Civile Ord. Sez. 5 Num. 28405 Anno 2026
Presidente: MACAGNO GIAN PAOLO
Relatore: MARCONI DANIELA
Data pubblicazione: 04/11/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 26439/2018 R.G. proposto da:

LUCA ROSELLA, rappresentato e difeso dall'avv. Luigi Ferdinando Berardi per procura speciale in calce al ricorso;

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici a Roma, via dei Portoghesi n. 12, è domiciliata;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 722 del 2018, depositata il 8 febbraio 2018, non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 ottobre 2026 dal Consigliere Daniela Marconi.

**FATTI DI CAUSA**

1. La controversia trae origine dall'impugnazione da parte del contribuente Luca Rosella dell'avviso di accertamento n. TK3016302197/2013, relativo all'anno di imposta 2007, con cui l'amministrazione finanziaria, a fronte dell'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi negli anni dal 2007 al 2009, aveva accertato induttivamente, ai sensi dell'art. 41 d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 55 d.P.R. n. 633 del 1972, applicando le previsioni dell'art. 38 commi 4, 5, 6 d.P.R. n. 600 del 1973, il reddito complessivo di euro 47.729 sulla base delle stesse dichiarazioni del contribuente che, invitato a comparire il 22 marzo 2012, aveva riferito di essere proprietario di un immobile a Roma acquistato il 27 maggio 2009 al prezzo di euro 203.000, di un altro immobile a Roma acquistato in precedenza, di un motociclo acquistato nel 2008 e di svolgere attività di termoidraulica e lavori accessori senza partita IVA.

2. La CTP di Roma aveva accolto parzialmente il ricorso del contribuente riducendo il reddito accertato in via induttiva ad euro 30.014, in considerazione del riconoscimento della disponibilità da parte del contribuente della metà della somma depositata in un conto corrente bancario cointestato con il padre.

3. La CTR del Lazio, adita dal contribuente in appello, aveva respinto il gravame e confermato la sentenza di primo grado.

4. Avverso la sentenza della CTR il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidandosi a sette motivi, e l'Agenzia delle entrate non si è difesa essendosi limitata al deposito di una nota con riserva di partecipare all'udienza di discussione.

4.1. Successivamente, il 2 ottobre 2026, il contribuente ha depositato memoria illustrativa con cui ha sollevato eccezione di giudicato esterno a seguito della pronuncia, successiva all'introduzione del presente giudizio,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'ordinanza della Corte n. 5845 del 2023 che ha confermato la sentenza della CTR del Lazio n. 184 del 2020 la quale, con riferimento all'anno di imposta 2008, aveva accertato la sua consistenza patrimoniale al 31 dicembre 2006, considerando nella sua disponibilità per intero l'importo corrispondente ai titoli e fondi depositati nel conto corrente cointestato con il padre, come da documentazione depositata ai sensi dell'art. 372 c.p.c.

**RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Preliminarmente deve essere esaminata l'eccezione di giudicato esterno sollevata dal ricorrente nella memoria illustrativa a seguito della pronuncia, successiva all'introduzione del presente giudizio, dell'ordinanza della Corte n. 5845 del 2023 che ha confermato la sentenza della CTR del Lazio n. 184 del 2020 la quale, con riferimento all'anno di imposta 2008, aveva accertato la sua consistenza patrimoniale al 31 dicembre 2006 in euro 169.638, considerando nella sua disponibilità per intero l'importo corrispondente ai titoli e fondi depositati nel conto corrente cointestato con il padre.

1.1. L'eccezione di giudicato è infondata.

1.2. Con riferimento alla capacità espansiva potenziale del giudicato formatosi fra le stesse parti in relazione ad una determinata annualità di imposta diversa da quella oggetto del giudizio, la Corte ha ripetutamente affermato il principio, ormai consolidato, secondo cui «In tema di accertamento tributario, l'efficacia di giudicato della pronuncia definitiva, resa tra le stesse parti in relazione ad una determinata annualità d'imposta, estende i suoi effetti anche alle altre, nel caso in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno durata pluriennale e sono idonei a produrre effetti lungo un arco temporale che comprende più periodi d'imposizione, potendo perciò essere trattati come un unico periodo d'imposta » ( Cass Sez. U Cass. n. 13916 del 2006; Cass n. 6953 del 2015; Cass 8291 del 2025).

Dunque, la sentenza passata in giudicato che accerta il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno di imposta, esplica

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

gli effetti del giudicato esterno nei giudizi relativi ad anni di imposta diversi, pendenti fra le stesse parti con riferimento allo stesso tributo, limitatamente a «quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta, assumano carattere tendenzialmente permanente». (Cass. n. 8291 del 2025). E si è precisato che «la sentenza del giudice tributario che definitivamente accerti il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato periodo d'imposta fa stato, quanto ai tributi dello stesso tipo da questi dovuti per gli anni successivi, solo per gli elementi che abbiano un valore «condizionante» inderogabile rispetto alla disciplina della fattispecie esaminata, sicché, laddove risolva una situazione fattuale riferita ad uno specifico periodo d'imposta, essa non può estendere i suoi effetti automaticamente ad un'altra annualità, ancorché siano coinvolti tratti storici comuni (ex plurimis, Cass. nn. 22941 del 2013, 1837 del 2014).» (Cass. n. 14509 del 2016).

