Ordinanza del 01/12/2020 n. 27404 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRPEF - Accertamento sintetico - Redditometro - Indici di capacità contributiva - Disponibilità di beni - Incompatibilità delle spese di gestione e delle rate di mutuo con i redditi dichiarati.

Massima:

L'accertamento del reddito con metodo sintetico non impedisce al contribuente di dimostrare, 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 ed il mutuo non esclude, ma diluisce la capacità contributiva. Ne consegue che, mentre va detratto il capitale mutuato dalle spese per investimenti patrimoniali poste a base dell'accertamento sintetico, vanno aggiunti al reddito accertato in un anno i ratei del mutuo in esso maturati e valutata la compatibilità con i redditi dichiarati.

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

Testo:

Rilevato che

M.D.P. ricorre con due motivi avverso l'Agenzia delle Entrate per l'annullamento della sentenza n. 91/22/12 della Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito C.t.r.), pronunciata il 10 maggio 2012, depositata il 21 settembre 2012 e non notificata, che ha rigettato l'appello del contribuente in controversia relativa alla impugnazione degli avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2005 e 2006, con cui l'amministrazione aveva rilevato l'incompatibilità dei redditi dichiarati con la capacità di spesa dello stesso, desunta dalla disponibilità in esclusiva e/o pro quota di taluni beni e dalle spese sostenute negli anni considerati;

secondo la C.t.r. della Lombardia, come già rilevato dalla C.t.p. di Lodi nella sentenza di primo grado, l'amministrazione aveva considerato, nell'accertamento sintetico del reddito per gli anni in questione, sia la quota del costo di acquisto dei beni (da "spalmare" nell'anno di acquisto e nei quattro anni precedenti), sia i costi di gestione e manutenzione dei beni suddetti (tra cui le rate dei mutui contratti per l'acquisto), evidenziando un tenore di vita del contribuente incompatibile con i modesti redditi dichiarati nel 2005 e nel 2006;

secondo la C.t.r., il contribuente non era stato in grado di contrastare le presunzioni di cui al redditometro, legittimando l'accertamento sintetico dell'amministrazione finanziaria;

l'Agenzia resiste con controricorso;

il ricorso è stato fissato per la Camera di Consiglio del 6 ottobre 2020, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n. 168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n. 197;

il ricorrente ha depositato memoria;

Considerato che

Con il primo motivo, il ricorrente censura la violazione e la falsa applicazione dell'art. 38, comma quinto, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e succ. modific., nel testo vigente prima della modifica operata dal d.l. 1 maggio 2010, n. 78, art. 22, comma 1, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod.proc.civ.;

secondo iI ricorrente, la C.t.r. avrebbe violato l'articolo suindicato, computando le spese per l'acquisizione dei beni (quattro unità immobiliari, quattro autovetture, due imbarcazioni a motore) nell'anno di acquisto e negli anni immediatamente successivi;

con il secondo motivo, il ricorrente censura la violazione e la falsa applicazione dell' art. 38, comma quinto, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e succ. modific., nel testo vigente prima della modifica operata dal d.l. 1 maggio 2010, n.78, art. 22, comma 1, degli artt. 2697, 2728 e 2729 cod. civ., dell'art. 53 Cost., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod.proc.civ., ovvero l'omesso esame di un fatto controverso e decisivo l'omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ.;

deduce il ricorrente di aver dimostrato, producendo gli atti di mutuo e di finanziamento, di aver acquistato i beni in contestazione con fondi extrareddituali, provenienti da istituti di credito e di aver potuto gestire tali beni grazie al rifinanziamento dei mutui posti in essere precedentemente;

inoltre lamenta che il giudice di appello non abbia motivato sul rigetto della domanda subordinata di riduzione del reddito accertato sinteticamente ed infine deduce che con decreto ministeriale del 24/12/2012, pubblicato in G.U. n. 3 del 4/1/2013, sono stati introdotti nuovi parametri per l'applicazione del redditometro, applicabili alla fattispecie pregresse ove più favorevoli al contribuente;

il motivi, da esaminare congiuntamente perchè connessi, sono infondati e vanno rigettati;

secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, l'accertamento del reddito con metodo sintetico non impedisce al contribuente di dimostrare, 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;

la citata giurisprudenza ha, altresì chiarito, alla luce del tenore letterale del comma 6 dell'art. 38 (secondo cui "l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione"), che la norma in esame richiede 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, quali, ad esempio, un ulteriore investimento finanziario, perché in tal caso essi non sarebbero ovviamente utili a giustificare le spese e/o il tenore di vita accertato, i quali dovrebbero pertanto ascriversi a redditi non dichiarati (v. in tal senso, tra le altre, Sez. 6, n. 22944 del 10/11/2015, R. 637137);

