

Civile Ord. Sez. 6 Num. 11126 Anno 2021

Presidente: GRECO ANTONIO

Relatore: CATALDI MICHELE

Data pubblicazione: 28/04/2021

ORDINANZA

sul ricorso 30961-2019 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, (C.F. 06363391001), in persona del
Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

TEDESCHI MASSIMO ULDERICO, elettivamente domiciliato in
ROMA, V.LE DELLE MILIZIE 1, presso lo studio dell'avvocato
PAOLA ROSSI, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato
ADRIANO ROSSI;

- controricorrente -

664
/2

avverso la sentenza n. 4487/12/2018 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della LOMBARDIA, depositata il 23/10/2018;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 21/01/2021 dal Consigliere Relatore Dott. MICHELE CATALDI.

Rilevato che:

1. Risulta dalla sentenza impugnata che Massimo Ulderico Tedeschi aveva separatamente impugnato due avvisi di accertamento in materia di Irpef, relativi agli anni di imposta 2007 e 2008, emessi, ai sensi dell'art. 38, quarto comma e ss., d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, con metodo sintetico e facendo uso degli elementi di capacità contributiva di cui ai d.d.mm. 19 settembre 1992 e 19 novembre 1992.

Il contribuente aveva:

eccepito la preclusione all'accertamento derivante dall'avvenuta regolarizzazione di attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori del territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 13 *bis* d.l. 1 luglio 2009, convertito senza modifica dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, trattandosi di importi che risultavano nel *quantum* capienti rispetto al maggior imponibile accertato sinteticamente;

lamentato che l'Ufficio, ai fini della giustificazione della maggiore capacità contributiva imputatagli, non avesse considerato la disponibilità rappresentata da somme disinvestite e prelevate dai conti correnti esteri, in particolare dividendi percepiti all'estero.

La Commissione tributaria provinciale di Milano aveva respinto ambedue i ricorsi, dopo averli riuniti.

Ric. 2019 n. 30961 sez. MT - ud. 21-01-2021

-2-

2. Proposto appello dal contribuente, la Commissione tributaria regionale della Lombardia lo ha accolto, rilevando che nelle more del procedimento di primo grado l'Ufficio, con altro avviso d'accertamento, al quale aveva fatto acquiescenza lo stesso contribuente, aveva contestato a quest'ultimo, anche per gli anni d'imposta 2007 e 2008, la mancata comunicazione, nel quadro RW della dichiarazione, di somme di denaro depositate presso un istituto bancario in Svizzera. Tanto premesso, la CTR ha sostenuto che l'acquiescenza, da parte del Tedeschi, rispetto a tale ulteriore avviso di accertamento, fosse sufficiente a giustificare la maggiore capacità di spesa accertata sinteticamente con i due avvisi oggetto delle controversie riunite.

3. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia e questa Corte, con l'ordinanza di questa Sezione dell'11 gennaio 2017, n. 534, lo ha accolto, cassando la decisione d'appello e motivando che «La sentenza impugnata non consente di capire quale collegamento possa esserci fra gli avvisi di accertamento impugnati e quello che la CTR asserisce essere stato pagato dal contribuente.».

4. A seguito di riassunzione, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, in sede di rinvio, con la sentenza n. 4487/12/2018, depositata in data 23 ottobre 2018, ha accolto l'appello del contribuente.

La CTR ha, preliminarmente, escluso che gli accertamenti fossero preclusi, ai sensi dell'art. 14 d.l. 25 settembre 2001, n. 350, convertito dalla legge 23 novembre 2001, n. 409, dall'adesione del contribuente al c.d. "scudo-ter", ritenendo che i maggiori imponibili accertati non fossero «riconducibili

Ric. 2019 n. 30961 sez. MT - ud. 21-01-2021

-3-

alle somme o alle attività oggetto di rientro», in quanto l'Ufficio, «nella determinazione dei maggiori redditi, ha considerato elementi di maggior capacità contributiva (immobili all'estero, autovetture, dividendi tassati alla fonte, imbarcazioni) che non hanno alcun legame con le attività per le quali si è usufruito del regime di emersione (redditi derivanti da altre attività finanziarie).».

