Ordinanza del 25/01/2021 n. 1454 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Redditometro DM 24 12 2012 - Efficacia retroattiva - Insussistenza - Principio favor rei - Inapplicabilità.

Massima:

In materia di accertamento induttivo il "nuovo" redditometro di cui al D.M. 24 dicembre 2012 è applicabile alla determinazione sintetica dei redditi relativi ai quattro anni d' imposta, a decorrere solo dal 2009. Pertanto, non può applicarsi il principio del favor rei in quanto l'applicazione di esso è predicabile solo con riguardo alle norme sanzionatorie e non con riguardo a norme che, come nel caso del redditometro, attengono al potere di accertamento e alla formazione della prova.

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

Testo:

RILEVATO

che:

il 2 febbraio 2011, l'Agenzia delle entrate notifico' a (------) tre avvisi di accertamento con i quali determino' sinteticamente, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 38, commi 4, 5 e 6, (cosiddetto redditometro), il reddito complessivo della stessa contribuente per i periodi d'imposta, rispettivamente, 2006 (Euro 61.315,00 a fronte di un reddito dichiarato di Euro 2.491,00), 2007 (Euro 95.164,00 a fronte di un reddito dichiarato di Euro 0,00) e 2008 (Euro 121.529,00 a fronte di un reddito dichiarato di Euro 0,00), in relazione al contenuto induttivo della disponibilita': 1) nell'anno 2006, di un immobile di proprieta' adibito a residenza principale di mq. 394 e di un altro immobile (per sei mesi) per l'acquisto del quale era stato acceso un mutuo (con rate di Euro 2.452,00), di un collaboratore familiare (per 250 ore di lavoro), oltre a incrementi patrimoniali per complessivi Euro 41.300,00; 2) nell'anno 2007, di un immobile di proprieta' adibito a residenza principale di mq. 394 e di un altro immobile di mq. 50 adibito a residenza secondaria per l'acquisto dei quali erano stati accesi mutui (con rate, rispettivamente, di Euro 9.424,00 ed Euro 4.878,00), di un'automobile a gasolio (per sei mesi)" di

un collaboratore familiare (per 250 ore di lavoro), oltre a incrementi patrimoniali per complessivi Euro 19.800,00; nell'anno 2008, di un immobile di proprieta' adibito a residenza principale di mq. 394 e di un altro immobile di mq. 50 adibito a residenza secondaria per l'acquisto dei quali erano stati accesi mutui (con rate, rispettivamente, di Euro 15.810,00 ed Euro 5.054,00), di un'automobile a gasolio (per dodici mesi) e di un collaboratore familiare (per 250 ore di lavoro);

gli avvisi di accertamento furono separatamente impugnati davanti alla Commissione tributaria provinciale di Terni (hinc anche: "CTP"), che, riuniti i ricorsi della contribuente, li accolse parzialmente;

in particolare, nell'interpretare la disposizione della tabella allegata al decreto del Ministro delle finanze 10 settembre 1992 (come sostituita dal decreto del Ministro delle finanze 19 novembre 1992) secondo cui "(p)er le residenze in proprieta' (...) gli importi sono aumentati delle rate di ammortamento degli eventuali mutui ad esse relativi. In tal caso, i rispettivi coefficienti sono ridotti di una unita'", la CTP reputo' che tale aumento/addizione delle rate di ammortamento dei mutui doveva essere operato solo dopo avere ottenuto - moltiplicando l'importo tabellare relativo alle residenze in proprieta' indicato nella tabella per il corrispondente coefficiente - il valore di cui la disponibilita' della residenza e' indicativo, senza, quindi, moltiplicare per lo stesso coefficiente le rate di ammortamento dei mutui, come aveva invece fatto l'Agenzia delle entrate negli avvisi di accertamento impugnati (nei quali le rate di ammortamento dei mutui erano state prima sommate all'importo relativo alla residenza in proprieta' e, quindi, successivamente moltiplicate anch'esse per il coefficiente);