quanto ai mutui ultrannuali va considerato che il mutuo non esclude, ma diluisce la capacità contributiva (Cass. N. 4797/2017);

ne consegue che, mentre va detratto il capitale mutuato dalle spese per investimenti patrimoniali poste a base dell'accertamento sintetico, vanno aggiunti al reddito accertato in un anno i ratei del mutuo in esso maturati (v. sul punto, Sez. 5, n. 24597 del 03/12/2010, Rv. 615198);

inoltre, come chiarito da questa Corte, "in tema di accertamento tributario con metodo sintetico, ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973 (nel testo vigente ratione temporis tra la legge n. 413 del 1991 ed il d.l. n. 78 del 2010, conv. in legge n. 122 del 2010), l'Amministrazione finanziaria può presumere il reddito complessivo netto sulla base di una serie di indici di capacità contributiva sostanzialmente fondati sui consumi, tra cui la disponibilità dei beni e servizi descritti nella tabella allegata al d.m. 10 settembre 1992, ma anche sulla base di ulteriori circostanze di fatto indicative di una diversa capacità contributiva (come, ad esempio, le spese per incrementi patrimoniali, tra cui l'acquisto di un'azienda)" (Cass. n. 15289/15);

l'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973 (disciplinante, fra l'altro, il metodo di accertamento sintetico del reddito) prevede, nel testo vigente ratione temporis (cioè tra la L. n. 413 del 1991 e il D.L. n. 78 del 2010, convertito in L. n. 122 del 2010), al comma 4, 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 consumi);

nel procedere alla detta determinazione sintetica del reddito l'Ufficio deve valutare (secondo le modalità indicate nel d.m. 10-9-1992) la disponibilità di beni e servizi descritti nella tabella

allegata al cit d.m., e può utilizzare anche elementi e circostanze di fatto indicativi di capacità contributiva diversi da quelli di cui alla tabella (art. 1, commi 1 e 2 cit d.m.);

al quinto comma, l'art. 38 citato contempla, invece, le "spese per incrementi patrimoniali", cioè quelle - di solito elevate - sostenute per l'acquisto di beni destinati ad incrementare durevolmente il patrimonio del contribuente;

nel caso di specie, il giudice di appello ha valutato la fondatezza dell'accertamento tributario per l'incompatibilità delle spese di gestione e delle rate di mutuo con i redditi dichiarati dal contribuente;

la C.t.r. ha anche rilevato che il contribuente non aveva provato eventuali errori nell'applicazione dei parametri vigenti all'epoca del l'accerta mento, nè la sussistenza di elementi tali da ridurre la determinazione dell'entità dei maggiori redditi, calcolati sulla base del redditometro;

la sentenza impugnata risulta, quindi, aver fatto corretta applicazione dei principi sopra richiamati;

infine, per quanto riguarda l'applicazione dei nuovi parametri, introdotti con il decreto ministeriale del 24/12/2012, pubblicato in G.U. n. 3 del 4/1/2013, va rilevato che vi è esplicita previsione di diritto transitorio, che identifica la norma applicabile, in quanto il D.L. n. 78 del 2010, art. 22, comma 1, statuisce che le modifiche apportate al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, producono effetti "per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del presente decreto", ossia per l'accertamento del reddito relativo a periodi d'imposta successivi al 2009;

l'art. 5 del D.M. 24.12.2012 riproduce puntualmente il citato art. 22, precisando che le disposizioni contenute nel decreto "si rendono applicabili alla determinazione sintetica dei redditi e dei maggiori redditi relativi agli anni d'imposta a decorrere dal 2009";

risulta quindi, legittima l'applicazione del redditometro disciplinato dal D.M. 10.9.1992 alle annualità antecedenti al 2009, in assenza di prova contraria da parte del contribuente, il quale avrebbe avuto quanto meno l'onere di opporre in sede giurisdizionale i risultati più favorevoli che potevano derivargli dall'applicazione del D.M. 24.12.2012;

per quanto fin qui detto, il ricorso va rigettato ed il ricorrente va condannato al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle entrate;

P.Q.M.

Rigetta il ricorso; condanna il ricorrente a pagare all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 7200,00, a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115/2002, 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 dovuto per il ricorso a norma del comma 1 - bis del citato art. 13, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza