

Pertanto, ove, per effetto dell'imputazione a ciascuno dei detti anni precedenti della relativa quota di spesa per incrementi patrimoniali, risultino integrati tutti i presupposti di non congruità per almeno due periodi di imposta, come previsti dall'art. 38 d.P.R. n. 600/73, sarà consentita la determinazione sintetica del maggior reddito rispetto alle medesime annualità, lasciando inalterata, a garanzia del contribuente, la facoltà in capo al medesimo di fornire la prova contraria di cui al comma 6 della citata disposizione.

4. Si impone, pertanto, l'annullamento della sentenza impugnata con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, che si atterrà ai principi sopra illustrati e provvederà, altresì, alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

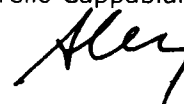
P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 31 ottobre 2018

Il Presidente

Aurelio Cappabianca



**IL CANCELLIERE**  
**Manuela dr. Maroncello**



**DEPOSITATO IN CANCELLERIA**  
IL ..... - 6. FEB. 2019 .....



**IL CANCELLIERE**  
**Manuela dr. Maroncello**