1.3. L'estensione dell'autorità del giudicato è riconosciuta, infatti, non all'accertamento dei singoli fatti storici ma all'accertamento di elementi della fattispecie costitutiva o impeditiva della posizione giuridica soggettiva dedotta in giudizio aventi, per legge, efficacia permanente o pluriennale mentre l'autonomia di ciascun periodo di imposta annuale esclude la permeabilità automatica delle soluzioni adottate in altri anni, potendo variare di anno in anno, pur in presenza di fatti storici comuni, l'accertamento degli altri elementi della fattispecie legale e lo spessore delle prove offerte nel singolo giudizio (Cass. n. 15938 del 2025).

1.4. Nel caso, in particolare, della giustificazione delle spese sostenute per incrementi patrimoniali su cui poggia la pretesa fiscale l'accertamento del relativo fatto impeditivo è di natura complessa e richiede non solo l'accertamento della disponibilità di risorse in epoca anteriore alla spesa per incrementi patrimoniali posta a fondamento della ripresa a tassazione ma anche la prova della persistenza del possesso sino all'anno in cui è stata

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sostenuta e dell'esistenza di indizi della loro utilizzazione per sostenerle che sono elementi della fattispecie concreta variabili nel tempo.

1.5. Con riferimento, in particolare, all'efficacia espansiva del giudicato esterno formatosi su un avviso di accertamento fondato sulla presunzione di maggior reddito derivante dalla spesa per incremento patrimoniale, rispetto alla controversia relativa all'impugnazione di un distinto avviso di accertamento emesso per un altro anno di imposta sulla base dell'elemento indiziario costituito dalla stessa spesa per effetto della presunzione legale sancita dall'art. 38 comma 5 d.P.R. n. 600 del 1973, "spalmabile" a ritroso nei quattro anni precedenti a quello in cui è stata sostenuta, la giurisprudenza della Corte ha limitato l'efficacia vincolante del giudicato esterno relativo ad uno degli anni di imposta all'ipotesi che l'accertamento irretrattabile abbia avuto ad oggetto la giustificazione da parte del contribuente dell'intera spesa con l'impiego di risorse di fonte non reddituale o esenti e non nell'ipotesi in cui l'accertamento abbia avuto ad oggetto la giustificazione solo della quota di spesa *ex lege* imputata all'anno di imposta esaminato (Cass. n. 14509 del 2016).

L'accertamento irretrattabile della sentenza passata in giudicato relativo ad uno degli anni di imposta può, di conseguenza, avere efficacia vincolante di giudicato esterno solo ove abbia avuto ad oggetto l'intera spesa per incremento patrimoniale posta a fondamento della presunzione legale di maggior reddito in relazione a tutti gli anni di imposta a ritroso, essendo, altrimenti, l'accertamento giudiziale limitato alla giustificazione per la quota di spesa imputata all'anno di imposta privo di efficacia per gli anni di imposta diversi.

In altri termini è l'accertamento dell'avvenuta giustificazione del maggior reddito contestato in relazione all'intera spesa per incrementi patrimoniali rilevata dall'Ufficio che può far stato nelle diverse annualità coinvolte dalla presunzione legale non l'accertamento della giustificazione relativa ad un solo anno di imposta né tanto meno il mero fatto storico comune dell'entità

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

delle risorse disponibili nel patrimonio del contribuente ad una certa data che è solo uno degli elementi di fatto che può rilevare ai fini della prova contraria.

1.6. Nel caso di specie, la sentenza che dovrebbe avere efficacia di giudicato esterno per l'anno di imposta successivo ha accertato la disponibilità di risorse al 31 dicembre 2006, insufficienti a coprire l'intero ammontare delle spese per incrementi patrimoniali contestate e ha ricostruito l'entità della spesa imputabile all'anno di imposta in esame che può valere a giustificare la quota frazionata del maggior reddito relativa a quell'anno ma non può incidere in alcun modo sulla presunzione operante per gli altri quattro anni.

1.7. L'eccezione di giudicato esterno deve essere disattesa e deve procedersi all'esame dei motivi di ricorso che, per maggiore chiarezza espositiva, possono essere raggruppati in relazione alla comunanza delle questioni esaminando congiuntamente i primi tre motivi e, quindi, congiuntamente il quarto, quinto, sesto motivo ed, infine, il settimo motivo.