avverso tale pronuncia, sia l'Agenzia delle entrate sia (------) proposero appello alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria (hinc anche: "CTR") che, riuniti gli appelli, accolse quello dell'Agenzia delle entrate e rigetto' quello della contribuente, con la motivazione (per quanto qui ancora rileva) che: a) "(/)'Agenzia delle Entrate ha operato secondo il criterio vigente all'epoca dell'accertamento senza che si possa sostenere che l'introduzione di altro criterio, in seguito al Decreto Ministeriale 24 dicembre 2012, comporti l'illegittimita' dell'accertamento: sia perche' e' stato espressamente previsto che il nuovo criterio si applica a decorrere dall'anno d'imposta 2009; sia perche' sotto un profilo logico la individuazione di altri elementi sintomatici di capacita' contributiva non fa venire meno necessariamente per il periodo precedente la idoneita' degli indici di cui al precedente redditometro, tanto piu' che correttamente piu' che di legittimita' dell'accertamento si dovrebbe parlare di congruita' del risultato dell'accertamento. E a ben vedere la contribuente non ha posto in discussione la obbiettiva sussistenza degli elementi di fatto tenuti presenti dall'Agenzia delle Entrate ne' la congruita' del risultato in base a quegli elementi, quanto piuttosto il piu' favorevole risultato al quale - a suo dire si perviene - utilizzando il nuovo redditometro che, pero', non puo' essere utilizzato"; b) "l'Agenzia delle Entrate ha peraltro seguito anche in concreto un metodo corretto, cosicche' risulta fondato l'appello avverso la sentenza pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale nella parte in cui ha ritenuto illegittimo sommare l'ammontare del mutuo al valore espresso dagli altri elementi, in particolare dagli immobili, prima della moltiplicazione con il coefficiente di redditivita', anziche' dopo, dal momento che della incidenza dell'ammontare del mutuo sul valore complessivo e' stato comunque tenuto conto nel momento in cui, dopo avere sommato l'ammontare del mutuo al valore espresso dagli altri elementi, si e' proceduto alla moltiplicazione con un coefficiente di

redditivita' piu' basso rispetto a quello che sarebbe stato utilizzato in mancanza di un mutuo"; c) "N'appello della contribuente e' infondato anche nella parte in cui e' diretto a conseguire l'annullamento delle sanzioni; non si versa infatti ne' in ipotesi di buona fede ne' in ipotesi di una obiettiva incertezza sulla applicazione della norma dal momento che, anche a prescindere dalle questioni circa l'applicazione del redditometro precedente o di quello introdotto dal Decreto Ministeriale 24 dicembre 2012, risulta chiaro che la contribuente nel dichiarare Euro 2.491,00 per il 2006, Euro 0,00 per il 2007 ed Euro 0,00 per l'anno 2008, non poteva non essere consapevole dei redditi realmente conseguiti";

avverso tale sentenza della CTR - depositata in segreteria il 25 ottobre 2013 e non notificata - ricorre per cassazione (------), che affida il proprio ricorso, notificato il 24 aprile/2 maggio 2014, a tre motivi;

l'Agenzia delle entrate si e' costituita al solo fine dell'eventuale partecipazione alla discussione orale.

CONSIDERATO

che:

con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (in particolare, del suo articolo 3), della L. 27 luglio 2000, n. 212 (in particolare, del suo articolo 1), del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, del Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, e dei decreti del Ministro delle finanze 10 settembre 1992 e 24 dicembre 2012, per avere la CTR escluso l'applicazione retroattiva, agli anni d'imposta 2006, 2007 e 2008 oggetto degli impugnati avvisi di accertamento, del "nuovo" piu' favorevole redditometro di cui al Decreto Ministeriale 24 dicembre 2012, emanato sulla base del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, comma 5, nel testo di tale articolo modificato dal Decreto Legge n. 78 del 2010, articolo 22;

il motivo non e' fondato;

questa Corte ha infatti piu' volte ribadito - affermando un principio che il Collegio condivide e al quale intende, percio', dare continuita' che il "nuovo" redditometro di cui al Decreto Ministeriale 24 dicembre 2012 e' applicabile alla determinazione sintetica dei redditi relativi agli anni d'imposta a decorrere solo dal 2009 (Cass., 06/10/2014, n. 21041, 06/11/2015, n. 22744, 29/01/2016, n. 1772);

