



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto

Redditometro - prova  
contraria - natura  
simulata dell'atto -  
ammissibilità

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Aurelio	CAPPABIANCA	Presidente	R.G.N. 24288/08
Dott. Biagio	VIRGILIO	Rel. Consigliere	
Dott. Mario	CIGNA	Consigliere	
Dott. Massimo	FERRO	Consigliere	Cron. 21442
Dott. Guido	FEDERICO	Consigliere	Rep.

ha pronunciato la seguente:

Ud. 12/06/2014

## SENTENZA

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,  
elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso  
l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

2201  
/14

contro

PG elettivamente domiciliato in Roma, via della Balduina n.  
63, presso l'avv. Cristina Savorelli, che lo rappresenta e difende unitamente  
all'avv. Maria Colarieti giusta delega in atti;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania,  
sez. staccata di Salerno, n. 68/12/07, depositata il 16 luglio 2007.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12 giugno



2014 dal Relatore Cons. Biagio Virgilio;  
udito l'avv. Cristina Savorelli per il controricorrente;  
udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Paola Mastroberardino, il quale ha concluso per il rigetto del ricorso.

#### **Ritenuto in fatto**

1. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, indicata in epigrafe, con la quale sono stati accolti, previa riunione, due appelli proposti da GP contro altrettante sentenze della CTP di Salerno ed annullato l'avviso di accertamento, fondato sul metodo sintetico ex art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973, a titolo di IRPEF ed ILOR relative all'anno 1996.

Il P aveva presentato due distinti ricorsi avverso l'atto impositivo, avvalendosi della sospensione dei termini disposta dall'art. 15 della legge n. 289 del 2002, come successivamente modificato e integrato. I primi giudici avevano, da un lato, rigettato il primo ricorso per tardività della documentazione prodotta e inammissibilità dell'ampliamento del *thema decidendum*, e, dall'altro, dichiarato inammissibile il secondo perché costituente duplicazione del primo.

Il giudice d'appello ha, invece, ritenuto che, ai sensi dell'art. 358 cod. proc. civ., riprodotto nell'art. 60 del d.lgs. n. 546 del 1992 per il processo tributario, il potere di proporre appello non si consuma se non per effetto della declaratoria di inammissibilità dell'impugnazione stessa; anche per il primo grado, pertanto, e con riferimento al caso di specie, ha osservato che "deve ritenersi rituale la proposizione, da parte del contribuente, di motivi aggiunti o nuovi motivi e legittima la produzione di documenti, essendo stati tali atti compiuti in pendenza del termine per impugnare (circostanza questa pacifica tra le parti)".

Nel merito, ha affermato che il P aveva dimostrato, in ordine alle varie operazioni finanziarie contestategli (in particolare, versamenti effettuati per aumento di capitale di società partecipate), l'inesistenza di tali spese, trattandosi di "fattispecie artatamente configurate al solo fine di accedere a contribuzioni erariali", e che "gli aumenti di capitale erano privi di reale consistenza e di apprezzabili elementi reddituali non dichiarati".

2. Il contribuente ha resistito con controricorso e memoria illustrativa.



### Considerato in diritto

1. Con il primo motivo, l'Agenda ricorrente denuncia la violazione degli artt. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione agli artt. 15, comma 8, della legge n. 289 del 2002, 34, primo comma, lett. c), del d.l. n. 269 del 2003, e 2, comma 48, della legge n. 350 del 2003.

Premesso di ritenere legittima, secondo la più recente giurisprudenza di questa Corte, la proposizione di un secondo ricorso avverso un medesimo atto impositivo, purché essa avvenga entro il termine di impugnazione, la ricorrente contesta la sussistenza di quest'ultimo requisito: a suo avviso, infatti, il secondo ricorso avrebbe dovuto essere proposto, in base alle norme sopra citate (che avevano introdotto, e prorogato, la sospensione dei termini di impugnazione degli atti ivi indicati), entro il termine ultimo del 18 marzo 2004, laddove esso è stato notificato in data 19 aprile 2004.

Il motivo è inammissibile.