Tanto premesso, la CTR ha tuttavia affermato che comunque emergeva dagli atti di causa «incontestabilmente che il signor Tedeschi disponeva di somme idonee a giustificare la maggior capacità contributiva contestata dall'Ufficio», avendo il contribuente «dimostrato di avere a disposizione, su conti esteri, rilevanti somme che, tramite regolari prelievi contanti, giustificavano il tenore di vita e di spesa contestato dall'Ufficio».

Infatti, secondo il giudice d'appello, sebbene nel contraddittorio procedimentale e nel primo grado di giudizio la riconducibilità dei relativi conti correnti bancari esteri al contribuente, piuttosto che ad un terzo soggetto straniero che ne appariva il formale intestatario, giustificasse «dubbi e perplessità», tuttavia l'accertamento sopravvenuto, che aveva contestato al Tedeschi la sanzione per l'omessa compilazione del quadro RW delle dichiarazioni degli anni d'imposta 2007 e 2008 con riferimento al deposito in denaro di euro 790.000,00 in Svizzera, e la relativa acquiescenza dello stesso contribuente a tale atto, avrebbero dimostrato «che le somme suindicate (euro 300.000,00 ed euro 490.000,00) configurino prelevamenti in contanti da parte dello stesso Tedeschi che giustificano il tenore di vita ed il maggior reddito accertato sinteticamente».

Ric. 2019 n. 30961 sez. MT - ud. 21-01-2021

-4-

5. Propone ricorso per cassazione l'Ufficio, affidandolo ad un unico motivo; resiste con controricorso il contribuente.

La proposta del relatore è stata comunicata, unitamente al decreto di fissazione dell'adunanza camerale, ai sensi dell'articolo 380-*bis* cod. proc. civ.

Il contribuente ha depositato memoria.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 38, sesto comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nella versione applicabile *ratione temporis* per gli anni d'imposta 2007 e 2008, e dell'art. 2697 cod. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto assolto l'onere della prova da parte del contribuente, circa la disponibilità di risorse idonee a giustificare gli elementi di maggiore capacità contributiva presi in considerazione dall'Amministrazione negli accertamenti sintetici, in ragione dell'allegazione di prelevamenti in contanti da conti correnti bancari aperti in Svizzera, riferibili allo stesso contribuente, ma intestati formalmente ad un terzo soggetto estero e non dichiarati in Italia.

Assume la ricorrente Agenzia che l'onere gravante sul contribuente avrebbe dovuto includere la prova che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente fosse costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, la cui entità e la cui durata del possesso da parte del contribuente risulti da idonea documentazione.

Aggiunge inoltre la ricorrente che non sarebbe stata fornita la prova che le somme oggetto di tali prelevamenti fossero giunte

Ric. 2019 n. 30961 sez. MT - ud. 21-01-2021

-5-

nel territorio italiano e fossero state utilizzate per le spese considerate negli accertamenti e non per altri investimenti.

1.1. Ritiene questo Collegio, per i motivi che seguono, di non condividere la proposta del relatore, secondo la quale il ricorso sarebbe manifestamente infondato, « Assolta la prova contraria del contribuente, avendo questi dedotto e provato che la spesa effettuata deriva da risorse di natura non reddituale, avendo il contribuente dato la prova della disponibilità e del possesso delle risorse».

Va, al riguardo, ricordato che, in tema di giudizio di cassazione, la causa, dovendo essere rinviata alla pubblica udienza allorché "non ricorrono le ipotesi previste all'articolo 375", ai sensi dell'art. 380-bis cod. proc. civ. (introdotto dal d.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40), ben può essere definita con rito camerale anche nel caso in cui ricorra una ipotesi (tra quelle indicate dal citato art. 375, n. 5, cod. proc. civ.) diversa da quella opinata dal relatore nella relazione (Cass., Sez. U, Ordinanza n. 8999 del 16/04/2009; Cass., Sez. 6 - 2, Ordinanza n. 7605 del 23/03/2017).