2. Con il primo motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 38, commi 2, 4, 5, e 6 d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 25 del d. lgs. n. 446 del 1997, del principio del divieto di doppia presunzione, del principio di autonomia dei singoli periodi d'imposta di cui all'art. 7 del d.P.R. n. 917 del 1986 e dell'art. 3 d.m. del 10.9.1992 per aver la CTR mancato di considerare nella determinazione presuntiva del reddito, ai sensi dell'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, il fatto pacifico della disponibilità da parte del contribuente sul conto corrente cointestato con il padre dell'intera somma di euro 177.153 al momento dell'acquisto dell'immobile nel 2009, ritenendo erroneamente che fosse necessaria la prova dell'effettivo impiego della somma per sostenere le spese contestate ed ignorando la presunzione del concorso dell'intero nucleo familiare del contribuente alla formazione del reddito. La CTR avrebbe, poi, errato nel considerare, ai fini dell'accertamento sintetico, le

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

spese per incrementi patrimoniali sostenute solo negli anni successivi a quelli oggetto di accertamento, in contrasto con il principio di autonomia dei singoli periodi di imposta. In violazione del principio del divieto di doppia presunzione la CTR avrebbe, infine, ritenuto che la disciplina dell'accertamento sintetico potesse essere applicata non solo per la determinazione dell'entità del reddito imponibile ai fini dell'Irpef ma anche per l'accertamento della sua riconducibilità al reddito di impresa ai fini della determinazione della base imponibile dell'Iva e dell'Irap.

3. Con il secondo motivo il ricorrente ha dedotto, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 e 4 c.p.c., l'illegittimità della sentenza per violazione degli articoli 111, comma 1 della Costituzione, 132 comma 2 n. 4 c.p.c. e 36 comma 2 n. 4 d. lgs. n. 546 del 1992, per aver la CTR espresso una motivazione solo apparente ed incomprensibile della decisione sulle ragioni dell'inidoneità delle prove offerte per provare di avere avuto la disponibilità dell'intera somma depositata sul conto corrente cointestato con il padre e sulla contestazione mossa all'apertura da parte dell'amministrazione finanziaria della partita Iva con effetto retroattivo al 1° gennaio 2007.

4. Con il terzo motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 e 4 c.p.c., l'illegittimità della sentenza per violazione degli artt. 2727, 2728, 2729 e 2697 cc., 115 e 116 c.p.c., 3 legge n. 241 del 1990 e dei principi relativi all'onere della prova, lamentando che la CTR non avrebbe esaminato le prove da lui offerte per dimostrare di aver avuto l'esclusiva disponibilità dei titoli e fondi depositati sul conto corrente cointestato con il padre e non avrebbe spiegato il rilievo ai fini del decidere del fatto che "*i movimenti degli stessi fossero depennati*", tralasciando di valutare le prove secondo il criterio del prudente apprezzamento e di valutare gli elementi probatori nel loro complesso.

4.1. I primi tre motivi di ricorso possono essere esaminati congiuntamente, in quanto tutti incentrati sulla violazione della disciplina dell'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973 che regola l'accertamento sintetico sulla



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

base degli elementi presuntivi desumibili dal c.d. redditometro e della disciplina della prova contraria gravante sul contribuente, con riferimento in particolare alla prova della provenienza delle somme utilizzate per sostenere le spese per incrementi patrimoniali contestate dall'ufficio.

4.2. Le censure affastellano confusamente una pluralità di violazioni di legge e sono inammissibili per difetto di specificità ed autosufficienza nella parte in cui sottopongono alla Corte l'esame di questioni nuove non affrontate nella sentenza impugnata senza evidenziare e riportare in ricorso le parti dell'atto di appello in cui sarebbero state sollevate, in particolare, con riferimento all'illegittimità dell'estensione dell'accertamento sintetico con il metodo del redditometro all'Iva e all'Irap, alla retrodatazione della partita Iva e all'illegittimità del sistema di imputazione a ritroso delle spese per incrementi patrimoniali. Infatti, «Per giurisprudenza pacifica di questa Corte, qualora con il ricorso per cassazione siano prospettate questioni di cui non vi sia cenno nella sentenza impugnata, il ricorso deve, a pena di inammissibilità, non solo allegare l'avvenuta loro deduzione dinanzi al giudice di merito, ma anche indicare in quale specifico atto del giudizio precedente lo abbia fatto in virtù del principio di autosufficienza del ricorso. I motivi del ricorso per cassazione devono investire, a pena d'inammissibilità, questioni che siano già comprese nel tema del decidere del giudizio di appello, non essendo prospettabili per la prima volta in sede di legittimità questioni nuove o nuovi temi di contestazione non trattati nella fase di merito né rilevabili d'ufficio (Cass. 7981/07; Cass. 16632/2010). In quest'ottica, il ricorrente ha l'onere di riportare, a pena d'inammissibilità, dettagliatamente in ricorso gli esatti termini della questione posta in primo e secondo grado (Cass. 9765/05; Cass. 12025/00). Nel giudizio di cassazione, infatti, è preclusa alle parti la prospettazione di nuovi questioni di diritto o nuovi temi di contestazione che postulino indagini ed accertamenti di fatto non compiuti dal giudice di merito (Cass. 13.9.2007,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

n. 19164; Cass. 9.7.2013, n. 17041).» (Cass. n. 20694 del 2018; Cass. n. 3473 del 2025).

