



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

V SEZIONE CIVILE - TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto:

MICHELE CATALDI	- Presidente -	Oggetto
MARIA LUISA DE ROSA	- Consigliere -	R.G.N. 17532/2016
GIAN PAOLO MACAGNO	- Consigliere -	Cron.
ALBERTO CRIVELLI	- Consigliere -	
MARCELLO M. FRACANZANI	- Consigliere Rel. -	

CC – 18/06/2024

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 17532/2016 R.G. proposto da

██████████ con l'avv. ██████████ e con domicilio eletto presso il suo studio in Rho, ██████████ e presso la casella pec ██████████

- *ricorrente* -

Contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio *ex lege* in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

-*controricorrente*-



avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Lombardia, Milano, n. 447/02/16 pronunciata il 20 gennaio 2016 e depositata il 25 gennaio 2016, non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 18 giugno 2024 dal Co: Marcello M. Fracanzani;

RILEVATO

1. La contribuente veniva attinta da un avviso di accertamento emesso ai sensi dell'art. 38, co. 4, 5 e 6 d.P.R. n. 600/1973 per l'anno d'imposta 2008.

2. La contribuente adiva così il giudice di prossimità che accoglieva il ricorso su un duplice presupposto: da un lato l'Ufficio era decaduto dal potere di accertamento rispetto all'anno 2007, quale seconda annualità rispetto alla quale era stato assunto il presupposto dello scostamento del 25% rispetto al dichiarato; dall'altro, la mancata considerazione della documentazione offerta dalla contribuente rispetto a redditi ulteriori, anche del nucleo familiari, idonei a dimostrare la maggior capacità di spesa.

3. La CTR, adita su appello dell'Ufficio, riformava la decisione di primo grado ritenendo che l'avviso di accertamento fosse legittimo, pur non avendo esteso l'accertamento anche l'anno 2007 tenuto conto che gli indici di capacità contributiva, non contestati, erano gli stessi del 2008. Circa le disponibilità finanziarie della contribuente, ne rilevava l'inidoneità a superare la presunzione legale.

4. Ricorre per la cassazione della sentenza la contribuente che si affida a quattro motivi di ricorso. Resiste l'Avvocatura generale dello Stato con tempestivo controricorso.

CONSIDERATO

1. Con il primo motivo la parte ricorrente lamenta la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 38, co. 4, d.P.R. n. 600/1973 per difetto dei presupposti per procedere all'accertamento sintetico ai sensi dell'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.



1.1 Denuncia, in sintesi, l'illegittimità dell'accertamento non avendo l'Ufficio dato prova dello scostamento del 25% del reddito accertabile, rispetto al dichiarato, per due o più periodi d'imposta. Qualifica come mera allegazione indimostrata e indimostrabile l'affermazione secondo cui i presupposti dei due periodi d'imposta sarebbero gli stessi, essendo "pacifico" che all'atto impositivo non fosse allegato alcun prospetto di calcolo. Saggiunge che la disciplina applicabile circoscrive l'utilizzo del redditometro a due periodi accertabili, circostanza insussistente nel caso di specie tenuto conto che l'Ufficio era già decaduto dal potere accertativo rispetto all'anno 2007. Ricorda che per il medesimo periodo d'imposta la CTR aveva rigettato l'appello erariale promosso contro il coniuge della ricorrente.

2. Il motivo è in parte inammissibile e in parte infondato.

2.1 Occorre premettere che in una fattispecie speculare a quella odierna questa Corte ha recentemente stabilito che «L'art. 38, comma 4, del d.P.R. n. 600/1973, nel testo vigente *ratione temporis*, non prevede che lo scostamento reddituale sia "accertato" per due anni, essendo sufficiente che esso venga soltanto rilevato, nell'anno accertato ed in un altro, anche successivo, ossia per due annualità, peraltro non necessariamente consecutive. L'Ufficio, pertanto, non è tenuto a procedere all'accertamento contestualmente per due o più periodi d'imposta per i quali ritenga che la dichiarazione non sia congrua: ciò che occorre, ai fini dell'accertamento sintetico, è che vi siano elementi e circostanze di fatto, in base ai quali si possa fondatamente attribuire al contribuente un reddito complessivo superiore a quello risultante dalla dichiarazione, per due o più anni (Cass. 13 settembre 2022, n. 26916; Cass. 28 giugno 2019, n. 17491)» (cfr. Cass., V, n. 14392/2024).

