

Il sintetico può essere vinto se l'investimento è finanziato con denaro altrui

di Leda Rita Corrado (*)

Nella **sentenza n. 8127/2016** la Corte di cassazione, approdando a risultati esegetici di grande rilievo pratico in materia di accertamento sintetico, conferma che la **rettifica presuntiva** fondata sulla spesa per **incrementi patrimoniali** può essere infirmata e **superata** dal contribuente provando che l'investimento sia stato finanziato con **risorse** provenienti da un **altro soggetto**.

Nel corso di una verifica presso una società di persone emerge l'effettuazione di conferimenti in denaro da parte di uno dei soci per un importo pari a circa 300.000 euro. Questo fatto noto viene utilizzato dall'Amministrazione finanziaria per rettificare induttivamente il reddito complessivo dichiarato dal socio conferente nell'anno in cui è avvenuta l'operazione e nei quattro precedenti. In sede giurisdizionale il contribuente sostiene che i conferimenti sono stati finanziati con risorse tratte dal conto corrente bancario del fratello. La Commissione tributaria regionale ritiene ciò insufficiente e conferma la legittimità degli avvisi di accertamento.

Con la sentenza n. 8127/2016 (1) la Sezione tributaria della Corte di cassazione cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente. L'iter motivazionale è scandito da due passaggi logico-giuridici. Il primo fa leva sulla non necessità di prova riguardo ai fatti non tempestivamente contestati, e, a fortiori, non contestati *tout court* (2): nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria non risulta aver in alcun

modo messo in dubbio la provenienza del denaro.

Il secondo si lega all'evoluzione della disciplina legislativa in materia di metodo sintetico. In base alle norme *ratione temporis* applicabili alla fattispecie in esame (3), qualora l'Ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo 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 quattro precedenti" e il contribuente "ha facoltà 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'", mentre l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso "devono risultare da idonea documentazione". Secondo il Collegio, poiché tali circostanze "postulano pur sempre che la spesa sia stata affrontata con risorse finanziarie comunque di pertinenza o nella diretta disponibilità del contribuente", a maggior ragione (4) "non può dubitarsi che [...] il fondamento stesso del ragionamento presuntivo venga meno in radice ove si dimostri che l'in-

(*) Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca, Giornalista pubblicista, Avvocato in Genova

(1) Il testo della sentenza è riportato a seguire.

(2) Il c.d. onere di contestazione è stato oggetto, con esiti diversi, di due studi monografici. Per la svalutazione del principio in esame, B. Ciaccia Cavallari, *La contestazione nel processo civile. La contestazione tra norme e sistema*, Vol. I, Milano, 1992, *passim*, e *La contestazione nel processo civile. La non*

contestazione: caratteri ed effetti, Vol. II, Milano, 1993, *passim*. Per l'esaltazione della tecnica di non contestazione quale espressione di un principio generale, si veda A. Carratta, *Il principio di non contestazione nel processo civile*, Milano, 1995, *passim*, cui si rinvia anche per ulteriori ragguagli di ordine storico e comparatistico.

(3) Art. 38, commi 5 e 6, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

(4) Il medesimo argomento *a fortiori ratione* è stato già usato in Cass., Sez. I civ., 5 gennaio 1996, n. 33.

cremento patrimoniale di che trattasi sia stato effettuato - come nella specie - con denaro altrui". La Suprema Corte ritiene che la correttezza di tale esegesi sia confermata dal testo oggi vigente della disciplina *de qua* (5), con il quale sarebbe stato chiarito "un criterio logico di inerenza degli elementi presunti rispetto al fatto da provare (maggior reddito imponibile) già necessariamente implicito nella precedente formulazione".

Ad avviso di chi scrive questa soluzione interpretativa è condivisibile. Ciò che desta perplessità è l'impiego della locuzione "prova contraria" - non soltanto nella pronuncia in commento, ma anche nel testo legislativo - perché essa può indurre in errore l'operatore del diritto meno avveduto. Il preteso "onere di prova contraria", talvolta posto a carico del contribuente da parte della giurisprudenza per eccesso di sintesi motivazionale (6), è solo - più propriamente - un onere di contrasto della prova offerta in concreto da una parte processuale e non derivante dalla legge in base al meccani-

SOLUZIONI OPERATIVE

Onere della prova contraria nell'accertamento sintetico

Nell'accertamento sintetico il preteso "onere di prova contraria", talvolta posto a carico del contribuente da parte della giurisprudenza per eccesso di sintesi motivazionale, è solo un onere di **contrasto della prova** offerta in concreto da una **parte processuale e non derivante dalla legge** in base al meccanismo della **presunzione legale relativa**. In una sorta di partita di tennis tra le parti, l'onere della prova "rimbalza" sul contribuente, senza però costituire un "onere di prova contraria" in senso tecnico.

simo della presunzione legale relativa (7). In una sorta di partita di tennis tra le parti (8), l'onere della prova "rimbalza" sul contribuente, senza però costituire un "onere di prova contraria" in senso tecnico: infatti non si tratta di uno sviluppo del meccanismo di ripartizione dell'onere della prova, né per effetto della regola di cui all'art. 2697 c.c., né per effetto di una sua inversione, bensì della nor-

male dialettica tra prova e controprova, interiore al giudizio sul fatto e ancorata al principio di ragionevolezza (9).

Spesa per consumi e investimenti come indice di evasione

In materia di imposte sui redditi, la rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche può fondarsi sul metodo analitico o su quello sintetico. Il metodo analitico mira a ricostruire l'imponibile con riferimento alle singole categorie reddituali, attraverso l'individuazione di specifiche fonti di produzione del reddito e la quantificazione del reddito attribuibile a tali

(5) L'art. 22, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, ha sostituito i commi 4, 5, 6, 7 e 8 dell'art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, con effetto per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del Decreto (31 maggio 2010). Secondo la nuova disciplina, l'Ufficio "può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile".

(6) Talvolta infatti la Corte di cassazione ha espressamente affermato che "la presunzione semplice genera l'inversione dell'onere della prova, trasferendo al contribuente l'impegno di dimostrare che il dato di fatto sul quale essa si fonda non corrisponde alla realtà" (*excerpta* da Cass., Sez. trib., 17 marzo 2006, n. 5991).

(7) Con specifico riferimento al metodo sintetico, questo meccanismo trova una plastica descrizione in una sentenza ormai risalente (Cass., Sez. I civ., 7 marzo 1995, n. 2653), secondo la quale il reddito complessivo viene determinato "in base ad indici esterni di capacità contributiva non afferenti alle sin-

gole fonti produttive di reddito, ma dotati di un coefficiente di certezza dai quali si presume, alla stregua di un giudizio di probabilità, la sussistenza di un reddito superiore a quello risultante dalla determinazione analitica": tali elementi certi "debbono essere provati e motivati dall'Ufficio, sia con riguardo alla loro esistenza, sia con riguardo alla loro portata argomentativa, mentre è a carico del contribuente l'onere della prova che l'imponibile, così accertato, è costituito, in tutto o in parte, da redditi soggetti a ritenute alla fonte o da redditi esenti". Questo ragionevole soluzione trova conferma anche in pronunce più recenti: cfr. Cass., Sez. VI-T, ord. 14 febbraio 2014, n. 3445, ove si legge che l'art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, legittima l'Amministrazione finanziaria a risalire, secondo il meccanismo dell'art. 2727 c.c., da un fatto noto a quello ignoto, cioè alla sussistenza di un certo reddito, incombindo, invece, sul contribuente l'onere di provare che la circostanza su cui si fonda la presunzione semplice non corrisponde alla realtà.

(8) R. Lupi, "Conferme sulla dialettica del giudizio di fatto", nota a Cass., Sez. trib., 7 maggio 2007, n. 10345", in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, pag. 1241.

(9) Cfr. anche L. R. Corrado, "Il ricarico rilevato in sede di accesso può essere esteso ad anni precedenti, nota a Cass., Sez. trib., 14 ottobre 2015, n. 20628", in *Corr. Trib.*, n. 2/2016, pag. 129 ss.

fonti, mentre la determinazione del reddito complessivo ne è la conseguenza matematica.

Diversamente con il metodo sintetico viene quantificato il reddito complessivo (10). La valorizzazione del rapporto spesa-reddito costituisce il fondamento conoscitivo di tale metodo, che, per questo motivo, viene designato anche con l'espressione "accertamento basato sulla spesa" (11). Il sostenimento di una spesa ovvero l'effettuazione di un investimento si ritiene sia possibile in relazione alla disponibilità di un reddito

sfuggito a tassazione nel periodo di imposta oggetto di rettifica ovvero in quelli precedenti (12). Secondo l'*id quod plerumque accidit*, infatti, una persona non consuma il proprio patrimonio per sostenere un certo livello di vita, ma attinge ai redditi dell'anno; allo stesso mo-

OSSERVAZIONI CRITICHE

Prova contraria o controprova?

In caso di rettifica sintetica, l'Amministrazione finanziaria procede all'individuazione del **titolo di spesa**, alla **quantificazione** della spesa, nonché all'**imputazione** della spesa a reddito. A sua volta il **contribuente** può contestare la plausibilità dell'**inferenza** posta dall'Ufficio precedente a fondamento della rettifica, **negare** la sussistenza del **fatto noto** o **ampliare** il "**thema probandum**" delimitato nell'atto impositivo allegando nuovi fatti. La configurazione di tali difese come "**prova contraria**" risulta pertanto **inappropriata**, taluna costituendo una mera argomentazione contraria, talaltra integrando una controprova che il contribuente oppone a una presunzione semplice posta a fondamento dell'accertamento.

do, in relazione ad investimenti, normalmente si utilizzano redditi accumulati in più anni, salvo il ricorso a forme diverse di finanziamento.

Prova contraria o controprova?

In caso di rettifica sintetica, l'Amministrazione finanziaria procede all'individuazione del titolo di spesa (spesa per consumi, acquisti di beni mobili o immobili, ecc.), alla quantificazione della spesa, nonché all'imputazione della spesa a reddito.

A sua volta il contribuente può contestare la plausibilità dell'inferenza posta dall'Ufficio precedente a fondamento della rettifica, negare la sussistenza del fatto noto oppure ampliare il *thema probandum* delimitato nell'atto impositivo allegando nuovi fatti. La configurazione di tali difese come "prova contraria" risulta per-

sibilità dell'inferenza posta dall'Ufficio precedente a fondamento della rettifica, negare la sussistenza del fatto noto oppure ampliare il *thema probandum* delimitato nell'atto impositivo allegando nuovi fatti. La configurazione di tali difese come "prova contraria" risulta per-

(10) In dottrina *ex multis* A. Amatucci, "Riflessioni sulla spesa per incrementi patrimoniali nella disciplina dell'accertamento sintetico", in *Boll. trib.*, 1995, pag. 165; F. Batistoni Ferrara, "I principi della riforma tributaria: accertamento sintetico e redditometro", in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, pag. 705; M. Beghin, "Profili sistematici e questioni aperte in tema di accertamento 'sintetico' e 'sintetico redditometrico'", in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, pag. 717 ss.; A. Di Pietro, "Potere normativo e funzione amministrativa nell'applicazione degli indici di capacità contributiva all'IRPEF", in *Rass. trib.*, 1984, pag. 349; G. Falsitta, "Accertamento sintetico e successiva tassabilità di plusvalenza", in *Giur. it.*, 1980, I, pag. 761; A. Fantozzi, "I presupposti dell'accertamento sintetico e induttivo", in *Riv. Not.*, 1977, I, pag. 887; Id., "L'accertamento sintetico ed i coefficienti presuntivi di reddito", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, I, pag. 457; G. Gentilli, *Le presunzioni nel diritto tributario*, 1984, pag. 125 ss. e 180 ss.; R. Lupi, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, pag. 341 ss.; Id., "Accertamento sintetico: ricchi e dannati", in *Boll. trib.*, 1992, pag. 464; Id., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III ed., Milano, 2001, pag. 591 ss.; Id., *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008, pag. 286 ss.; L. Perrone, "L'accertamento sintetico del reddito complessivo IRPEF", in *Dir. prat. trib.*, 1990, I, pag. 18; D. Stevanato, "Sull'utilizzabilità della spesa per investimenti ai fini dell'accertamento sintetico", in *Rass. trib.*, 1989, pag. 1172; F. Tesaro, "L'accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche: teoria giuridica e prassi degli Uffici", in *Boll. trib.*, 1981, pag. 491; Id., "Considerazioni sui parametri ministeriali di determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche", in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, pag. 1941; Id., "L'accertamen-

to sintetico del reddito ed il redditometro", in *Boll. trib.*, 1986, pag. 952; G. Tinelli, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Padova, 1993, *passim*; Id., "L'accertamento sintetico del reddito complessivo ai fini dell'IRPEF nella giurisprudenza costituzionale", in L. Perrone, C. Berliri (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, pag. 365 ss.; L. Tosi, "Condizioni e limiti dell'efficacia probatoria del redditometro", in *Rass. trib.*, 1989, pag. 417; Id., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, pag. 373 ss. Per una panoramica della giurisprudenza in materia cfr. L.R. Corrado, "Gli accertamenti standardizzati. Parte IV. L'accertamento sintetico", in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, pag. 939.