1.2. Tanto premesso, il ricorso è manifestamente fondato.

Innanzitutto, come sostenuto dall'Ufficio, al caso di specie si applica, *ratione temporis*, con riferimento alla data di scadenza dei termini di dichiarazione dei redditi accertati (cfr. Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 12207 del 16/05/2017 ed art. 22, comma 1, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010 n. 122, che ha novellato l'art. 38 d.P.R. n. 602 del 1973; cfr. altresì art. 10 d.l. 12 luglio 2018, n. 87, convertito con modifiche nella legge 9 agosto 2018, n. 186), l'art. 38, sesto comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nella versione secondo la quale: «Il contribuente ha

Ric. 2019 n. 30961 sez. MT - ud. 21-01-2021

-6-

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.».

In ordine al contenuto dell'onere della prova, necessariamente documentale, gravante sul contribuente per vincere la presunzione legale relativa derivante dalla predetta fattispecie legale, questa Corte ha avuto già occasione di precisare, riguardo alla provenienza della disponibilità presa in considerazione ai fini del maggior imponibile accertato sinteticamente, che « In tema di accertamento sintetico, ai sensi dell'art. 38, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973 (nella formulazione applicabile "ratione temporis"), una volta che l'amministrazione abbia dimostrato, anche mediante un unico elemento certo, la divergenza tra il reddito risultante attraverso la determinazione analitica e quello attribuibile al contribuente, quest'ultimo è onerato della prova che l'imponibile così accertato è costituito, in tutto o in parte, da redditi soggetti a ritenute alla fonte o esenti ovvero da finanziamenti di terzi. » (Cass., Sez. 5 -, Ordinanza n. 13602 del 30/05/2018; conformi, *ex plurimis*, Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 6770 del 08/03/2019 e, in ordine alla necessità che si provi la provenienza da redditi soggetti a ritenute alla fonte o esenti, anche la giurisprudenza citata dal controricorrente: Cass., Sez. 5, Sentenza n. 6396 del 19/03/2014; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 25104 del 26/11/2014; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 21142 del 19/10/2016; Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 16625 del 2018).

Ric. 2019 n. 30961 sez. MT - ud. 21-01-2021

-7-

1.3. Nel caso di specie, l'onere della prova gravante *ex lege* sul contribuente includeva pertanto necessariamente la dimostrazione, documentale, che le somme allegate dal contribuente per giustificare la divergenza tra il reddito dichiarato e quello maggiore sinteticamente determinato o determinabile, ovvero il denaro depositato su conti correnti bancari accessi in Svizzera e prelevato in contanti dallo stesso contribuente, provenissero, in tutto o in parte, da redditi soggetti a ritenute alla fonte o esenti.

Tale necessità deriva direttamente dalla disciplina della presunzione legale, applicabile *ratione temporis*, che pone l'onere della relativa prova a carico del contribuente. Dunque la circostanza che l'Amministrazione, con l'accertamento sintetico, allegghi la sussistenza dei presupposti sintomatici del maggior imponibile, determina necessariamente l'estensione del conseguente contenzioso alla verifica dell'assolvimento, da parte del contribuente, dell'onere probatorio nella sua interezza.

Pertanto il motivo, *in parte qua*, non costituisce, a differenza di quanto sostenuto dal controricorrente, una questione che possa ritenersi incontestata prima del giudizio di legittimità.

Invero, come risulta dalla stessa sentenza impugnata, il tema della coincidenza delle predette somme con importi già soggetti a tassazione era ampiamente controverso nei gradi di merito, atteso che sin dal primo grado il contribuente, invocando gli effetti dello "scudo fiscale", non si era limitato ad eccepire la pretesa preclusione agli accertamenti che ne sarebbe derivata, ma aveva anche sostenuto che l'Amministrazione avrebbe dovuto prendere in considerazione, ai fini di giustificare i maggiori redditi sinteticamente accertati, quelli derivanti dai patrimoni detenuti all'estero e regolarizzati.