2.2 È invece inammissibile nella parte in cui la ricorrente qualifica come "pacifica" l'assenza del requisito dello scostamento per almeno due anni d'imposta (2007 e 2008) stante la mancata allegazione di



conteggi allegati all'atto impositivo impugnato. È noto invero il principio secondo cui «In base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 c.p.c., nel giudizio tributario, qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo del vizio di motivazione nel giudizio sulla congruità della motivazione dell'avviso di accertamento, è necessario che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto avviso, che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentire la verifica della censura esclusivamente mediante l'esame del ricorso. (Vedi Cass. n. 16147 del 2017 e n. 9536 del 2013, nonché Cass. n. 28570 del 2019 in riferimento alla cartella di pagamento), ed ancora che "In tema di contenzioso tributario, è inammissibile, per difetto di autosufficienza, il ricorso per cassazione ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., avverso la sentenza che abbia ritenuto correttamente motivato l'atto impositivo, qualora non sia trascritta la motivazione di quest'ultimo, precludendo, pertanto, al giudice di legittimità ogni valutazione." (Vedi Cass. n. 2928 del 2015» (cfr. Cass., V, n. 382/2022).

2.3 Nella fattispecie in esame la CTR ha ritenuto come esistente lo scostamento per due periodi d'imposta anche in ragione della mancata contestazione ad opera della contribuente. Era dunque onere di quest'ultima riportare, almeno per estratto, l'avviso impugnato così come era suo interesse dimostrare di aver svolto la relativa censura: onere rimasto inadempito.

Il motivo va pertanto respinto.

3. Con il secondo motivo la contribuente lamenta la violazione ed eccesso di potere in relazione agli artt. 42, co. 1 e 3, d.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 7 L n. 212/2000 per inesistenza giuridica /nullità dell'atto impositivo in mancanza di regolare delega ai sensi dell'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.



3.1 In sostanza prospetta l'illegittimità della sentenza impugnata

nella parte in cui la CTR non ha attribuito la "giusta rilevanza all'omessa produzione in giudizio, da parte dell'Amministrazione finanziaria della delega di firma ipoteticamente attribuita ad [REDACTED]

[REDACTED] Soggiunge che a termini dell'art. 42, co. 1, d.P.R. n. 600/1973 la sottoscrizione può essere validamente riconosciuta solo al Capo Ufficio o ad altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato".

4. Il motivo è inammissibile in relazione al profilo di omessa produzione in giudizio della delega. Dalla lettura della gravata sentenza né del ricorso, non è dato evincere la contestazione espressa relativa all'omessa produzione della delega. Pertanto «La questione sollevata risulta infatti essere «posta per la prima volta davanti questa Corte, non facendone menzione la sentenza impugnata (nella esposizione delle censure svolte dai ricorrenti ovvero nella trattazione dei medesimi) e non specificando d'altro canto i ricorrenti nel ricorso di averla fatta valere nei precedenti gradi di giudizio (v. al riguardo Cass. 32804/2019, per cui "qualora una questione giuridica - implicante un accertamento di fatto - non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, il ricorrente che la proponga in sede di legittimità, onde non incorrere nell'inammissibilità per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, di indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto, per consentire alla Corte di controllare ex actis la veridicità di tale asserzione, prima di esaminare nel merito la censura stessa")» (Cfr. Cass., V, n. 26147/2021). In ogni caso il motivo è anche infondato giacché «In tema di accertamento tributario, ai sensi dell'art. 42, primo e terzo comma, del d.P.R. n. 600/1973, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti, a pena di nullità, dal capo dell'ufficio o da altro



funzionario delegato di carriera direttiva, cioè da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità dell'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16/2012, convertito dalla legge n. 44/2012 (cfr. Cass. 26 febbraio 2020, n. 5177; Cass. 9 novembre 2015, n. 22810).» (cfr. Cass., V, n. 14392/2024).

5. Il terzo motivo ha ad oggetto la violazione dell'art. 5, co. 1, D.M. 1.09.1992 e dell'art. 23 Cost., inefficacia del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11.02.2009, violazione del principio di legalità ex art. 23 Cost. ai sensi dell'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.. In sintesi denuncia l'illegittimità e l'incostituzionalità dei coefficienti redditometrici stabiliti dal citato D.M. e richiamato nell'avviso di accertamento impugnato.

6. Il motivo è inammissibile per le stesse ragioni di cui al secondo motivo, trattandosi di un motivo nuovo. Invero, né dalla lettura della sentenza impugnata né dalla disamina del ricorso si evince come la questione sia stata sottoposta al preventivo vaglio dei giudici di merito, così integrando a tutti gli effetti un motivo nuovo. Peraltro, è infondato anche nel merito, dacché la legittimità dei decreti ministeriali citati è stata riconosciuta più volte da questa Corte, ove ha affermato essere manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 38, commi 4 e ss., del d.P.R. n. 600 del 1973, nella formulazione anteriore alle modifiche introdotte dal d.l. n. 78 del 2010, conv., con modif., nella l. n. 122 del 2010, nella parte in cui consente l'accertamento con metodo sintetico mediante il cd. redditometro, con riferimento sia all'art. 23 Cost., poiché i relativi decreti ministeriali non contengono norme per la determinazione del reddito, assolvendo soltanto ad una funzione accertativa e probatoria, sia agli artt. 24 e 53 Cost., in quanto il contribuente può dimostrare, attraverso idonea documentazione,



che il maggior reddito accertato è insussistente ovvero costituito, in tutto o in parte, da redditi esenti o soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta (cfr. Cass. V, n. 10037/2018).

