



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

PAOLO DI MARZIO	Presidente
ALBERTO CRIVELLI	Consigliere
ROSANNA ANGARANO	Consigliere rel.
GIULIANO TARTAGLIONE	Consigliere
CECILIA BERNARDO	Consigliere

Irpef - Accertamento
sintetico del reddito -
Incrementi patrimoniali -
simulazione

AC - 17/09/2024

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 25768/2016 R.G. proposto da:

██████████, rappresentato e difeso dall'Avv. ██████████

Cipolla ed elettivamente domiciliato presso il suo studio in Roma, ██████████

- ricorrente -

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,

- resistente -

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. LAZIO, n. 2532/2016,
depositata il 29 aprile 2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 17
settembre 2024 dal consigliere Rosanna Angarano.



Rilevato che:

1. [REDACTED] ricorre nei confronti dell'Agenzia delle entrate avverso la sentenza in epigrafe. Con quest'ultima la C.t.r. ha rigettato l'appello del contribuente avverso la sentenza della C.t.p. di Roma che, a propria volta, aveva rigettato il ricorso avverso l'avviso di accertamento con il quale, per l'anno di imposta 2007, l'Ufficio aveva determinato, a mezzo redditometro, un maggior reddito, liquidando maggiori Irpef ed addizionali ed applicando le relative sanzioni.

1.1. L'Ufficio, in particolare, contestava al contribuente: a) spese per incrementi patrimoniali in ragione dell'acquisto, nel 2010, della nuda proprietà di un immobile dei genitori, sito in [REDACTED] per il prezzo di euro 400.000,00 (immobile oggetto di successiva vendita nel 2011, per la proprietà intera, al prezzo di euro 600.000,00 alla quale era seguita l'acquisto, sempre nel 2011, di altro immobile in [REDACTED]); b) spese per l'acquisto di due autovetture, l'una nel 2008 per euro 14.600,00, e l'altra nel 2011 per euro 39.400,00; c) spese per il mantenimento di beni (autoveicoli, altri mezzi di trasporto, residenze principali e secondarie) di cui era titolare, interamente o in comproprietà della moglie. Per l'effetto, determinava in euro 116.406,92 il reddito complessivo netto riferibile al 2007, di cui euro 90.800,00, pari alla quota di 1/5 degli incrementi patrimoniali per l'acquisto della nuda proprietà dell'immobile in [REDACTED] e delle autovetture; euro 25.606,92 per spese di mantenimento dei beni. Riteneva, invece, che l'acquisto dell'immobile in [REDACTED] fosse avvenuto con le somme rimosse a seguito della vendita dell'immobile in [REDACTED]

1.2. Il contribuente impugnava l'atto impositivo, contestando l'inesistenza degli incrementi patrimoniali e l'irragionevolezza delle spese imputate a mantenimento dei beni.

In particolare, quanto alla nuda proprietà dell'immobile sito in [REDACTED] - immobile appartenente ai suoi genitori e poi venduto per



l'intera proprietà per consentirgli l'acquisto di quello in [REDACTED], ove si era trasferito – allegava che, in realtà, si era trattato di una donazione. Quanto alle autovetture, allegava che la prima, immatricolata nel 2008, era utilizzata da sua moglie che in quell'anno aveva conseguito un reddito congruo; che la seconda, invece, era stata acquistata con parte della provvista derivante dalla vendita dell'immobile in [REDACTED]. Quanto alle spese di mantenimento dei beni, rilevava che quelle relative all'immobile in [REDACTED] erano state sostenute dai suoi genitori e che la quantificazione era eccessiva. Aggiungeva che l'accertamento non teneva conto del reddito familiare.

1.3. La C.t.p. rigettava il ricorso con sentenza confermata in appello. La C.t.r. rilevava che la simulazione non potesse essere provata con documentazione bancaria; che sarebbe stato onere del contribuente «produrre “elementi contrari” contestando analiticamente l'atto di accertamento correttamente applicativo dei coefficienti presuntivi».

2. Avverso detta sentenza propone ricorso il contribuente; l'Agenzia delle entrate, a mezzo dell'avvocatura erariale, ha depositato atto, intestato «atto di costituzione», ai soli fini dell'eventuale partecipazione alla discussione orale, dichiarando di non aver proposto tempestivo controricorso. Successivamente, tuttavia, ha depositato memoria in vista dell'adunanza camerale.

Anche il contribuente ha depositato memoria.

Considerato che:

1. Con il primo motivo, il contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 38 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dell'art. 53, primo comma, Cost., degli artt. 2727, 2728, 2729 e 2697 cod. civ., degli artt. 115 e 116, primo comma, cod. proc. civ.



