

29228-21



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

QUINTA SEZIONE CIVILE

TRIBUTARIA

Composta da:

Ernestino Luigi Bruschetta - Presidente -

Giuseppe Fuochi Tinarelli - Consigliere -

Giacomo Maria Nonno - Consigliere -

Roberto Succio - Consigliere Relatore -

Rosaria Maria Castorina - Consigliere -

Oggetto: art. 37 d.P.R. n.  
600 del 1973 - interposizione  
reale e fittizia - prova del  
maggior reddito

R.G.N.

6688/2015

Cron. 29228

AC - 23/06/2021

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 6688/2015 R.G. proposto da  
AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con  
domicilio in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura  
Generale dello Stato;

- *ricorrente* -

Contro

ROCCHI GIANNI rappresentato e difeso giusta delega in atti dall' avv.  
Massimo Ippoliti (PEC [massimo.ippoliti@pecavvocatitivoli.it](mailto:massimo.ippoliti@pecavvocatitivoli.it))

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio n.  
305/06/14 depositata il 21/01/2014, non notificata;

Udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del  
23/06/2021 dal Consigliere Roberto Succio;

**Rilevato che:**

4275  
2021

- con la sentenza impugnata la CTR capitolina accoglieva l'appello del contribuente quanto al mancato riconoscimento dei costi e sotto questo limitato profilo riformava la sentenza di primo grado; nel resto confermava la legittimità degli atti impugnati, avvisi di accertamento per IRPEF dal 2002 al 2006;
- tali atti contestavano al Rocchi Gianni, odontoiatra, la continuazione dell'esercizio di attività professionale, in violazione del rapporto di dipendenza con l'ASL dalla quale era stato assunto, attraverso la società PALATINA MEDICA s.r.l., costituita e amministrata da soggetti a questi riferibili anche in forza di stretti rapporti familiari, ritenuta dall'Ufficio soggetto meramente interposto ex art. 37 c. 3 del d.P.R. n. 600 del 1973 risultando quindi soggetto interponente, ed effettivo percettore del reddito della società, proprio il Rocchi Gianni;
- conseguentemente, la CTR riteneva legittima l'imputazione all'interponente Rocchi Gianni ai fini IRPEF ed IRAP per gli anni dal 2002 al 2006 il reddito conseguito dalla società sopradetta, interposta, come risultante dalle dichiarazioni annuali presentate della società;
- ricorre a questa Corte l'Agenzia delle Entrate con atto affidato a due motivi; il contribuente resiste con controricorso;

**Considerato che:**

- con il ~~motivo~~<sup>in un</sup> motivo di ricorso si denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 37 c. 3, 38, 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 nonché dell'art. 109 d.P.R. n. 917 del 1986 (c.d. TUIR) degli artt. 2729 e 2697 c.c. in relazione all'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c. per avere la CTR, in difetto di prova da parte del contribuente, ritenuto che i costi contabilizzati dalla società PALATINA MEDICA s.r.l., soggetto interposto, siano da riconoscere come costi nella determinazione del reddito del Rocchi Gianni, soggetto interponente;
- il motivo è infondato;
- la ricostruzione dei fatti di causa, come la si evince dalla sentenza impugnata, è del tutto chiara: il Rocchi Gianni, odontoiatra, in violazione

degli obblighi nei confronti dell'ASL della quale era dipendente aveva continuato a esercitare l'attività professionale pregressa celandosi con l'interposizione, tra sé e i propri clienti, della società PALATINA MEDICA s.r.l., entità interposta in quanto formalmente costituita e gestita (sia nella compagine sociale, sia nell'amministrazione, sia nella tenuta delle scritture contabili e di ogni altro conseguente obbligo di legge, anche ai fini tributari) al fine di garantire al Rocchi stesso, come scrive chiaramente la CTR, di continuare a "esercitare la propria attività professionale fatturando le prestazioni a nome della Palatina Medica srl, la quale ha realizzato ricavi di fatto imputabili all'esecutore della prestazione";

- tanto che l'Ufficio "ha considerato facente capo al contribuente quanto conseguito per interposta persona" (pag. 2 della sentenza della CTR); e difatti, l'art. 37 del d.P.R. n. 600 del 1973, al comma 3, prevede che "In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona";

- va precisato poi, come chiarito da questa Corte (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 27625 del 30/10/2018), che è valido l'accertamento con il quale il fisco imputa al contribuente i redditi che siano formalmente di un soggetto interposto, quando, in base a presunzioni gravi, precise e concordanti, risulti che il contribuente ne sia l'effettivo titolare, senza che si debba distinguere a tal scopo tra interposizione fittizia o reale;

- coerentemente con la funzione della previsione, si è anche chiarito come (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 26414 del 19/10/2018) la disciplina dell'interposizione di cui all'art. 37, commi 3 e 4, del d.P.R. n. 600 del 1973 non preveda una responsabilità aggiuntiva dell'interposto oltre a quella dell'interponente, poiché la norma ha la funzione di attribuire l'onere del pagamento delle imposte a carico dell'effettivo titolare dei redditi, mentre l'interposto non è soggetto passivo di imposta in quanto non ha il possesso dei redditi;

