Ordinanza del 06/10/2020 n. 21412 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Redditometro - Reddito società - Spese socio.

Massima:

In tema di redditometro, il contribuente non può giustificare la maggiore capacità contributiva riferendosi a un avviso di accertamento emesso nei confronti di una società a ristretta base azionaria di cui è membro e presumendo che gli verranno imputati i conseguenti utili extracontabili, in quanto deve provare non solo l'esistenza delle somme che gli avrebbero consentito acquisti troppo dispendiosi rispetto alle sue possibilità economiche, ma anche l'effettiva disponibilità delle stesse. In particolare, l'accertamento di redditi percepiti dal contribuente e non dichiarati, consequenziali all'accertamento di maggiori redditi ottenuti da una società di capitali a ristretta base partecipativa, non è in grado di dimostrare una capacità di spesa idonea a escludere l'applicabilità delle presunzioni derivanti dall'accertamento sintetico del reddito, operato ai sensi dell'articolo 38 del DPR n. 600/1973, perché tali proventi non sono riconducibili alle categorie dei redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, oppure esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile, categorie indicate dalla legge come idonee a escludere l'applicabilità della presunzione di conseguimento di un maggior reddito ai fini dell'accertamento sintetico. Infatti, tale tipo di accertamento non preclude al contribuente di dimostrare, mediante idonea documentazione, che il maggiore reddito determinato o determinabile sinteticamente sia costituito da circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere fornendo idonea prova 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 capacita contributiva accertata con metodo sintetico.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate notificava a (-------) l'avviso di accertamento n. (-------), con il quale contestava un maggior reddito imponibile ai fini Irpef, in relazione all'anno 2004, nella misura di Euro 161.609,00. L'accertamento era stato eseguito in forma sintetica ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, in applicazione del c.d. "redditometro". Il contribuente era stato invitato a dichiarare gli indici della capacita' contributiva, ed aveva segnalato il possesso di due abitazioni secondarie, oltre a quella principale, trascurando peraltro di comunicare la disponibilita' di un'autovettura Mercedes (intestata al coniuge) ed essendo stata valutata dall'Amministrazione finanziaria non verosimile la prospettazione secondo cui le spese per l'abitazione principale, avente superficie di 190 mq., sarebbero state sostenute dal padre, (-------), che non viveva presso quell'alloggio e comunque non possedeva redditi adeguati per sopportarne gli oneri. Ulteriori elementi rivelatori di reddito erano poi costituiti, secondo l'Ente impositore, dall'acquisto di un'autovettura "Porsche Carrera", nonche' dal finanziamento eseguito in favore di due societa', una di persone, l'altra di capitali, delle quali risultava socio.

Il contribuente proponeva impugnazione avverso l'atto impositivo innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Vicenza, evidenziando di essere socio della "(-------) Srl", di cui deteneva l'80% delle quote, e ricordando che nei confronti della societa' era stato emesso avviso di accertamento del conseguimento di un maggior reddito, in riferimento all'anno 2004, nella misura di Euro 511.286,00. In conseguenza, i maggiori redditi accertati nei confronti della societa', nella misura in cui dovevano considerarsi distribuiti a lui, giustificavano ampiamente le maggiori disponibilita' accertate dall'Ufficio mediante il redditometro. In corso di giudizio interveniva la conciliazione tra le parti ed il maggior reddito conseguito dalla societa' rimaneva fissato nella minor somma di Euro 425.028,00. In considerazione di questi elementi, la CTP osservava che nella determinazione del reddito imponibile del contribuente occorreva "considerare, operando un abbattimento del reddito scaturente dai coefficienti presuntivi applicati, anche il reddito derivante dalla societa'" (ric., p. VII), e concludeva accogliendo parzialmente il ricorso proposto da (-------).

2. La decisione adottata dalla CTP era impugnata da entrambe le parti innanzi alla Commissione tributaria regionale del Veneto, che aderiva alla tesi proposta dal contribuente osservando che "i ricavi accertati in capo alla societa' di cui il medesimo contribuente e' socio con la moglie, detenendo egli l'80% delle quote, sono tali da coprire sicuramente il reddito accertato con l'atto impugnato... tali importi dimostrano l'esistenza in capo al sig. (-------) della capacita' reddituale di mantenere i beni indice nelle sue disponibilita'... l'appello va accolto... va accolto in toto il ricorso introduttivo del giudizio e per l'effetto va annullato l'avviso di accertamento impugnato" (sent. CTR, p. 4 ss.).

3. Avverso la decisione assunta dalla Commissione tributaria regionale di Venezia-Mestre ha proposto ricorso per cassazione l'Ente impositore, affidandosi ad un unico, articolato, motivo di ricorso. Il contribuente, (-------), non si e' costituito.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il suo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'Amministrazione finanziaria contesta la violazione o falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, e dell'articolo 2728 c.c., del Decreto

Ministeriale 10 settembre 1992 e Decreto Ministeriale 19 novembre 1992, nonche' del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 32, in cui e' incorsa l'impugnata CTR per aver errato nell'applicazione della disciplina legale, ritenendo che l'accertamento di un qualsiasi reddito non dichiarato del contribuente possa vanificare la fondatezza dell'accertamento sintetico.

2. Mediante il suo strumento di gravame l'Ente impositore censura la sentenza impugnata perche' la CTR avrebbe ritenuto erroneamente che l'accertamento di un reddito conseguenziale, percepito dal contribuente nella sua qualita' di socio di maggioranza della "(-------) Srl", in applicazione della presunzione di distribuzione tra i soci dei proventi societari non dichiarati in proporzione delle quote possedute, comportasse la dimostrazione della disponibilita', da parte dell'odierno intimato, di un reddito anche eccedente quanto calcolato dall'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento sintetico, e pertanto in grado di annullare la presunzione di occultamento di un reddito imponibile discendente dall'applicazione del redditometro.