Assume che la C.t.r. non ha considerato che le presunzioni previste dall'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1978, a fondamento dell'accertamento con metodo sintetico, non sono presunzioni legali, bensì semplici; che il ricorso al redditometro non è sufficiente per ritenere che l'Ufficio abbia assolto al proprio onere probatorio; che, anche a ritenere che si tratti di presunzioni legali, resta salva la facoltà del contribuente di fornire la prova contraria. Aggiunge che il giudice del secondo grado ha commesso errore di diritto nel confermare l'accertamento. In particolare, quanto alla spese per incrementi patrimoniali – nella specie per l'acquisto della nuda proprietà dell'immobile in [REDACTED] – assume che la C.t.r. ha errato nel ritenere sussistente la disponibilità economica necessaria all'acquisto, sebbene sin dal primo grado avesse provato che il prezzo non era mai stato incassato dai venditori e che la vendita era simulata trattandosi, in realtà, di una donazione dei propri genitori. Quanto alle spese per l'acquisto dell'autovettura nel 2011, assume di aver utilizzato parte della provvista derivante dalla vendita dell'immobile in [REDACTED]; quanto al mantenimento dell'abitazione familiare, assume di aver provato, per il 2007 un reddito (proprio e del coniuge) più che congruo.

2. Con il secondo motivo denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. la nullità della sentenza per violazione dell'art. 36 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., dell'art. 111 Cost.

Censura la sentenza per motivazione apparente. Assume che la C.t.r. si è limitata, quanto alla dedotta simulazione dell'acquisto della nuda proprietà dell'appartamento, ad affermare che la documentazione bancaria prodotta era inidonea a provare un diversa causa negoziale rispetto all'atto pubblico di vendita; rileva, che, invece, aveva versato in atti una dichiarazione dei propri genitori, della quale non vi era cenno, e una dichiarazione resa dalla banca sulla quale era stato tratto



l'assegno - indicato nell'atto di compravendita quale mezzo di pagamento del corrispettivo - dalla quale risultava che questo non era mai stato posto all'incasso e che era stato annullato in data 6 dicembre 2012. Aggiunge che sull'acquisto dell'autovettura nel 2011 e sulle spese di mantenimento dei beni la motivazione della sentenza non è intellegibile non spendendo alcuna argomentazione idonea a giustificare il percorso logico e giuridico sotteso al *decisum*.

3. Con il terzo motivo denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. artt. 115, primo comma, cod. proc. civ.

Censura la sentenza impugnata per non aver considerato che l'Agenzia delle entrate non aveva contestato né che l'acquisto nel 2011 dell'autovettura fosse avvenuto con le disponibilità economiche derivanti dalla vendita dell'appartamento in Roma, né che il reddito familiare fosse congruo rispetto alle spese sostenute per il mantenimento della residenza principale.

4. Con il quarto motivo denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 1, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, nel testo modificato dall'art. 15, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, e dell'art. 3 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

In ogni caso, chiede la rideterminazione della sanzione irrogata in applicazione dello *jus superveniens* di cui alla modifica dell'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 471 del 1997 apportata dall'art. 15 legge n. 158 del 2015 e la conseguente riduzione della stessa in misura pari al 90 per cento (e non al 100 per cento) della maggiore imposta dovuta.

5. Preliminarmente va rilevata l'inammissibilità della memoria ex art. 380-*bis*.1 cod. proc. civ. depositata dall'Agenzia delle entrate, atteso che la stessa non si è costituita a mezzo di regolare controricorso.



Questa Corte, in tema di rito camerale di legittimità ex art. 380-*bis*.1 cod. proc. civ. ha già chiarito che per i ricorsi già depositati alla data del 30 ottobre 2016 e per i quali venga successivamente fissata adunanza camerale, la parte intimata che non abbia provveduto a notificare e a depositare il controricorso nei termini di cui all'art. 370 cod. proc. civ. ma che, in base alla pregressa normativa, avrebbe ancora la possibilità di partecipare alla discussione orale, per sopperire al venir meno di siffatta facoltà può presentare memoria, munita di procura speciale, nei medesimi termini entro i quali può farlo il controricorrente, trovando in tali casi applicazione l'art. 1 del Protocollo di intesa sulla trattazione dei ricorsi presso le Sezioni civili della Corte di cassazione, intervenuto in data 15 dicembre 2016 tra il Consiglio Nazionale Forense, l'Avvocatura generale dello Stato e la Corte di cassazione (Cass. 28/02/2020, n. 5508)

L'esigenza di evitare la lesione del diritto di difesa della parte intimata che non abbia provveduto a notificare e a depositare il controricorso nei termini di cui all'art. 370 cod. proc. civ., ma che, in base alla pregressa normativa, avrebbe ancora avuto la possibilità di partecipare alla discussione orale, non sussiste per i giudizi introdotti successivamente al 30 ottobre 2016.