Ric. 2019 n. 30961 sez. MT - ud. 21-01-2021

-8-

Inoltre, il contribuente aveva ulteriormente giustificato il maggior reddito sinteticamente accertato invocando somme detenute all'estero, oggetto di un atto impositivo ulteriore sopravvenuto nel corso del giudizio di merito, con il quale gli era stata contestata la sanzione per l'omessa compilazione del quadro RW delle dichiarazioni degli anni d'imposta 2007 e 2008 con riferimento al deposito di denaro in Svizzera, ed al quale egli aveva fatto acquiescenza.

Proprio dalla contrapposizione dell'Ufficio a tali allegazioni del contribuente si era alimentato il contenzioso di merito, sfociato nell'ordinanza di questa Corte (Cass. 11 gennaio 2017, n. 534) che ha cassato la prima decisione d'appello perché essa non consentiva di comprendere «quale collegamento possa esserci fra gli avvisi di accertamento impugnati e quello che la CTR asserisce essere stato pagato dal contribuente.», e quindi non chiariva se, e perché, dall'irrevocabilità dell'accertamento in questione e dal suo "pagamento" dovesse ritenersi che le somme detenute all'estero e non già dichiarate avessero natura non reddituale, nel senso richiesto dall'art. 38, quarto comma, d.P.R. n. 600 del 1973, applicabile *ratione temporis*.

La questione dell'assolvimento dell'onere della prova gravante *ex lege* sul contribuente era quindi totalmente controversa, anche all'esito della precedente pronuncia di questa Corte.

Nel decidere sul punto, la sentenza emessa dal giudice del rinvio non si è tuttavia conformata al contenuto dell'onere probatorio derivante dalla norma appena richiamata e dai precedenti giurisprudenziali citati.

Infatti, la CTR ha escluso la preclusione derivante dallo scudo fiscale e negato che le somme oggetto della regolarizzazione possano giustificare i maggiori redditi sinteticamente accertati (senza che tali conclusioni siano in questa sede controverse).

Ric. 2019 n. 30961 sez. MT - ud. 21-01-2021

-9-

Tuttavia, la CTR ha anche affermato che il contribuente avesse comunque assolto l'onere della prova, in quanto con l'ulteriore sopravvenuto accertamento la stessa Amministrazione lo ha sanzionato per non aver dichiarato la disponibilità di somme, depositate in Svizzera su conti intestati ad un terzo soggetto estero, riconducibile ai Tedeschi, prelevate in contanti.

Nel motivare tale conclusione, tuttavia, la CTR dà conto soltanto della circostanza che, per effetto di tale ulteriore atto erariale, le somme detenute all'estero prelevate in contanti debbano ritenersi "riconducibili" al contribuente, sanzionato infatti per l'omessa compilazione del quadro RW delle dichiarazioni degli anni d'imposta 2007 e 2008, sebbene i conti correnti bancari svizzeri fossero intestati ad un terzo. Non risulta invece chiarito dalla sentenza impugnata (sebbene la necessità di tale verifica fosse stata sottolineata già dalla precedente sentenza di cassazione con rinvio) quale sia la relazione tra le somme oggetto dell'ulteriore atto erariale e l'oggetto degli accertamenti qui controversi, ed in particolare se, e perché, le prime, per effetto delle predette sanzioni o per altri motivi, debbano considerarsi «redditi esenti» o «redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta» o comunque non abbiano natura "reddituale" e non debbano ascrivere ad imponibile. Né, comunque, l'avvenuta verifica di tale ineludibile componente dell'onere probatorio può ritenersi insita nella generica conclusione della CTR che il contribuente «ha dimostrato che il maggior reddito determinato sinteticamente era costituito da smobilizzi patrimoniali o redditi esenti», giacché essa deriva («Alla luce di quanto accertato dall'Ufficio... Sotto questo profilo, dunque...») esclusivamente dalla ripetuta premessa che, per effetto del predetto ulteriore

Ric. 2019 n. 30961 sez. MT - ud. 21-01-2021
-10-

atto, al contribuente fossero riconducibili somme depositate all'estero a nome di un terzo.

Pertanto, dal contesto dell'intera motivazione emerge che la CTR abbia, erroneamente, ritenuto che la verifica dell'assolvimento dell'onere probatorio gravante *ex lege* sul contribuente potesse esaurirsi nella constatazione che il contribuente «disponeva di somme idonee a giustificare la maggior capacità contributiva» perché «ha dimostrato di avere a disposizione, su conti esteri, rilevanti somme che, tramite regolari prelievi in contanti, giustificavano il tenore di vita e di spesa contestato dall'Ufficio».

Inoltre, la predetta formula - «smobilizzi patrimoniali o redditi esenti» - pone sullo stesso piano due situazioni tra loro non equivalenti, ai fini dell'assolvimento dell'onere probatorio in ordine alla natura di «redditi esenti» o «redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta» delle relative disponibilità (cfr. Cass., sez. 6-5, 18/12/2015, n. 25569, secondo cui non è sufficiente la sola documentazione di giacenze bancarie incrementate con altri fondi rinvenienti da disinvestimento, occorrendo comunque la prova che i fondi impiegati siano provenienti da redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta).

Non si è quindi uniformata, sul punto, ai predetti criteri la CTR. La sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio al giudice *a quo*.

Solo per completezza, peraltro, giova precisare che nel terzo periodo di pag.1 dello svolgimento del processo (e non della motivazione in senso proprio della sentenza impugnata) non si legge la frase «Non v'è dubbio, quindi, che nel biennio in contestazione il contribuente abbia conseguito redditi esteri per l'importo suddetto, regolarmente tassati», riprodotta invece nel

Ric. 2019 n. 30961 sez. MT - ud. 21-01-2021
-11-

6

corsivo virgolettato della memoria del contribuente («Come ha accertato la sentenza impugnata: nelle more della decisione [...]»).

1.4. Il motivo censura la sentenza impugnata sotto altro aspetto, che riguarda comunque l'assolvimento dell'onere della prova liberatoria gravante sul contribuente, non sotto il profilo della provenienza (non "reddituale") della disponibilità in questione (sul quale *ante*), ma con riferimento alla questione della sintomaticità dell'impiego delle relative risorse per sostenere quelle spese indicate dall'Ufficio come indiziarie del maggior reddito non dichiarato.

La questione deve ritenersi correlata con quella già trattata, relativa alla necessaria prova che le risorse allegate debbano considerarsi «redditi esenti» o «redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta» o comunque non abbiano natura "reddituale", nel senso che nel difetto di tale qualità delle medesime risorse la compatibilità del loro impiego con le spese contestate non sarebbe comunque sufficiente ad assolvere l'onere della prova liberatoria.

La stessa questione, inoltre, presuppone il chiarimento della relazione tra l'accertamento sopravvenuto e quelli *sub iudice*, nei termini già trattati.

Tanto premesso, si deve comunque rilevare che è vero che, secondo l'evoluzione giurisprudenziale di questa Corte in materia di accertamento sintetico, se non è sufficiente la dimostrazione, da parte del contribuente, della disponibilità di redditi ulteriori rispetto a quelli dichiarati, tuttavia, non essendo esplicitamente richiesta la prova che tali redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, deve essere fornita, tramite documenti, quella delle circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto

Ric. 2019 n. 30961 sez. MT - ud. 21-01-2021

-12-

accadere (Cass., Sez. 5 - , Sentenza n. 1510 del 20/01/2017; Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 7389 del 23/03/2018; Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 18097 del 10/07/2018; Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 29067 del 13/11/2018; Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 16637 del 04/08/2020).

In particolare, è stato recentemente chiarito che « la giurisprudenza di questa Corte ha registrato un progressivo percorso di mitigazione del contenuto che la prova contraria, a carico del contribuente, debba assumere.

Inizialmente, quest'ultimo era tenuto alla dimostrazione che le risorse di natura non reddituale fossero state effettivamente utilizzate per l'acquisizione proprio degli incrementi patrimoniali oggetto dell'accertamento sintetico.

Rispetto a tale orientamento (rinvenibile in Cass. n. 6813/2009, ma anche in Cass. n. 25104/2014), è poi intervenuta un indirizzo di segno diametralmente opposto, nel senso di ritenere sufficiente la prova limitata alla sola disponibilità (Cass. n.6396/2014).