Nel suo ricorso l'Agenzia delle Entrate ripercorre il "ben noto meccanismo che presiede all'accertamento sintetico... una metodologia che valorizza gli indici esteriori esprimenti il tenore di vita del soggetto... attraverso tale procedimento, i redditi occultati vengono portati ad emersione in occasione dell'acquisto di beni destinati ad incrementare, con un certo grado di stabilita', il patrimonio del contribuente... il risultato reddituale... dispensa l'Amministrazione finanziaria dal fornire ulteriori prove" (ric., p. X). L'Ente impositore, quindi, si sofferma nel suo ricorso al fine di dimostrare, anche attraverso vaste citazioni della giurisprudenza di legittimita', che la disciplina normativa in materia di contrasto delle presunzioni raggiunte mediante l'accertamento effettuato con il metodo sintetico richiede al contribuente, che voglia opporre una prova contraria, "qualcosa in piu' della mera prova della disponibilita' di ulteriori redditi (esenti ovvero soggetti a ritenuta alla fonte)... chiede espressamente una prova documentale su circostanze sintomatiche" (ric., p. XIII).

Questa Corte di legittimita' e' recentemente tornata a sintetizzare qual e' il regime dell'onere della prova in presenza di un accertamento sintetico del reddito, ed ha chiarito che "in tema di accertamento in rettifica delle imposte sui redditi delle persone fisiche, la determinazione effettuata con metodo sintetico, sulla base degli indici previsti dai decreti ministeriali del 10 settembre e 19 novembre 1992, riguardanti il cd. redditometro, dispensa l'Amministrazione da qualunque ulteriore prova rispetto all'esistenza dei fattori-indice della capacita' contributiva, sicche' e' legittimo l'accertamento fondato su essi, restando a carico del contribuente, posto nella condizione di difendersi dalla contestazione dell'esistenza di quei fattori, l'onere di dimostrare che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore", Cass. sez. V, 31.10.2018, n. 27811. Tanto premesso, la Suprema Corte non ha mancato di sottolineare che "in tema di imposte sui redditi, l'accertamento del reddito con metodo sintetico, Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 38, non impedisce al contribuente di dimostrare, attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente e' costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta e, piu' in generale, che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore", Cass. sez. V, 19.10.2016, n. 21142.

2.1. Invero, all'orientamento interpretativo esposto occorre assicurare continuita', risultando assolutamente condivisibile, sol che si proceda ad una piana lettura della norma di riferimento. Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, dispone al comma 4 che "l'ufficio... puo' sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento e' avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile". Pertanto, una volta effettuato nei modi di legge il calcolo del reddito con modalita' sintetica, ed accertate le spese sostenute dal contribuente, quest'ultimo puo' conseguire la non applicazione delle presunzioni legali di percezione di un maggior reddito non dichiarato dimostrando che il finanziamento delle spese da lui sostenute e' avvenuto: 1) con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta; 2) con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile. In queste categorie, espressamente indicate dalla legge, non rientra la disponibilita' di un reddito ulteriore non dichiarato che sia conseguenza della presunzione di distribuzione del maggior reddito percepito in quanto partecipe di una societa' di capitali avente ristretta base partecipativa. Il ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria risulta pertanto fondato.

La correttezza di questa conclusione si afferma, invero, anche in relazione al profilo della necessaria coerenza dell'ordinamento. La tesi affermata dalla CTR comporterebbe, infatti, che in presenza dell'accertamento della percezione di un maggior reddito dipendente da partecipazione societaria e non dichiarato, il contribuente potrebbe avvalersi della sua condotta illegale ed invocare proprio quel reddito quale causa di inutilizzabilita' dell'accertamento sintetico effettuato nei suoi confronti. Appare soltanto opportuno ricordare ancora che i tributi dovuti dal contribuente, in relazione al maggior reddito conseguenziale accertato, non emerge in atti che siano mai stati dichiarati dall'odierno ricorrente, o richiesti dall'Amministrazione finanziaria, e tantomeno risulta che siano stati versati.

2.2. In conclusione puo' esprimersi il seguente principio di diritto: "l'accertamento di redditi percepiti dal contribuente e non dichiarati, conseguenziali all'accertamento di maggiori redditi ottenuti da una societa' di capitali avente ristretta base partecipativa, non e' in grado di dimostrare una capacita' di spesa del contribuente idonea ad escludere l'applicabilita' delle presunzioni derivanti dall'accertamento sintetico del reddito, operato ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, c.d. "redditometro", perche' tali proventi non sono riconducibili alle categorie dei redditi: diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, oppure esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile, indicate dalla legge come idonee ad escludere l'applicabilita' della presunzione di conseguimento di un maggior reddito ai fini dell'accertamento sintetico".

3. Il ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria deve essere quindi accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Veneto che procedera' a nuovo giudizio, nel rispetto dei principi esposti esaminando, se del caso, anche le questioni ritenute assorbite (es. sanzioni), e provvedera' pure a regolare le spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte accoglie, per quanto di ragione, il ricorso introdotto dall'Agenzia delle Entrate, cassa la decisione impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Veneto perche', in diversa composizione, proceda a rinnovare il giudizio nel rispetto dei principi innanzi esposti, provvedendo anche a disciplinare le spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza