



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

ROBERTA CRUCITTI	Presidente
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere
MARCELLO M. FRACANZANI	Consigliere
FEDERICO LUME	Consigliere rel.
GIULIANO TARTAGLIONE	Consigliere

Accertamento sintetico –
Risultanze redditometro –
Scostamento biennale-
Irrilevanza decadenza dai
poteri impositivi per periodi
di imposta diversi

R.G.N. 16635/2016

UC – 05/03/2025

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 16635/2016 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, con
domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura
generale dello Stato;

– ricorrente –

contro

[redacted] elettivamente domiciliato in Roma, [redacted]
[redacted] presso lo studio dell'Avv. [redacted] che lo rappresenta,
in virtù di procura speciale rilasciata a margine del controricorso;

– controricorrente –

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. DELLA LOMBARDIA n.
543/1/2016, depositata in data 28/01/2016, non notificata;



udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 5/03/2025 dal consigliere dott. Federico Lume.

FATTI DI CAUSA

1. Con avviso di accertamento n. [REDACTED] l'Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale di Pavia, rettificava con metodo sintetico il reddito dichiarato dal contribuente [REDACTED] per l'anno di imposta 2008, avvalendosi delle risultanze del c.d. redditometro.

2. Il contribuente impugnava l'atto impositivo, contestando in particolare la violazione delle disposizioni in materia di accertamento sintetico e l'assenza del biennio previsto dalla disposizione di legge, posto che il periodo di imposta 2007 al tempo dell'attivazione del procedimento di verifica non era più accertabile *ex art. 43 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.*

L'adita Commissione tributaria provinciale di Pavia (C.T.P.) accoglieva il ricorso del contribuente.

3. Avverso tale decisione l'Agenzia delle Entrate incardinava gravame dinnanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, la quale rigettava l'appello.

In particolare, i giudici di seconde cure ritenevano che l'utilizzo, come anno di riferimento, di un'annualità rispetto alla quale si era consumato il potere di accertamento dell'Amministrazione rendesse illegittimo l'accertamento impugnato, incidendo concretamente sul diritto di difesa del contribuente; evidenziavano inoltre che il contribuente aveva fornito elementi di prova della disponibilità di mezzi sufficienti a sostenere gli incrementi patrimoniali e le spese contestate.

4. Ricorre per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi a tre motivi.

Il contribuente resiste con controricorso.

La causa è stata trattata nella camera di consiglio del 05/03/2025.

RAGIONI DELLA DECISIONE



1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 38 e 43 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., per avere i giudici di merito considerato illegittimo l'utilizzo come anno di riferimento di un'annualità rispetto alla quale l'amministrazione era decaduta dal potere di accertamento, in quanto ciò ledeva il diritto di difesa del contribuente.

1.1. Il motivo è fondato.

Giova premettere che alla fattispecie in esame trova applicazione il disposto dell'art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973 nella formulazione anteriore alle modifiche apportate dal d.l. 31/05/2010, n.78, convertito dalla legge 30/07/2010, n. 122 (operante, nella versione novellata, con riferimento agli accertamenti dei redditi per i quali alla data di entrata in vigore del predetto decreto-legge non era ancora scaduto il termine per la dichiarazione). La citata norma, *ratione temporis* vigente, testualmente recita: «L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'art. 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato. A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta».

La metodologia sintetica di (ri)determinazione del reddito tramite predeterminati e specifici indici di capacità di spesa postula, dunque, la necessaria e contestuale ricorrenza di tre presupposti: (i) la



sussistenza, in capo al contribuente, di «elementi e circostanze di fatto certi», consistenti nella disponibilità dei beni o servizi descritti dal d.m. 10 settembre 1992; (ii) lo scostamento di «almeno un quarto da quello dichiarato» del reddito accertabile per effetto dei parametri di valorizzazione contrassegnanti il redditometro; (iii) la non congruità del reddito dichiarato rispetto a quanto ricostruito dall'Amministrazione finanziaria «per due o più periodi di imposta».

In ordine a tale ultimo requisito, come ha chiarito questa Corte, «il reiterarsi dello scostamento per più annualità è richiesto dalla norma, in ossequio del principio logico secondo cui, se alla disponibilità di un certo bene consegue di necessità il suo mantenimento economico, tale situazione, salvo casi eccezionali, non si risolve in eventi occasionali, ma, al contrario, implica una serie di spese che presuppongono redditi a tal fine capienti, da valutare in un ambito temporale pluriennale» (così Cass. n. 21995/2015).