(11) Il metodo sintetico è stato concepito come strumento accertativo integrativo-sostitutivo del metodo analitico, vale a dire come chiamato a operare in via sussidiaria per l'ipotesi che il soggetto passivo d'imposta riveli, sulla base di indici certi, una capacità contributiva maggiore rispetto a quella risultante dalla determinazione analitica (cfr. Corte cost., 23 luglio 1987, n. 283, cit., § 10 della motivazione in diritto).

(12) Si tratta di un accertamento "non solo (interamente) induttivo, ma anche globale ed indiretto, nel senso che esso prescinde dalla individuazione delle effettive fonti del reddito, ed è consentito in presenza di elementi o circostanze di fatto certi che, manifestando un certo ammontare di spesa da parte del contribuente, fanno fondatamente presumere, con una valutazione *a posteriori*, la disponibilità di un reddito spendibile superiore a quello determinabile analiticamente" (Cass., Sez. I civ., 3 maggio 1991, n. 4834).

tanto inappropriata, taluna costituendo una mera argomentazione contraria, talaltra integrando una controprova - anche induttiva - che il contribuente oppone - non a una presunzione legale relativa, ma - a una presunzione semplice posta a fondamento dell'accertamento. Nell'ambito di questa configurazione del meccanismo presuntivo le difese del contribuente non costituiscono una attività della quale egli sia onerato sulla base di una previsione di legge che ne faccia discendere la soccombenza quale conseguenza diretta della sua inerzia probatoria, ma uno strumento da utilizzare nell'ambito di una strategia processuale più ampia, ad esempio allo scopo ultimo di guidare l'organo giudicante nella lettura del materiale probatorio già in atti.

Come può difendersi il contribuente?

Il contribuente può tentare di contrastare la rettifica sintetica provando che l'indice di spesa non esiste oppure, qualora ammetta di averla sostenuta, dimostrando di averla finanziata con risorse non costituenti reddito imponibile. È proprio questa l'ipotesi che viene valutata nella sentenza in commento, ove si ammette che l'incongruenza tra spesa e reddito dichiarato possa essere giustificata non soltanto dai "redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta" menzionati dal Legislatore, ma anche da qualsiasi altra ragio-

ne (13), come, ad esempio, smobilizzi patrimoniali, proventi successori o accensione di mutui. Ciò che contraddistingue l'arresto in esame è il fatto di aver ulteriormente esteso le *chances* difensive del contribuente rispetto a quelle garantite attraverso una interpretazione letterale del dettato legislativo vigente *ratione temporis*, ricomprendendovi anche tutte le fattispecie in cui le risorse provengano da un soggetto diverso dal destinatario dell'accertamento (14). In buona sostanza la Corte di cassazione, ricorrendo all'argomento storico, configura il previgente art. 38, comma 6, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, come una norma a fattispecie aperta, vale a dire una norma che non enumera esaustivamente i fatti in presenza dei quali si produce la conseguenza giuridica che essa dispone (15).

Nel caso di specie non è dato comprendere se il principio di non contestazione *ex art.* 115 c.p.c. abbia coperto non soltanto la diversa titolarità delle somme utilizzate per finanziare l'incremento patrimoniale, ma anche l'effettivo impiego di tali importi proprio per fronteggiare gli esborsi posti a base della rettifica sintetica. A tale ultimo proposito, non può che ribadirsi che porre questa *probatio diabolica* a carico del contribuente (16) significherebbe ledere il diritto di difesa in maniera del tutto irragionevole, giacché, nonostante il rigore logico-giuridico che caratterizza in astratto il

(13) Il contribuente può dimostrare non solo che il maggior reddito determinato sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta (come è espressamente previsto nel comma 5 dell'art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), ma anche che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore: così Cass., Sez. I civ., 29 gennaio 1996, n. 656. In senso conforme, Cass., Sez. trib., 29 agosto 2000, n. 11300; Id., 7 giugno 2002, n. 8272; Id., 6 ottobre 2003, n. 14857; Id., 24 ottobre 2005, n. 20588. In dottrina A. Fantozzi, "L'accertamento sintetico ed i coefficienti presuntivi di reddito", cit., pag. 464 ss.; R. Lupi, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, cit., pag. 369 ss.; Id., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., pag. 594; L. Perrone, "L'accertamento sintetico del reddito complessivo IRPEF", cit., pag. 32, nota (49); F. Tesauro, "Considerazioni sui parametri ministeriali di determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche", cit., pag. 1948.