4.3. Per il resto, le censure relative alla violazione delle norme richiamate dal ricorrente sono, invece, infondate.

4.4. Prima di procedere all'esame delle censure con cui il ricorrente ha lamentato la violazione dell'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973 e della disciplina della prova è necessario preliminarmente sottolineare che, come risulta dalla sentenza impugnata e dalla stessa ricostruzione della vicenda contenuta nel ricorso, la fattispecie in esame attiene ad un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'art. 41 d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 55 d.P.R. n. 633 del 1972, nei confronti del contribuente, esercente attività di lavoro autonomo nel settore della termoidraulica, che ha omesso la presentazione della dichiarazione dei redditi e la presentazione della dichiarazione annuale dell'Iva, negli anni dal 2007 al 2009.

4.5. Come noto in tema di imposte sui redditi, a fronte di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria, ai sensi 41 d.P.R. n. 600 del 1973 può procedere all'accertamento d'ufficio del reddito d'impresa con metodo induttivo, sulla base di dati e notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, avvalendosi di presunzioni anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza (presunzioni c.d. super semplici),con conseguente inversione dell'onere della prova, gravando sul contribuente la prova contraria cioè la dimostrazione di non aver conseguito il reddito accertato ovvero di aver conseguito un reddito inferiore a quello indicato dall'Ufficio (Cass. n. 14535 del 2026; Cass. n. 6752 del 2026; Cass. n. 20793 del 2020; n. 12127 del 2022).

4.6. Le modalità dell'accertamento sintetico mediante il metodo del c.d. redditometro previste dall'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973 nelle ipotesi di rettifica della dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente, sono,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

quindi, state utilizzate dall'amministrazione finanziaria, in forza del richiamo dell'art. 41 comma 5 d.P.R. n. 600 del 1973 al quinto comma dell'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, solo come indici di riferimento per l'accertamento induttivo del reddito complessivo del contribuente che aveva omesso la presentazione della dichiarazione dei redditi e che, invitato a comparire, aveva dichiarato di esercitare l'attività di lavoro autonomo nel settore della termoidraulica senza partita Iva e di essere proprietario di immobili e veicoli.

4.7. L'art. 38 comma 5 d.P.R. n. 600 del 1973, nella versione vigente *ratione temporis*, segue la disciplina dell'accertamento sintetico del reddito complessivo determinato induttivamente in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati per decreto del Ministero delle finanze (c.d. redditometro), e stabilisce che "Qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro precedenti."

4.8. Le specifiche modalità della disciplina della prova contraria contenute al comma successivo dell'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, non sono richiamate dall'art. 41 d.P.R. n. 600 del 1973 ed il contribuente soggetto ad accertamento d'ufficio per non aver presentato la dichiarazione dei redditi resta, quindi, gravato dell' onere di provare di non aver conseguito il reddito sinteticamente ricostruito dall'amministrazione finanziaria in base agli indici in questione o di aver percepito un reddito inferiore.

4.9. In ogni caso, le censure mosse dal ricorrente per lamentare la violazione della disciplina della prova dettata dall'art. 38 comma 6 d.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui "Il contribuente ha 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.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione", sono infondate.

4.10. Nell'interpretazione ormai consolidata della Corte la norma, a fronte della presunzione legale relativa dell'esistenza di una capacità contributiva corrispondente a quella derivante dalla disponibilità dei beni indice sulla base dei parametri del c.d. redditometro, pone a carico del contribuente l'onere di provare quantomeno gli elementi sintomatici dell'avvenuto impiego di disponibilità finanziarie non reddituali per sostenere le spese di incremento patrimoniale contestate dall'amministrazione finanziaria.

4.11. In particolare, sotto il profilo del contenuto dell'onere della prova contraria gravante sul contribuente la giurisprudenza della Corte ha da tempo chiarito che per superare le presunzioni derivanti dall'accertamento sintetico del reddito con il metodo del c.d. redditometro, ove gli si contesti, in particolare, di aver sostenuto spese incrementative o di manutenzione del patrimonio che rivelino una capacità contributiva superiore a quella risultante dal reddito dichiarato, il contribuente deve provare non solo la disponibilità di risorse finanziarie sufficienti a sostenerle, esenti o già soggette a ritenuta, ma deve anche fornire la prova, con idonea documentazione, dell'esistenza di circostanze sintomatiche del fatto che siano state effettivamente impiegate per sopportare le spese contestate, come l'entità e la durata del possesso.