Premesso che va ribadito il principio secondo il quale, nel processo tributario, il contribuente che abbia proposto valido ricorso non consuma il potere di impugnazione dell'atto dell'Amministrazione e non perde, quindi, la possibilità di proporre, finché non sia scaduto il termine per impugnare, nuovi motivi con un ulteriore atto che abbia i requisiti previsti dall'art. 18 d.lgs. n. 546 del 1992, non potendo ricavarsi, dal sistema in generale e in particolare dall'art. 24 del citato decreto, il principio di consumazione del potere di impugnazione degli atti dell'autorità finanziaria (Cass. nn. 8234 del 2008 e 15441 del 2010, nonché, Cass. n. 7303 del 2012), la censura della ricorrente non investe la *ratio decidendi*, sul punto in esame, della sentenza impugnata, sopra riportata in narrativa (peraltro, non è oggetto di contestazione alcuna l'affermazione del giudice *a quo* secondo cui la tempestività della proposizione di nuovi motivi era circostanza pacifica tra le parti); inoltre, ed in ogni caso, va ribadito il principio secondo il quale, in tema di contenzioso tributario, sebbene l'inammissibilità del ricorso introduttivo sia rilevabile di ufficio in ogni stato e grado del giudizio, tuttavia la relativa eccezione non può essere sollevata per la prima volta innanzi al giudice di legittimità, allorché il suo esame implichi accertamenti di fatto, riservati al giudice di merito (Cass. nn. 26391 del 2010, 7410 del 2011), quali, nella specie, la data di proposizione dei ricorsi o dei motivi aggiunti al primo ricorso.



2. Con il secondo motivo, è denunciata la violazione degli artt. 2697, 2702 e 2730 cod. civ., ed è formulato il quesito “se, in base ai principi generali in tema di prova civile e tributaria, si possa attribuire valore di confessione ai fini tributari, rilevante e prevalente sulle contrarie prove documentali utilizzate dall’Ufficio, alle dichiarazioni rese dal contribuente in sede penale, secondo cui la documentazione probatoria posta a base dell’accertamento dell’Ufficio avrebbe avuto intenti meramente simulatori e rientrasse nell’ambito di un programma illecito avente rilevanza penale”.

Il motivo è inammissibile, attenendo a tematica – valore probatorio nel giudizio tributario di confessione resa in sede penale – estranea alla *ratio* della sentenza impugnata.

3. Col terzo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 1415 e segg. cod. civ. e chiede “se il contribuente possa far valere la simulazione degli atti da lui stipulati al fine di contestare la fondatezza della pretesa creditoria esercitata dall’Ufficio finanziario, che abbia fatto legittimo affidamento sulla realtà apparente posta in essere dallo stesso contribuente attraverso gli atti che si assumano simulati”.

Il motivo è infondato.

L’art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973 disciplina, fra l’altro, com’è noto, il metodo di accertamento *sintetico* del reddito e, nel testo vigente *ratione temporis* (cioè tra la legge n. 413 del 1991 e il d.l. n. 78 del 2010, convertito in 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 – di solito elevate - sostenute per l’acquisto di beni destinati ad incrementare durevolmente il patrimonio del contribuente.

Resta salva, in ogni caso, ai sensi del sesto comma dell’art. 38 cit., la prova contraria, consistente nella dimostrazione documentale della sussistenza e del possesso, da parte del contribuente, di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d’imposta (con riferimento alla complessiva posizione reddituale dell’intero suo nucleo familiare, costituito



dai coniugi conviventi e dai figli, soprattutto minori: Cass. n. 5365 del 2014), o, più in generale, nella prova che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore (Cass. nn. 20588 del 2005, 9539 del 2013).

Tra le prove contrarie è ammessa, per quanto qui direttamente rileva, anche quella che il versamento degli importi contestati non è avvenuto e che, quindi, non sussiste una reale disponibilità economica, essendo questa meramente apparente, per avere l'atto in questione natura simulata: questa Corte ha già affermato, al riguardo, in fattispecie di spese per acquisto di immobili, che è consentito al contribuente dimostrare che manca una disponibilità patrimoniale in quanto il contratto stipulato, in ragione della sua natura simulata, ha una causa gratuita, anziché quella onerosa apparente (Cass. nn. 8665 del 2002 e 5991 del 2006).

4. Infine, con la quarta censura, la ricorrente denuncia l'insufficienza della motivazione della sentenza impugnata.

Il motivo è inammissibile, in quanto del tutto privo, in violazione dell'art. 366 bis cod. proc. civ., applicabile *ratione temporis*, di una chiara e sintetica indicazione delle ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la rende inidonea a giustificare la decisione, richiesta da detta norma per la formulazione di censure di vizi di motivazione, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte (Cass. nn. 2652 e 8897 del 2008, 27680 del 2009 e numerosissime successive conformi).

5. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

6. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alle spese, che liquida in €. 7000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma il 12 giugno 2014.

Il consigliere estensore

(Biagio Virgilio)

Il Presidente

(Aurelio Cappabianca)

Il Funzionario Giudiziario  
 Marcello BARAGONA

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
 IL 10 OTT 2014



Il Funzionario Giudiziario  
 Marcello BARAGONA