(14) Nella pronuncia si legge che nella nuova formulazione dell'art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, "la prova contraria può concernere (anche) il fatto che il finanziamento della spesa per incremento patrimoniale sia avvenuto 'con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo': locuzione riferibile ovviamente anche al caso di redditi soggettivamente di-

versi ossia provenienti o comunque direttamente imputabili ad altri".

(15) L'uso di una norma a fattispecie aperta garantisce la massima flessibilità dello strumento giuridico, ma, al contempo, impone all'operatore del diritto una grande elasticità mentale, quasi come nel dialogo tra il pilota e il piccolo principe di Antoine de Saint-Exupéry: "Ho bisogno di una pecora: disegnami una pecora' [...] 'Questa è soltanto la sua cassetta. La pecora che volevi sta dentro'. Fui molto sorpreso di vedere il viso del mio piccolo giudice illuminarsi: 'Questo è proprio quello che volevo'".

(16) La Corte di cassazione ha affermato che la prova ammessa, a carico del contribuente, 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., Sez. trib., 19 marzo 2014, n. 6396, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, pag. 588 ss., con nota di M. Basilavecchia, "Sui limiti alla prova contraria nell'accertamento sintetico e redditometrico"). L'opposta prassi amministrativa è stata in passato avvalorata dalla Suprema Corte (cfr. Cass., Sez. trib., 20 marzo 2009, n. 6813).

mondo del diritto, in concreto è assai arduo - se non talvolta impossibile - ricostruire, magari a distanza di anni, con quali fondi e in quali circostanze siano state finanziate le singole spese della vita quotidiana. Le difficoltà probatorie in cui il contribuente può incorrere sono particolarmente evidenti in ambito familiare, stante la confusione che caratterizza normalmente la titolarità dei beni e il sostenimento delle relative spese nel contesto domestico: in

LA GIURISPRUDENZA

Incongruenza tra spesa e reddito dichiarato
Il contribuente può tentare di **contrastare la rettifica sintetica** provando che l'**indice di spesa non esiste** o, qualora ammetta di averla sostenuta, dimostrando di averla finanziata con **risorse non costituenti reddito imponibile**. È proprio questa l'ipotesi che viene valutata nella **sentenza** della Corte di cassazione n. **8127/2016**, ove si ammette che l'incongruenza tra spesa e reddito dichiarato possa essere giustificata, non soltanto dai redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ma anche da qualsiasi altra ragione, come, ad esempio, smobilizzi patrimoniali, proventi successori o accensione di mutui.

queste situazioni potrebbe essere allora sufficiente valorizzare elementi probatori come lo stato di famiglia, l'età e le condizioni finanziarie e lavorative del contribuente e degli altri componenti del nucleo (17). Per corroborare la ricostruzione del contribuente potrebbero inoltre essere utilizzate ulteriori circostanze, come, ad esempio, l'entità della ricchezza non imponibile e la durata del suo possesso (18).

LA SENTENZA

Cassazione, Sez. trib., Sent. 22 aprile 2016 (27 gennaio 2016), n. 8127 - Pres. Di Amato - Rel. Iannello

Il ragionamento presuntivo, posto a base dell'accertamento sintetico, viene meno qualora il contribuente dimostri che il finanziamento della spesa sia avvenuto con denaro altrui. L'efficacia impeditiva della presunzione risulta ora anche espressamente affermata dalla nuova formulazione della norma (art. 38, comma 4, D.P.R. n. 600/1973), a mente della quale, infatti, la prova contraria può concernere (anche) il fatto che il finanziamento della spesa per incremento patrimoniale sia avvenuto "con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo": locuzione riferibile ovviamente anche al caso di redditi soggettivamente diversi, ossia provenienti da (o comunque direttamente imputabili ad) altri.

Svolgimento del processo

1. L.G. impugnava, con quattro distinti ricorsi, avanti la CTP di Agrigento, gli avvisi di accertamento per maggiori imposte IRPEF ed ILOR relative agli anni 1997, 1998, 1999 e 2000, nei suoi confronti emessi in data 31/5/2005 sulla base di determinazione sintetica dei redditi operata, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, a seguito di controllo nei confronti della società L. s.a.s. di L.D. & C., dal quale era emerso che lo stesso aveva in essa effettuato nel 2002 conferimenti per euro 293.000 ed aveva, inoltre, acquistato nel 2001 quote di capitale per euro 10.329.