4.12. Afferma, al riguardo, la Corte che «Nel metodo di accertamento sintetico basato sul redditometro, la disponibilità di determinati beni costituisce una presunzione legale relativa di capacità contributiva. Il contribuente ha l'onere di provare con idonea documentazione che il reddito presunto non esiste o che è costituito da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. La prova contraria offerta dal contribuente nel contesto del redditometro deve dimostrare l'esistenza e l'effettivo utilizzo di ulteriori redditi per mantenere le spese contestate. Non è sufficiente la mera disponibilità di ulteriori redditi, ma è necessario

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

provare circostanze sintomatiche del loro impiego per coprire le spese.» (Cass. n. 18768 del 2024; Cass. n. 16098 del 2024). In particolare, poi, la Corte chiarisce, nella motivazione dell'ordinanza n. 16098 del 2024, che «la norma chiede qualcosa di più della mera prova della disponibilità di ulteriori redditi (esenti ovvero soggetti a ritenute alla fonte), e, 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 va letto 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, escludendo quindi che i suddetti siano stati utilizzati per finalità non considerate ai fini dell'accertamento sintetico, perché in tal caso essi non sarebbero ovviamente utili a giustificare le spese o il tenore di vita accertato, i quali dovrebbero pertanto ascriversi a redditi non dichiarati Cass. 20/01/2017, n. 1510; Cass. 16/07/2015, n. 14885; Cass. 23/03/2018, n. 7389; Cass. 10/07/2018, n. 18097; ed ancora Cass. 30/07/2019, n. 20479; Cass. 4/08/2020, n. 16637.»

4.13. E il principio riguarda anche le disponibilità provenienti dal nucleo familiare del contribuente, avendo la Corte avuto occasione di chiarire che «In tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali ed il contribuente deduca che tale spesa sia il frutto di liberalità, ai sensi dell'art. 38, comma 6, del d.P.R. n. 600 del 1973,(applicabile "ratione temporis"), la relativa prova deve essere fornita dal contribuente con la produzione di documenti, dai quali emerga non solo la disponibilità all'interno del nucleo familiare di tali redditi (nella specie, da

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

parte della madre, titolare di maggiore capacità economica), ma anche l'entità degli stessi e la durata del possesso in capo al contribuente (nella specie, il figlio) interessato dall'accertamento.» (Cass. n. 1332 del 2016; Cass. n. 1510 del 2017).

4.14. In sintesi, l'accertamento sintetico con metodo del c.d. redditometro si fonda sulla presunzione legale relativa di corrispondenza tra le risultanze dell'applicazione dei relativi parametri e la capacità contributiva, così che nessun altro elemento l'Agenzia delle Entrate è tenuta a fornire a riscontro mentre grava sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria, dimostrando che le spese per incrementi patrimoniali sono state sostenute con disponibilità finanziarie non soggette a tassazione, risultanti da idonea documentazione comprovante anche le circostanze sintomatiche del fatto che siano state impiegate per affrontare proprio le spese contestate. E non è, quindi, sufficiente affermare la disponibilità di risorse provenienti da un familiare appartenente allo stretto nucleo familiare sufficienti a giustificare le spese ma è necessario che il contribuente provi, con adeguata documentazione, elementi oggettivi che evidenzino oltre al possesso e alla sua durata, quantomeno la probabilità della loro utilizzazione a sostegno delle spese contestate dall'ufficio.

4.15. Nel caso di specie la CTR si è attenuta ai principi richiamati laddove, nel passaggio della motivazione dedicato alla questione della prova della disponibilità da parte del contribuente dell'intera somma depositata sul conto corrente cointestato con il padre, dopo aver riportato il contenuto della sentenza di primo grado che aveva riconosciuto nel possesso del contribuente solo la metà della somma disponibile sul conto corrente bancario cointestato all'epoca delle spese per incrementi patrimoniali contestate, ha affermato che " *In merito poi alla disponibilità di somme di danaro, l'Ufficio ha tenuto conto della cointestazione col padre del conto bancario, riducendo il reddito accertato, così come accolto in sentenza; per quanto attiene invece ai titoli e fondi d'investimento, intestati al solo*



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

*contribuente, va rilevato che i movimenti degli stessi sono tutti depennati, salvo pochissime voci; ciò non consente di verificare l'effettivo utilizzo per le spese correnti del 2007 ed in particolare per l'acquisto dell'immobile nel 2009, dei titoli in questione*".

La motivazione ancorché sintetica consente agevolmente di comprendere le ragioni della decisione e cioè che la somma giacente sul conto corrente cointestato con il padre è stata considerata nella disponibilità del contribuente solo per la metà perché il conto era cointestato, presumendo così l'appartenenza della somma in parti uguali a ciascuno dei cointestatari, mentre con riguardo ai titoli e fondi di investimenti intestati al solo contribuente ha escluso l'efficacia probatoria della documentazione esaminata rilevando che l'impossibilità della ricostruzione dei movimenti che "*sono stati tutti depennati, salvo pochissime voci*" aveva reso impossibile la verifica della loro destinazione alla copertura delle spese per incrementi patrimoniali.