6. Il primo ed il secondo motivo sono fondati.

6.1. L'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, nel disciplinare il metodo di accertamento sintetico del reddito, nel testo vigente *ratione temporis* (cioè tra la legge n. 413 del 1991 e il d.l. n. 78 del 2010, convertito dalla legge n. 122 del 2010), prevede, da un lato (quarto comma), la possibilità di presumere il reddito complessivo netto sulla base della valenza induttiva di una serie di elementi e circostanze di fatto certi, costituenti indici di capacità contributiva, connessi alla disponibilità di determinati beni o servizi ed alle spese necessarie per il loro utilizzo e mantenimento (in sostanza, un accertamento basato sui presunti



consumi); dall'altro (quinto comma), contempla le «spese per incrementi patrimoniali», cioè quelle sostenute per l'acquisto di beni destinati ad incrementare durevolmente il patrimonio del contribuente. Ai sensi del sesto comma dell'art. 38 citato, resta salva la prova contraria, da parte del contribuente, consistente nella dimostrazione documentale della sussistenza e del possesso di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, o, più in generale, nella prova che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore.

6.2. Costante orientamento di questa Corte afferma che la disciplina del redditometro introduce una presunzione legale relativa (tra le più recenti Cass. 13/06/2023, n. 16904, Cass. 28/12/2022, n. 37985). Conseguentemente, l'accertamento non impedisce al contribuente di dimostrare, attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta, o, più in generale, che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore (Cass. 19/10/2016, n. 21142, Cass. 24/10/2005, n. 20588).

Sotto tale profilo, va disatteso l'assunto del contribuente secondo il quale la C.t.r. avrebbe errato nel qualificare la presunzione come una presunzione legale; la C.t.r., infatti, non ha ritenuto che al contribuente fosse preclusa la prova contraria, avendo, al contrario affermato che questi non aveva offerto «elementi contrari».

6.3. Sempre in punto di onere della prova, questa Corte ha chiarito che 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 contraria offerta dal contribuente (cfr. Cass. 13/06/2023, n. 16904 Cass. 22/06/2021, n. 17837, Cass. 24/09/2019, n. 3715).



Si è precisato, tuttavia, che nel contenzioso conseguente ad accertamenti sintetici-induttivi mediante c.d. redditometro, per la determinazione dell'obbligazione fiscale del soggetto passivo d'imposta, a tutela della parità delle parti e del regolare contraddittorio processuale, opera il principio per il quale, all'inversione dell'onere della prova, che impone al contribuente l'allegazione di prove contrarie a dimostrazione dell'inesistenza del maggior reddito attribuito dall'Ufficio, deve seguire, ove a quell'onere abbia adempiuto, un esame analitico da parte dell'organo giudicante, che non può, pertanto, limitarsi a giudizi sommari, privi di ogni riferimento alla massa documentale entrata nel processo relativa agli indici di spesa (Cass. 07/06/2022, n. 18178, Cass. 08/10/2020, n. 21700).

6.4. La prova contraria ben può consistere nella dimostrazione che i beni o gli importi individuati quali indici di capacità contributiva non siano effettivamente entrati nella disponibilità del contribuente, in quanto derivanti da un atto simulato, che non ne implica la corrispondente e reale disponibilità economica (Cass. 10/10/2014, n. 21442); ugualmente, può consistere nella dimostrazione che il pagamento del prezzo non è avvenuto e, quindi, che l'acquisizione di beni non denota una reale disponibilità economica, suscettibile di valutazione a fini fiscali (Cass. 08/05/2024, n. 12527).

Quanto ai limiti codicistici alla prova dell'accertamento della simulazione (relativa, nel caso di specie) che le parti del contratto simulato possono legittimamente fornire, questa Corte ne ha escluso la rilevanza, evidenziando che il giudizio non ha ad oggetto un'azione diretta ad ottenere la dichiarazione di nullità del contratto simulato oppure a far valere gli effetti di quello dissimulato; che, piuttosto l'argomento speso è inteso dimostrare - esercitando il diritto di provare l'inconsistenza del dato presunto- l'infondatezza della pretesa fiscale, originata dalla constatazione di una capacità di spesa che la



contribuente assume inesistente perché, a fronte degli atti di compravendita immobiliare stipulati, non avrebbe pagato alcun prezzo.» (Cass. 11/11/2020, n. 25414).