- se quindi risulta, come qui risulta, accertato che il possessore del reddito è l'interponente, che si cela all'Erario nascondendosi dietro l'interposto, è esclusivamente in capo a questi che va determinato il reddito, attribuendogli anche quanto solo in apparenza conseguito dall'interposto, che risulta sua "testa di legno" o "uomo di paglia";
- ne è ulteriore indice, sul piano delle previsioni di legge, proprio l'ultimo comma dell'art. 37 del già citato d.P.R. n. 600 del 1973, secondo il quale "Le persone interposte, che provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati, a norma del comma terzo, ad altro contribuente, possono chiederne il rimborso. L'amministrazione procede al rimborso dopo che l'accertamento, nei confronti del soggetto interponente, è divenuto definitivo ed in misura non superiore all'imposta effettivamente percepita a seguito di tale accertamento";
- ciò posto, è evidente che la determinazione del reddito se è direzionata diversamente poiché incentrata sull'interponente, effettivo possessore del reddito in parola, anziché sull'interposto, apparente possessore del medesimo, è nondimeno normalmente quantificata e dovrà tener conto dei costi connessi all'esercizio dell'attività d'impresa o professionale per risultare rispettosa dell'art. 53 Cost.;
- dal punto di vista della ripartizione dell'onere della prova, si applicheranno nondimeno i principi generali di cui all'art. 2697 c.c. come operanti in materia tributaria;
- ne deriva che da un lato dapprima, sul fronte della prova dell'esistenza dei maggiori ricavi, l'onere della prova della loro esistenza grava sull'Ufficio (tra le molte, in argomento, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 245 del 09/01/2014);
- secondariamente, dall'altro lato, l'onere della prova dell'esistenza di costi, oltre che della sussistenza degli ulteriori elementi atti a qualificarne il riconoscimento nella determinazione dell'imponibile e dell'imposta, grava sul contribuente (tra le molte, in ultimo, Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 26802 del 25/11/2020);
- la CTR ha quindi sul punto correttamente deciso: essa infatti ha ritenuto non corretto l'operato dell'Ufficio il quale (come ha rilevato con

accertamento di fatto qui non più censurabile) ha dato "una non corretta applicazione della norma, imputando al contribuente solo i ricavi realizzati dalla Palatina Medica srl ed escludendo invece i costi da questa sostenuti", costi che invece devono – se provati, come in questo caso, in quanto risultati tali dalle dichiarazioni e del controllo operato su Palatina Medica srl - traslati sul Rocchi così come su questi sono traslati i ricavi in forza del riconoscimento da parte dell'Ufficio prima e del giudice poi del fenomeno di interposizione;

- bene quindi il giudice dell'appello ha concluso affermando che "nel caso in cui debba essere imputato al contribuente quanto conseguito per interposta persona, occorre far riferimento al «reddito» aliunde conseguito e non ai soli ricavi";
- inoltre, il motivo contesta la pronuncia della CTR sotto il profilo della mancata prova dei costi ulteriori da parte del Rocchi (pag. 13 del ricorso), oltre a quelli che risulta provato Palatina Medica srl abbia sostenuto; sotto questo aspetto, lo stesso è parimenti privo di fondamento;
- invero, dal punto di vista logico e giuridico "a monte" della prova dei costi da parte del contribuente si colloca la prova della percezione dei ricavi; solo ove essa sia dedotta e fornita, scatterà l'onere del contribuente di dar prova dei costi;
- quindi nel presente caso la mancata prova di ulteriori costi ex se supportati da parte del Rocchi, interponente, non rileva quanto alla determinazione del reddito che gli derivi dall'attività della società interposta ed è circostanza che rileva, quanto ad asseriti ulteriori redditi che gli si imputino, solo ove siano dapprima provati nella loro esistenza e pertocanza al Rocchi (il che qui non è) tali ulteriori ricavi;
- alla luce delle sopra esposte considerazioni, la Corte ritiene opportuno enunciare il seguente principio di diritto: **"nel caso di interposizione ex art. 37 del d.P.R. n. 600 del 1973, ove l'Ufficio ritenga, in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio, di imputare al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi,**

**precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona, tal operazione di imputazione è soggetta – sul piano della ripartizione dell'onere probatorio – agli ordinari principi vigenti in materia tributaria. Pertanto, ove l'Amministrazione Finanziaria intenda attribuire all'interposto, effettivo possessore del reddito e quindi effettivo debitore dei tributi, il reddito solo apparentemente conseguito dall'interponente, nella determinazione di tal reddito oggetto dell'imputazione dovrà attenersi al reddito determinato in capo all'interponente, se effettivo. Diversamente, ove intenda anche procedere alla rideterminazione in misura maggiore di tal reddito, sarà onere dell'Ufficio dar la prova dell'esistenza – oltre che della situazione di interposizione – anche dei maggiori ricavi; in tal caso, adempiuto adeguatamente detto onere, sorgerà lo speculare e rispettivo onere in capo al contribuente di fornir a sua volta prova della sussistenza di maggiori costi, il cui riconoscimento sarà in tal caso dovuto”;**

- sotto questo profilo, quindi, alla luce della decisione sul primo motivo, il successivo mezzo di impugnazione è assorbito;
- conclusivamente, il ricorso è integralmente rigettato;
- le spese sono regolate dalla soccombenza;

**p.q.m.**

rigetta il ricorso; liquida le spese in euro 5.600,00 oltre a euro 200 per esbordi, **15%** per spese generali, CPA ed iva di legge che pone a carico di parte soccombente.

Così deciso in Roma, il 23 giugno 2021.

Il Presidente

Ernestino Luigi Bruschetta

*Ernestino Bruschetta*

DEPOSITATO IN CANCELLERIA



oggi, **24 GIUGNO 2021**  
IL CANCELLIERE ESPERTO  
Laura Cosima Pugliese

Cons. Est. Roberto Succio - 6