Non sussiste, pertanto, il difetto di motivazione lamentato né la violazione delle norme sulla distribuzione dell'onere della prova e sulla valutazione della prova lamentata dal ricorrente che, in realtà, mira ad un riesame del materiale probatorio inammissibile in sede di legittimità.

5. Anche il quarto, quinto e sesto motivo possono essere trattati congiuntamente in quanto attengono alla questione della pretesa nullità dell'accertamento per l'inosservanza dell'obbligo generale di instaurazione del contraddittorio preventivo prima dell'emissione dell'atto impositivo e, in particolare, delle garanzie di contraddittorio e difesa previste dall'art. 12 legge n. 212 del 2000.

6. Con il quarto motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli art. 24 e 97 della Costituzione, dell'art. 12 comma 7 della Legge n. 212 del 2000 per aver la CTR ritenuto legittimo l'avviso di accertamento emesso senza osservare il termine dilatorio di sessanta giorni prescritto dalla norma



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

applicabile anche nell'ambito dell'accertamento induttivo fondato sul c.d. redditometro affetto da nullità ove non preceduto dalla richiesta di chiarimenti al contribuente.

7. Con il quinto motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3, 4,e 5 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 3,24 e 97 della Costituzione, degli artt. 41,47 e 48 della CEDU, degli articoli 10, 12 commi 2 e 7 legge n. 212 del 2000, degli articoli 1,7,e 10 delle legge n. 241 del 1990 per aver la CTR omesso di pronunciare e motivare sulla censura di nullità dell'avviso di accertamento mossa dal contribuente per l'inosservanza da parte dell'Agenzia delle entrate dell'obbligo generale del contraddittorio preventivo endoprocedimentale, in violazione delle previsioni richiamate che sanciscono il diritto del destinatario dell'atto impositivo ad essere sentito prima dell'emanazione del provvedimento a tutela del principio costituzionale del buon andamento della pubblica amministrazione e del diritto di difesa.

8. Con il sesto motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3, 4 e 5 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 c.p.c. sui motivi di appello relativi alla mancata emissione del processo verbale e al mancato avvertimento al contribuente della facoltà di farsi assistere da un professionista nell'invito a rendere chiarimenti e, comunque, la violazione e falsa applicazione, al riguardo, delle previsioni dell'art. 32 comma 1 d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 24 della legge n. 4 del 1929 e dell'art. 12 comma 2 della legge n. 212 del 2000.

8.1. Nel quarto, quinto e sesto motivo, ove il ricorrente ha cumulato in modo confuso la deduzione di una pluralità di questioni disomogenee in tema di violazione dell'obbligo di contraddittorio preventivo, si censura, in sostanza, la sentenza impugnata per aver ritenuto non necessaria l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento anche all'esito di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

accertamenti c.d. a tavolino e, in particolare, per non aver ritenuto la nullità dell'atto impositivo a seguito della mancata emissione del processo verbale di constatazione e del mancato avvertimento della facoltà di farsi assistere da un difensore per l'esercizio delle garanzie e del diritto al contraddittorio, ai sensi dell'art. 12 comma 7 legge n. 212 del 2000.

La mancanza del contraddittorio preventivo, limitato all'invito a comparire e produrre documentazione, ai sensi dell'art. 51 d.p.r. 633 del 1972 e dell'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 notificato il 22 marzo 2012, avrebbe inciso sul suo diritto di difesa, con conseguente nullità dell'atto impositivo.

8.2. La censura relativa alla violazione dell'obbligo generale di instaurazione del contraddittorio preventivo è infondata.

8.3. Secondo orientamento consolidato della Corte l'ordinamento, nell'assetto vigente *ratione temporis*, non prevede un obbligo generalizzato di instaurazione del contraddittorio preventivo da parte dell'amministrazione finanziaria se non per i c.d. tributi armonizzati, come l'Iva, rispetto ai quali, però, il contribuente non può limitarsi a lamentare l'inosservanza del precetto da parte dell'Ufficio ma deve dimostrare, con la c.d. prova di resistenza, che ove fossero state acquisite le sue difese le determinazioni dell'amministrazione finanziaria avrebbe potuto essere diverse.

8.4. Nel caso in esame, trattandosi di accertamento c.d. a tavolino, compiuto ai sensi dell'art. 41 d.p.r. n. 600 del 1973 in mancanza della presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del contribuente, non si applica la previsione dell'art. 12 comma 7 della legge n. 212 del 2000.