Nel merito, come già sostenuto da questa Corte, l'art. 38, comma 4, citato non impone all'Ufficio di procedere all'accertamento contestualmente per i due o più periodi di imposta per i quali esso ritiene che la dichiarazione non sia congrua, ma postula che l'atto di accertamento sintetico per un determinato anno di imposta, al fine di consentire la difesa del contribuente su tale aspetto, contenga la pur sommaria indicazione delle ragioni in base alle quali la dichiarazione si ritiene incongrua anche per gli altri periodi di imposta, così da legittimare l'accertamento sintetico.

Il giudice tributario, a fronte della specifica eccezione del contribuente, non deve perciò limitarsi ad accertare se l'Ufficio abbia preso in considerazione due o più anni consecutivi, ma piuttosto se dall'atto di accertamento possano desumersi le ragioni per le quali l'Ufficio stesso abbia ritenuto non congrua la dichiarazione per tali annualità, in modo tale da consentire al contribuente di contestare la



circostanza (Cass. n. 26541/2008; Cass. n. 10972/2017; Cass. 28171/2017; Cass. 34749/2023; Cass. n. 35813/2023; Cass. n. 2249/2024; Cass. n. 15019/2024).

Alla luce di tali considerazioni, il fatto storico della decadenza dal potere di accertamento per l'altra annualità non è quindi decisivo dovendosi ritenere che il requisito necessario e sufficiente per la legittimità e l'accertamento sintetico sia il riferimento nella motivazione dell'atto alla non congruenza dei redditi dichiarati per altra annualità.

Ha quindi errato la CTR nel ritenere che la mancata emissione di un avviso di accertamento per il 2007, annualità rispetto alla quale l'amministrazione era decaduta dal potere, inficiasse di per sé il potere di accertare l'annualità 2008.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 132 cod. proc. civ. e dell'art. 36 d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ.; la difesa erariale lamenta la nullità della pronuncia per motivazione apparente, non avendo la C.T.R. illustrato neppure sinteticamente gli elementi di prova forniti dal contribuente.

Con il terzo motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 38, commi 4, 5 e 6 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e dell'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., per aver la C.T.R. ritenuto sufficiente, al fine di giustificare la capacità contributiva collegata ad un incremento patrimoniale, realizzato in un dato periodo di imposta, lo smobilizzo patrimoniale, dovendosi piuttosto dimostrare da parte del contribuente l'accantonamento dei proventi finanziari conseguiti a fronte dello smobilizzo e l'impiego degli stessi ai fini dell'incremento patrimoniale.

2.1. I due motivi vanno esaminati congiuntamente e sono fondati nei termini che seguono.



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. n. 31579/2023; Cass. n. 1980/2020; Cass. n. 10266/2019; Cass. n. 5544/2019; Cass. n. 8933/2018; Cass. n. 8539/2017; Cass. n. 17487/2016; Cass. n. 930/2016; Cass. n. 21335/2015).

Rimane al contribuente l'onere di provare (oltre, eventualmente, l'insussistenza del presupposto, cioè la presenza dell'elemento indice di capacità contributiva), 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, ancora, più in generale, secondo una ormai consolidata opinione di questa Corte, anche che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore (Cass. n. 21142/2016; Cass. n. 18604/2012; Cass. n. 20588/2005).

Questa Corte ha chiarito, altresì, 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 (come ritenuto in passato da Cass. n. 6813/2009, citata dall'amministrazione), 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) 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 accertata con metodo sintetico in capo al contribuente proprio a tali ulteriori redditi.

Nè 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. n. 19082/2022; Cass. n. 12600/2022; Cass. n. 12889/2018; Cass. n. 12207/2017; Cass. n. 1332/2016; Cass. n. 8995/2014).

Alla luce di tali principi, occorre necessariamente evidenziare, da un lato, la mera apparenza della motivazione fornita dalla CTR secondo cui «il contribuente ha anche fornito elementi di prova della disponibilità di mezzi sufficienti a sostenere gli incrementi patrimoniali e le spese contestate», con affermazione che non dà alcun conto concreto di quali siano gli elementi probatori offerti e della loro



valutazione e che non può essere riempita di contenuto in base a quanto riportato nel controricorso, e, dall'altro, l'erroneità della stessa in diritto laddove pare limitare l'onere probatorio del contribuente alla disponibilità dei mezzi economici, senza esaminare se egli abbia offerto la prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che tali ulteriori redditi siano stati utilizzati per coprire le spese contestate.

3. Concludendo, il ricorso deve essere accolto; la sentenza va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame alla luce dei predetti principi e cui si demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, alla quale demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 05/03/2025.

La Presidente
Roberta Crucitti