Con i proposti ricorsi il contribuente deduceva che: nel 2001 egli non aveva effettuato alcun conferimento in favore della L. s.a.s. ma aveva solo acquistato dal fratello L.C. quote della predetta società per l'importo di Lire 6 milioni, e ciò con il proprio reddito conseguito in Germania, dove era rimasto stabilmente dal 1992 al 2001; i conferimenti del 2002 (per euro 293.000) erano stati effettuati dal fratello L.D., a valere sulle disponibilità del conto corrente di cui era titolare presso la filiale di (omissis) del B. di R.: disponibilità derivanti da operazioni di cambio di marchi tedeschi in lire italiane, effettuate nel periodo 1994-2001 per un ammontare complessivo di circa euro 1.900.000 e a loro volta alimentate dal reddito pro-

(17) Così R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., pag. 595.

(18) Cass., Sez. VI-T, ord. 16 luglio 2015, n. 14885; Id., ord.

10 novembre 2015, n. 22944; Id., ord. 26 gennaio 2016, n. 1332.

dotto in Germania, non tassabile in Italia, in forza della convenzione italo-tedesca del 1989 contro le doppie imposizioni ratificata con Legge 24 novembre 1992, n. 459.

L'adita CTR, riuniti i ricorsi, li accoglieva ritenendo che, avendo il contribuente dato prova che il reddito era stato prodotto all'estero, per il principio del divieto della doppia imposizione, questo non poteva essere nuovamente sottoposto a tassazione in Italia.

In accoglimento dell'appello proposto dall'Ufficio e in parziale accoglimento dell'appello incidentale condizionato proposto dal contribuente, la CTR Sicilia, con sentenza n. 56/01/08 del 3/10/2008, confermava parzialmente gli avvisi opposti, escludendo dagli elementi posti a fondamento della determinazione sintetica gli acquisti di quote sociali operati nel 2001, con conseguente parziale annullamento, *in parte qua*, dei corrispondenti avvisi.

Rilevavano in sintesi i giudici di secondo grado, per quel che in questa sede ancora interessa, che - pur dovendosi considerare il contribuente residente fin dal 1992 in Germania, per avere ivi stabilito sin da quella data i suoi "interessi vitali", e ciò ai sensi della Legge n. 459 del 1992, art. 4, comma 2, lett. a), di ratifica della convenzione del 1989 tra la Repubblica italiana e la Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni sui redditi - ciò tuttavia non bastava ad escludere la tassabilità in Italia del reddito in questione, in difetto di prova da parte del contribuente che il reddito impiegato per i conferimenti posti a base della determinazione sintetica fosse stato prodotto in Germania. A tal fine, secondo la CTR, non poteva ritenersi sufficiente la dimostrazione che tali conferimenti fossero stati effettuati con "denaro del fratello L.D., a valere sulle disponibilità del conto corrente intrattenuto da quest'ultimo presso la filiale di (*omissis*) del B. di R." e che tali disponibilità fossero a loro volta derivate da operazioni di cambio di marchi tedeschi in lire italiane nel periodo 1994-2001, ciò ancora non dimostrando che tale disponibilità in valuta estera fosse frutto di redditi prodotti in Germania dall'interessato.

2. Avverso tale decisione propone ricorso per cassazione L. G. articolando cinque motivi, corredati da quesiti formulati ai sensi dell'art. 366-bis c.p.c., applicabile *ratione temporis*; resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Il ricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

3. Con il primo motivo di ricorso L.G. deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, e dell'art. 342 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere omesso di rilevare l'eccezionale inammissibilità del secondo motivo dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate in quanto non supportato da specifici motivi di impugnazione; rileva infatti il ricorrente che, con tale motivo, si censurava la sentenza di primo grado per non aver accertato che il contribuente aveva prodotto all'estero il reddito sinteticamente determinato ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, senza considerare che tale accertamento era in realtà contenuto nella decisione impugnata e senza quindi offrire alcun argomento teso a confutarne la validità.

4. Con il secondo motivo il ricorrente deduce violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la CTR omesso di pronunciarsi sulla suddetta eccezione di inammissibilità del secondo motivo d'appello.

5. Con il terzo motivo - rubricato violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4, nonché degli artt. 112, 115 e 116 c.p.c., - si deduce che l'accertamento sintetico D.P.R. n. 600 del 1973, *ex art.* 38, comma 4, è fondato sul presupposto che fino al 18/01/2001 (data a decorrere dalla quale il contribuente risulta iscritto nell'A.I.R.E., Anagrafe degli italiani residenti all'estero) il ricorrente medesimo fosse residente in Italia, con conseguente assoggettamento a tassazione in questa nazione dei redditi ovunque prodotti, laddove detta presunzione relativa deve ritenersi superata dalla prova che il contribuente medesimo è residente all'estero in forza di convenzione italo-germanica del 1989 ratificata in Italia con Legge n. 459 del 1992, e nel suddetto Stato estero deve veder tassati i propri redditi. Secondo il ricorrente, inoltre, tale prova (della residenza in Germania) sollevava il contribuente dall'onere di dimostrare che i conferimenti fossero stati eseguiti con denaro del fratello ovvero con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta atteso che, quand'anche tali redditi fossero stati prodotti nello Stato estero in evasione di imposta, ivi avrebbero comunque dovuto essere accertati e tassati.