La norma, in attuazione del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, sancisce, infatti, l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di instaurare il contraddittorio endoprocedimentale preventivo con il contribuente solo nell'ambito di accertamenti che facciano seguito ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso i locali destinati all'esercizio dell'impresa e le impone, allo scopo, l'osservanza del termine dilatorio di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sessanta giorni prima di emettere l'avviso di accertamento per consentire al contribuente di presentare memorie e osservazioni critiche al verbale redatto dai verificatori, a pena di nullità dell'atto impositivo.

E la Corte costituzionale, con la sentenza Corte cost. n. 47 del 2023, ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla CTR della Toscana, in riferimento all'art. 3 Cost., dell'art. 12 comma 7 della legge n. 212 del 2000, nella parte in cui non estende il diritto al contraddittorio endoprocedimentale a tutte le modalità di accertamento in rettifica dell'Agenzia delle entrate anche se effettuate tramite verifiche "a tavolino", trattandosi di un ambito riservato alla discrezionalità del legislatore a cui spetta il compito di adeguare il diritto vigente attraverso la scelta delle diverse possibili opzioni di bilanciamento dei diversi interessi coinvolti.

8.5. In particolare, sotto il profilo della violazione delle previsioni degli articoli 10 e 12 comma 7 della L. n. 212 del 2000 per l'emissione dell'avviso di accertamento in difetto di contraddittorio preventivo con il contribuente la giurisprudenza della Corte è ormai consolidata nell'affermare che «In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali c.d. "a tavolino", nella disciplina applicabile prima dell'entrata in vigore dell'art. 6-bis della l. n. 212 del 2000 (introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. e, del d.lgs. n. 219 del 2023, a sua volta richiamato e interpretato ex artt. 7 e 7-bis del d.l. n. 39 del 2024, convertito con mod. dalla l. n. 67 del 2024), l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale vige, quanto ai tributi cd. non armonizzati, solo se espressamente previsto, mentre ha valenza generalizzata per i soli tributi cd. armonizzati, comportando la relativa violazione l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, fittizia o strumentale, tale essendo quella non idonea a determinare un risultato diverso del procedimento impositivo, secondo una valutazione probabilistica



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ex ante spettante al giudice di merito.» (Cass. Sez. U n. 21271 del 2025; Cass. Sez. U n. 24823 del 2015; Cass. Sez. U n. 18184 del 2013).

8.6. La giurisprudenza della Corte richiamata ha chiarito, in sintesi, che, sulla base della disciplina vigente *ratione temporis*, nell'ambito dei c.d. tributi armonizzati, come l'Iva, ove è direttamente applicabile la disciplina unionale, vige il principio dell'obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo endoprocedimentale dopo il completamento della fase di indagine e istruttoria, anche se non previsto dalla disciplina nazionale specifica del tributo, e la sua violazione comporta la nullità dell'atto impositivo non per la semplice e omissione della formalità ma solo ove la violazione del contraddittorio preventivo si sia tradotta in una effettiva e concreta violazione del diritto di difesa del contribuente il quale deve, indicare le informazioni e gli elementi che avrebbe potuto portare a conoscenza dell'Ufficio ove fosse stato ascoltato, potenzialmente idonei a volgere l'accertamento in suo favore secondo una valutazione probabilistica *ex ante* ( c.d. prova di resistenza).

8.7. Nell'ambito dei tributi non armonizzati, come le imposte dirette, invece, l'obbligo di contraddittorio preventivo non è generalizzato ma sussiste solo nelle ipotesi specifiche in cui è previsto e regolato dalla normativa nazionale (accertamenti automatizzati, verifiche, accessi presso il domicilio del contribuente etc.) che, giova sottolineare, non lo contempla per l'accertamento d'ufficio, ai sensi dell'art. 41 d.P.R. n. 600 del 1973, eseguito a tavolino, a fronte della mancata presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del contribuente ( Cass. n. 4958 del 2025). L'omissione del contraddittorio preventivo nell'ambito delle imposte dirette non è, dunque, in linea generale, ragione di nullità dell'atto impositivo.

8.8. In sintesi, con riferimento all'accertamento relativo alle imposte dirette non è pertinente il richiamo del ricorrente alla previsione dell'obbligo di instaurazione del contraddittorio preventivo sancito dall'art. 12 comma 7 della legge n. 212 del 2000 mentre con riferimento all'accertamento relativo



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

all’Iva, la doglianza del ricorrente in ordine alla violazione della disciplina dell’obbligo di contraddittorio preventivo, svolta senza distinguere tra le diverse pretese impositive, non assolve all'onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere per determinare un esito diverso del procedimento impositivo.

8.9. Le garanzie previste per il contribuente dall’art. 12 comma 7 legge n. 212 del 2000 solo nell’ambito di accertamenti che facciano seguito ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso i locali destinati all’esercizio dell’impresa non possono essere invocate nell’ambito degli accertamenti c.d. a tavolino neanche con riferimento alla necessità dell’avvertimento in ordine alla facoltà di farsi difendere da un professionista o alla necessità della consegna del verbale di constatazione.

8.10. Con riferimento, infine, alla lamentata violazione della previsione dell’art. 24 della legge n. 4 del 1929, secondo cui “le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale", la Corte ha chiarito che «la sua redazione non è necessaria ai fini della legittimità dell'avviso di accertamento, atto emesso dall'Amministrazione finanziaria in base alla propria autonoma valutazione del contenuto, ricognitivo o valutativo, del processo verbale, da ritenersi documento extraprocessuale e privo di rilevanza esterna.» (Cass. n. 6244 del 2025; Cass. n. 31120 del 2017).

8.11. Nel caso di specie, dunque, la CTR si è attenuta ai principi richiamati allorché ha disatteso le difese svolte dal ricorrente affermando che “*In ordine alla mancata applicazione delle garanzie previste dall’art. 12,7 cm della L. 212/2000 è pacifica la giurisprudenza nel ritenere che tali garanzie si riferiscano espressamente agli accessi e verifiche fiscali eseguiti nei locali destinati all’esercizio dell’attività e non sono applicabili alla generalità dei casi di accertamento, come nell’ipotesi in esame, pur adottando l’Ufficio all’esito un provvedimento che incide nella sfera giuridica del contribuente*.”

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Non sussistono, pertanto, né le violazioni di legge lamentate né l'omessa pronuncia sui motivi di appello che la CTR ha implicitamente rigettato adottando una decisione giuridicamente corretta.

9. Con il settimo motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., l'omesso esame di un fatto decisivo che ha costituito oggetto di discussione fra le parti, per aver la CTR ignorato il fatto decisivo dedotto dal contribuente di avere la disponibilità per intero della consistenza patrimoniale depositata sul conto corrente cointestato con il padre nel momento in cui aveva fatto le spese per incrementi patrimoniali rilevate dall'Ufficio.

9.1. Il motivo è inammissibile in forza della preclusione derivante dalla c.d. doppia conforme prevista dall'art. 348-*ter* commi 4 e 5 c.p.c.

9.2. La norma richiamata, infatti, preclude la deduzione del motivo di cui all'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c. nel ricorso per cassazione avverso la sentenza di appello che conferma la decisione di primo grado, c.d. "doppia conforme", dettando una disciplina applicabile anche al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, atteso che il giudizio di legittimità in materia tributaria, alla luce dell'art. 62 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non ha connotazioni di specialità.

9.3. Il limite previsto dall'art. 348-ter c.p.c., introdotto dall'articolo 54 comma 1 lett. a), del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 2012 n. 134, applicabile *ratione temporis* nel presente giudizio, atteso che l'appello avverso la sentenza di primo grado risulta depositato in data 13 febbraio 2017, opera, come noto, qualora la sentenza di appello abbia confermato la decisione di primo grado sulla base delle "stesse ragioni inerenti alle questione di fatto", ripercorrendo, cioè lo stesso procedimento logico-argomentativo in relazione ai fatti principali oggetto di causa (Cass. n. 7724 del 2022). Ed è onere del ricorrente, per evitare l'inammissibilità, dedurre e dimostrare le differenze fra le due pronunce.



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

A questo proposito, la giurisprudenza della Corte ha chiarito, in particolare, che «Nell'ipotesi di "doppia conforme", prevista dall'art. 348-ter, comma 5, c.p.c., il ricorso per cassazione proposto per il motivo di cui al n. 5) dell'art. 360 c.p.c. è inammissibile se non indica le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse» (Cass. 28 febbraio 2023, n. 5947).

9.4. Nel caso in esame, la censura è inammissibile poiché la decisione di appello che ha confermato la sentenza di primo grado ritenendo infondata la pretesa del contribuente di essere considerato, ai fini della determinazione del reddito imponibile con il metodo del redditometro, possessore per l'intero delle somme depositate sul conto corrente bancario cointestato con il padre, si fonda sulle stesse ragioni di fatto e, ad ogni modo, il ricorrente non ha dedotto alcunché per sostenere il contrario

10. Il ricorso deve, pertanto, essere respinto.

11. Nulla va disposto in relazione alle spese del presente giudizio di legittimità non avendo l'Agenzia delle Entrate depositato il controricorso.

12. Stante la pronuncia di rigetto integrale del ricorso sussistono i presupposti per il versamento da parte del ricorrente al competente ufficio di merito di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto secondo un accertamento spettante all'amministrazione giudiziaria, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. 30 maggio 2002 n. 115 (Cass. Sez. U. n. 4315 del 2020).

**P.Q.M.**

Rigetta il ricorso.

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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Così deciso a Roma, nella camera di consiglio del 13 ottobre 2026.

Il Presidente

Gian Paolo Macagno

Corte di Cassazione - copia non ufficiale