La successiva giurisprudenza si è, infine, stabilizzata in termini mediani, ritenendo che "pur non prevedendosi che gli ulteriori redditi (non reddituali) siano stati utilizzati proprio 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, infatti, lo specifico riferimento, dell'art. 38, comma 6, 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,

Ric. 2019 n. 30961 sez. MT - ud. 21-01-2021

-13-

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; ed ancora Cass., 20/479/2019) », con la conseguente necessità di « prova documentale che palesasse circostanze sintomatiche tali da rendere almeno plausibile che quelle disponibilità fossero state destinate agli acquisti contestati. » (Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 16637 del 04/08/2020, in motivazione).

La conferma di tale orientamento "mediano" esclude peraltro la rilevanza di quei profili di possibile illegittimità costituzionale che, nella memoria, parte controricorrente accenna con riferimento all'ipotesi nella quale si richiedesse invece al contribuente di provare che le spese oggetto dell'accertamento siano state affrontate specificamente proprio con quelle somme delle quali egli ha dimostrato la disponibilità. Né, dunque, l'onere probatorio, come interpretato dall'evoluzione giurisprudenziale, rende necessaria una prova negativa di difficilissima acquisizione, come dedotto dal controricorrente sempre in relazione all'originario orientamento giurisprudenziale più rigoroso. E comunque lo stesso accertamento sintetico è stato già oggetto di diverse verifiche di legittimità costituzionale da parte del giudice delle leggi, che ha sempre superato indenne (Corte Costituzionale, sent. n. 283 del 7 luglio 1987, dep. il 23 luglio 1987; Corte Costituzionale, ord. n. 299 del 17 maggio 1989, dep. il 25 maggio 1989; Corte Costituzionale, ord. n. 297 del 13 luglio

Ric. 2019 n. 30961 sez. MT - ud. 21-01-2021

-14-

2004, dep. il 28 luglio 2004), anche sotto il profilo della parità di trattamento, della capacità contributiva e della legittimità costituzionale del ricorso a prove legali ed a presunzioni in materia tributaria.

Tanto premesso, il necessario apprezzamento della rilevanza sintomatica del possesso, e della sua durata, degli importi in questione non può tuttavia, nel caso concreto, prescindere dalla considerazione della circostanza (pacifica nella sentenza impugnata) che si tratta di somme in contanti, riconducibili al contribuente, già oggetto di depositi all'estero, non già dichiarati, su conti intestati ad un terzo, e diverse da quelle scudate e rimpatriate. Con la conseguenza che la dimostrazione del loro rientro in Italia, dopo i prelevamenti, o quanto meno della loro riconducibilità comunque alla diretta effettiva disponibilità del contribuente, deve essere valutata, sotto il profilo cronologico e funzionale, ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova in ordine ai sintomi della "spendibilità" di tali risorse per far fronte ad ognuna delle singole spese accertate, nel senso quanto meno che sia potuto accadere che esse siano state impiegate a tal fine. Ed in tale contesto deve essere valutata anche la natura concreta delle spese imputate dagli accertamenti, per verificare se esse siano avvenute in Italia o all'estero e se comunque siano quanto meno compatibili con l'assunto utilizzo di una provvista in contanti che trova origine in prelievi all'estero.

Non si tratta, invero, di dimostrare che proprio quelle specifiche somme prelevate dal contribuente siano state impiegate per ciascuna di quelle spese oggetto dell'accertamento sintetico; ma di dare la prova delle effettive caratteristiche concrete del possesso degli stessi importi, che

Ric. 2019 n. 30961 sez. MT - ud. 21-01-2021
-15-

siano sintomatiche, nel caso di specie, della loro potenziale "spendibilità" per ognuna delle predette spese.

Non si è uniformata a tali criteri la CTR laddove, pur richiamando il principio giurisprudenziale in tema di «circostanze sintomatiche», non ne ha fatto applicazione in relazione alle specifiche connotazioni del caso di specie.

P. Q. M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 21 gennaio 2021