Del resto anche al contribuente, oltre che all'Amministrazione finanziaria, deve essere riconosciuta - in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti di cui al nuovo testo dell'art. 111 Cost. - la possibilità d'introdurre nel giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, e, quindi, anche dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà, le quali hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e come tali devono essere valutate - non potendo costituire da sole il fondamento della decisione - nel contesto probatorio emergente dagli atti; ciò non comporta, tuttavia, il venir meno in capo al giudice tributario del potere-dovere di valutare l'attendibilità del contenuto delle dichiarazioni, comportando la corretta applicazione del principio della libera valutazione delle prove, l'obbligo di confrontare le proposizioni raccolte e di valutare la credibilità dei dichiaranti in base ad elementi soggettivi ed oggettivi, quali la loro qualità e vicinanza alle parti, l'intrinseca congruenza di dette dichiarazioni e la convergenza di queste con eventuali altri elementi acquisiti. (Cass. 27/02/2020, n.5340, cit.; conformi Cass. Cass. 16/03/2018, n. 6616 e Cass. 21/01/2015, n. 960). Tali documenti, e le risultanze da essi emergenti, al pari delle dichiarazioni di terzi raccolte e prodotte dall'Ufficio, rilevano quindi quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice (cfr. Cass. 16/03/2018, n. 6616; Cass. 07/4/2017, n. 9080; Cass. 05/04/2013, n. 8639).

6.5. La sentenza non è conforme a detti principi.

Con riferimento all'acquisto della nuda proprietà dell'immobile in [REDACTED], la C.t.r. si è limitata ad affermare che la documentazione



bancaria prodotta non era sufficiente a documentare una diversa causa negoziale simulata rispetto alla compravendita; invece, avrebbe dovuto esaminare e valutare puntualmente quanto allegato dal contribuente - il quale, adducendo la simulazione dell'atto di acquisto dell'immobile, aveva comunque evidenziato che non aveva sostenuto alcuna spesa in quanto l'assegno non era mai stato incassato ed era stato annullato – prendendo in esame tutti gli elementi di prova forniti.

Con riferimento agli altri indici, ovvero, l'acquisto dell'autovettura e le spese di mantenimento della casa, la C.t.r., con motivazione del tutto apparente, dopo aver affermato la rilevanza anche dei beni familiari, ha semplicemente ribadito che il contribuente doveva fornire prova contraria, così omettendo di valutare quanto affermato da quest'ultimo in ordine all'adeguatezza del reddito.

7. Il terzo motivo è infondato.

7.1. Il principio di non contestazione ha per oggetto i fatti storici sottesi a domande ed eccezioni e non le conclusioni ricostruttive desumibili dalla valutazione di documenti (cfr. Cass. 09/08/2024, n. 22597, Cass., 15/11/ 2021, n. 35037 Cass. 05/03/2020, n. 6172).

7.2. Inoltre, questa Corte regolatrice ha già avuto occasione di chiarire che, nell'ipotesi di ricorso contro l'avviso di accertamento, il principio di non contestazione non implica a carico dell'Amministrazione finanziaria, a fronte dei motivi di impugnazione proposti dal contribuente, un onere di allegazione ulteriore rispetto a quanto contestato mediante l'atto impositivo, in quanto detto atto costituisce nel suo complesso, nei limiti delle censure del ricorrente, l'oggetto del giudizio, (Cass. 23/07/2019, n. 19806). Pertanto, nel processo tributario, qualora l'Amministrazione finanziaria difenda l'atto impositivo avverso le critiche proposte dal contribuente, di cui chiede il rigetto, per ciò solo devono ritenersi contestate le tesi difensive proposte dalla controparte (Cass. 03/09/2024, n. 23599).



8. Il quarto motivo è fondato.

8.1. Il ricorrente lamenta l'applicazione del minimo edittale secondo una disciplina più sfavorevole rispetto a quella entrata in vigore successivamente.

8.2. La revisione del sistema sanzionatorio invocata, di cui al d.lgs. n. 158 del 2015, non ha previsto una generalizzata riduzione delle sanzioni tributarie, ma ha dettato una diversa disciplina che risulta in parte favorevole per il contribuente. Lo *ius superveniens* risulta peraltro vigente in relazione a tutti i giudizi ancora in corso (cfr. Cass. 30/03/2021, n. 8716), ed è compito innanzitutto del giudice del merito pronunciarsi sull'applicazione al contribuente della disciplina sanzionatoria più favorevole (Cass. 04/09/2024, n. 23735).

9. Ne consegue, in accoglimento del primo, del secondo e del quarto motivo di ricorso, rigettato il terzo, la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lazio, in diversa composizione, la quale provvederà al riesame, fornendo congrua motivazione, e al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il secondo ed il quarto motivo di ricorso, rigettato il terzo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 17 settembre 2024.

Il Presidente
(Paolo Di Marzio)