6. Col quarto motivo, deducendo violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 6 (vigente *ratione temporis*), nonché degli artt. 115 e 116 c.p.c., il ricorrente chiede a questa Corte "se la idonea documentazione di cui al comma 6 dell'art. 38 citato nel caso di accertamento sinteti-

co a carico di soggetti di cui si è accertata la residenza in uno stato estero col quale vige convenzione deve ritenersi raggiunta con la prova che gli incrementi patrimoniali sono stati effettuati con denaro ricevuto da parente (nel caso di specie, fratello) di cui ne è provata la disponibilità su c/c bancario cosicché eventuali accertamenti dovevano riguardare il parente che aveva prodotto reddito estero (nel caso di specie marchi tedeschi D.M. cambiati in lire italiane e versati su c/c) che, tuttavia, anche se non dichiarato nello Stato straniero, ivi doveva essere accertato e tassato (...) e non è invece necessario provare l'entità del reddito estero (...) che potrebbe essere stato prodotto in evasione di imposta in quello Stato estero".

7. Col quinto motivo, denunciando vizio di motivazione, il ricorrente deduce che la motivazione della sentenza impugnata è contraddittoria per il fatto che i giudici d'appello hanno accertato che il ricorrente era residente in Germania, ma hanno poi ritenuto assoggettabile a tassazione in Italia il reddito che lo stesso doveva aver ivi prodotto "compresi i soldi che il fratello L.D. gli aveva dato per i conferimenti nella L. s.a.s. ossia i marchi tedeschi "cambiati" in lire italiane presso la filiale di (omissis) del B. di R."

8. È infondato il primo motivo di ricorso.

Si ricava, invero, dall'atto d'appello, cui questa Corte ha diretto accesso trattandosi di questione processuale, che con il secondo motivo di gravame l'Agenzia si doleva non già del mancato accertamento *tout court*, da parte del giudice di primo grado, del fatto cui la norma tributaria riconnette l'effetto di paralizzare l'accertamento induttivo (ossia dell'essere, il reddito recuperato a tassazione, prodotto all'estero), ma ben diversamente del fatto che a tale accertamento - che dunque non era affatto disconosciuto o postulato insussistente dall'appellante - il primo giudice fosse bensì pervenuto ma sulla base delle mere affermazioni del contribuente e in assenza di prova.

Si trattava in altre parole di una censura che impingeva non la mancanza dell'accertamento ma l'adeguatezza della sua motivazione, in ragione della contestata sussistenza di elementi idonei a suffragarlo.

La CTR, dunque, non decampa affatto dai limiti segnati dalla domanda, dal contenuto della sentenza impugnata e dal motivo di gravame ma, al contrario, lo accoglie ritenendo effettivamente ingiustificato, alla stregua degli elementi raccolti, l'accertamento operato dal primo giudice.

Donde l'insussistenza dell'*error in procedendo* denunciato.

9. È altresì infondato il secondo motivo.

Secondo pacifico insegnamento della giurisprudenza di legittimità non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (v. in tal senso Cass. Sez. 1, n. 5351 del 08/03/2007, Rv. 595288, in un caso in cui la S.C. ha ravvisato il rigetto implicito dell'eccezione di inammissibilità dell'appello nella sentenza che aveva valutato nel merito i motivi posti a fondamento del gravame).

Nel caso di specie l'accoglimento da parte della CTR del secondo motivo di gravame comporta evidentemente l'implicito rigetto della eccezione di inammissibilità dello stesso.

10. È invece fondato il quarto motivo di ricorso, il cui esame si appalesa preliminare e assorbente rispetto agli altri.

La CTR ha escluso che fosse idoneo a contrastare la presunzione di maggior reddito derivante dai conferimenti in s.a.s. il fatto (affermato in sentenza) che tali conferimenti risultano effettuati - si legge testualmente - "con denaro del fratello L.D...., a valere sulle disponibilità del c/c intrattenuto da quest'ultimo presso la filiale di (omissis) del B. di R."