7. Con l'ultimo motivo la contribuente prospetta la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 38 d.P.R. n. 600/1973 (vigente *ratione temporis*) nonché dell'art. 2697 c.c. ai sensi dell'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.

7.1 Sostiene che la CTR abbia fatto mal governo dei principi dell'onere della prova contraria, il quale può sorgere solo dopo aver l'Amministrazione finanziaria provato quanto di sua competenza. Afferma che l'Ufficio ha posto a base dell'accertamento delle mere presunzioni semplici. Reitera poi le ulteriori provvidenze economiche di cui la contribuente ha potuto fruire nell'anno d'imposta accertato e di cui era già stata data evidenza nei gradi di merito.

8. Il motivo è inammissibile e comunque infondato.

8.1 È inammissibile perché non coglie, da un lato, la reale *ratio decidendi* che ha indotto la CTR a esitare per la riforma della decisione di primo grado. Il Collegio di secondo grado ha invero accolto l'appello sulla scorta dell'orientamento di questa Corte secondo cui «i confini della prova contraria che il contribuente può offrire, in ordine alla presenza di redditi non imponibili, per opporsi alla ricostruzione presuntiva del reddito operata dall'Amministrazione finanziaria, precisando che non è sufficiente dimostrare la mera disponibilità di ulteriori redditi o il semplice transito della disponibilità economica, in quanto, pur non essendo esplicitamente richiesta la prova che detti ulteriori redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, si ritiene che il contribuente «sia onerato della prova in merito a circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere»; è la norma stessa infatti a chiedere qualcosa di più della mera prova della disponibilità di ulteriori redditi (esenti ovvero soggetti a ritenute alla fonte), in quanto, pur non prevedendo esplicitamente la prova che detti



ulteriori redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, chiede tuttavia espressamente una prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto (o sia potuto accadere), in tal senso dovendosi leggere lo specifico riferimento alla prova (risultante da idonea documentazione) dell'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. 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 (Cass. 28/12/2022, 37985; Cass. 14/06/2022, n. 19082; Cass. 20/04/2022, n. 12600; Cass. 24/05/2018, n. 12889; Cass. 16/05/2017, n. 12207; Cass. 26/01/2016, n. 1332; Cass. 18/04/2014, n. 8995).» (cfr. Cass., V, n. 7762/2024).

8.2 In particolare la CTR ha affermato come le prove esibite non integrassero la prova contraria richiesta sia in merito alla provvista realizzata con la vendita di un immobile sia in merito alla permanenza di tutte le provviste della contribuente. Orbene, la ricorrente non ha contestato siffatte argomentazioni limitandosi a rinnovare il contenuto delle prove contrarie così finendo per chiedere a questa Corte un riesame del merito e delle istanze istruttorie, certamente inibito in questa sede.

8.3 In ogni caso il motivo è infondato perché secondo il «Costante orientamento di questa Corte afferma che la disciplina del redditometro introduce una presunzione legale relativa, imponendo la legge stessa di ritenere conseguente al fatto (certo) della disponibilità di alcuni beni l'esistenza di una capacità contributiva,



sicché il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'Ufficio, non ha il potere di privarli del valore presuntivo connesso dal legislatore alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso di tali beni (Cass. 29/01/2020, n. 1980; Cass. 11/04/2019, n. 10266; Cass. 26/02/2019, n. 5544; Cass. 11/04/2018, n. 8933; Cass. 31/03/2017, n. 8539; Cass. 01/09/2016, n. 17487; Cass. 20/01/2016, n. 930; Cass. 21/10/2015, n. 21335).» (cfr. Cass., V, n. 7762/2024).

Più recentemente è stato affermato che in tema di accertamento in rettifica delle imposte sui redditi delle persone fisiche, la determinazione effettuata con metodo sintetico, sulla base degli indici previsti dai decreti ministeriali, applicabili *ratione temporis*, concernenti il cd. redditometro, dispensa l'Amministrazione da qualunque ulteriore prova rispetto all'esistenza dei fattori-indice della capacità contributiva, sicché è legittimo l'accertamento fondato su essi, restando a carico del contribuente, posto nella condizione di difendersi dalla contestazione dell'esistenza di quei fattori, l'onere di dimostrare che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore (cfr. Cass. T., n. 2893/2024).

Il motivo non può dunque essere accolto.

9. In conclusione, il ricorso va rigettato. Le spese di lite seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

PQM

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle entrate, che liquida in €.duemilatrecento/00, oltre a spese prenotate a debito.



Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *-quater*, del d.P.R. 115/2002 la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte dei ricorrenti dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale a norma del comma 1 *-bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 18 e 19 giugno 2024.

Il Presidente
Michele CATALDI