È questo un accertamento in fatto che non risulta contestato in causa, nemmeno essendosi da alcuno ipotizzato, tanto meno in sentenza, a fondamento di tale operazione, uno scopo estintivo di precedenti obbligazioni (contratte dal fratello D. nei confronti dell'odierno ricorrente) o un intento liberale che consenta di ricondurre comunque il predetto denaro a risorse finanziarie di pertinenza del contribuente, non potendosi pertanto nemmeno escludere che l'intestazione dei conferimenti, con denaro di L.D. ma a nome del contribuente, sia frutto di una mera interposizione - fittizia o fiduciaria in questa sede non importa - che come tale potrebbe al più giustificare una ripresa a tassazione nei confronti del primo, ma non del secondo.

Ne deriva pertanto una chiara distonia tra la fattispecie così come accertata in sentenza e la norma applicata.

Questa infatti legittima la presunzione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di un reddito maggiore di quello dichiarato dal contribuente sulla base di elementi indiziari dotati dei caratteri della gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 c.c., e, in particolare, per quel che in questa sede interessa, in ragione della "spesa per incrementi patrimoniali", la quale si presume sostenuta "salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei cinque precedenti"

(D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 5, nel testo applicabile alla fattispecie *ratione temporis*). Quanto alla prova contraria - che la stessa disposizione faculta e onera il contribuente a offrire - essa è bensì testualmente riferita, nel successivo 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 a titolo" (circostanze queste che postulano pur sempre che la spesa sia stata affrontata con risorse finanziarie comunque di pertinenza o nella diretta disponibilità del contribuente); non può dubitarsi però che, *a fortiori*, il fondamento stesso del ragionamento presuntivo venga meno in radice ove si dimostri che l'incremento patrimoniale di che trattasi sia stata effettuato - come nella specie - con denaro altrui.

L'efficacia impeditiva della presunzione di tale circostanza risulta ora anche espressamente affermata dalla nuova formulazione della norma (art. 38, comma 4, D.P.R. cit. come sostituito dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 22, comma 1, convertito dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122), a mente della quale infatti la prova contraria può concernere (anche) il fatto che il finanziamento della spesa per incremento patrimoniale sia avvenuto "con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo": locuzione riferibile ovviamente anche al caso di redditi soggettivamente diversi ossia provenienti o comunque direttamente imputabili ad altri.

Benché la detta novella, per espressa disposizione transitoria, abbia effetto "per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore", non è dubitabile che, per la parte citata, essa valga in realtà solo ad esplicitare l'ambito coperto dalla presunzione semplice suscettibile di essere posta a fondamento dell'accertamento e contrastabile dalla prova contraria, secondo un criterio logico di inerenza degli elementi presunti rispetto al fatto da provare (maggior reddito imponibile) già necessariamente implicito nella precedente formulazione.

Nel caso in esame, dunque, la CTR avendo confermato la legittimità della rettifica operata dall'Ufficio,

pur in presenza della prova - da essa stessa affermata come acquisita - che i conferimenti fossero stati effettuati "con denaro del fratello L. D...., a valere sulle disponibilità del c/c intrattenuto da quest'ultimo presso la filiale di (omissis) del B. di R." è incorsa in violazione della norma succitata ricostruendone il contenuto in termini non corretti e traendone pertanto per il caso D.L. specie una regola di giudizio non conforme a quella legale.

11. In accoglimento del detto motivo, la sentenza impugnata va pertanto cassata, rimanendo assorbito l'esame dei motivi terzo e quarto di ricorso (quest'ultimo peraltro proponendo in parte, sotto il profilo del vizio di motivazione, la medesima doglianza relativa alla omessa valutazione della detta circostanza processualmente accertata).

Non prospettandosi la necessità, né, sia pure in astratto, la possibile rilevanza di eventuali ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito ex art. 384 c.p.c., con l'accoglimento integrale del ricorso introduttivo proposto dal contribuente.

La natura della controversia giustifica l'integrale compensazione delle spese di entrambi i gradi del giudizio di merito.

L'Amministrazione resistente va invece condannata al pagamento, in favore del ricorrente, delle spese del presente giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta i primi due motivi di ricorso; accoglie il quarto e dichiara assorbiti il terzo e il quinto; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie integralmente il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado proposto da L.G.

Compensa tra le parti le spese di entrambi i gradi del giudizio di merito e condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese relative al presente giudizio di legittimità, liquidate in euro 7.000, oltre accessori come per legge.