tale conclusione e' imposta delle specifiche espresse disposizioni di diritto transitorio - a fronte delle quali i principi e le regole del diritto intertemporale sono, evidentemente, recessivi - dell'alinea del Decreto Legge n. 78 del 2010, articolo 22, comma 1, secondo cui le modifiche apportate da tale articolo al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, hanno "effetto per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non e' ancora scaduto alla data di entrata in vigore del presente decreto" (e, quindi, per gli

accertamenti relativi ai redditi dell'anno d'imposta 2009 e successivi) e del Decreto Ministeriale 24 dicembre 2012, articolo 5, secondo cui, conformemente alla citata disposizione di legge, "(I)e disposizioni contenute nel presente decreto si rendono applicabili alla determinazione dei redditi e dei maggiori redditi relativi agli anni d'imposta a decorrere dal 2009";

a fronte di tale specifica espressa disciplina transitoria: a) e' inconferente il principio del favor rei, invocato dalla ricorrente, in quanto l'applicazione di esso e' predicabile solo con riguardo alle norme sanzionatorie e non con riguardo a norme che, come nel caso del redditometro, attengono al potere di accertamento e alla formazione della prova (Cass., n. 21041 del 2014, n. 22744 del 2015, n. 1772 del 2016); b) e' recessivo il principio di diritto intertemporale tempus regit actum, altrimenti applicabile alle norme iprocedimentali;

con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e dei decreti del Ministro delle finanze 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992, per avere la CTR erroneamente ritenuto che - ai sensi della disposizione della tabella allegata al primo di tali decreti (come sostituita dal secondo) per cui "(p)er le residenze in proprieta' (...) gli importi sono aumentati delle rate di ammortamento degli eventuali mutui ad esse relativi. In tal caso, i rispettivi coefficienti sono ridotti di una unita'" - tali rate di ammortamento dovessero essere prima sommate all'importo tabellare relativo alla residenza in proprieta' e, quindi, successivamente moltiplicate anch'esse per il correlativo coefficiente tabellare (ridotto di un'unita'), atteso che, premesso che la ratio della disposizione citata "e' quella di individuare la valenza sintomatica di capacita' reddituale di chi si assoggetti al rimborso di un mutuo", tale indice presuntivo di reddito "e' rappresentativo della capacita' di rimborsare il mutuo nella sua entita' effettiva e non anche in misura superiore di 4 volte a tale entita'" (essendo 4 il coefficiente) e che, per i canoni di locazione delle residenze, "sostanzial(mente) equivalen(ti) quanto ad indice di capacita' di reddito", "non (e') prev(isto), nelle elaborazioni della tabella allegata al DM, alcun coefficiente di moltiplicazione";

il motivo non e' fondato;

esso pone la questione se, ai sensi della tabella allegata al Decreto Ministeriale 10 settembre 1992 - adottato in attuazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, comma 4, nel testo sostituito dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413, articolo 1, comma 1, lettera b), (secondo cui "l'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, puo', in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato. A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalita' in base alle quali l'ufficio puo' determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione agli elementi indicativi di capacita' contributiva di cui all'articolo 2, commi 2 e 3, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o piu' periodi di imposta") - al fine di determinare il reddito attribuibile al contribuente in relazione alla disponibilita' di una residenza in proprieta' acquistata accendendo un mutuo, con riguardo all'incidenza delle rate di ammortamento di

esso, si dovesse: a) addizionarle (prima) all'importo tabellare relativo alla residenza (pari, in Umbria, per quelle principali, a Euro 14,46/mq annui) e, ottenuta tale somma, moltiplicarla per il pertinente coefficiente tabellare, ridotto di un'unita' (come affermato dalla CTR); ovvero: b) moltiplicare l'importo tabellare relativo alla residenza per il coefficiente tabellare e, ottenuto tale prodotto, addizionare (dopo) le rate di ammortamento del mutuo (come sostenuto dalla ricorrente);

posta l'evidente diversita' del risultato dell'applicazione dei due metodi (in base al secondo le rate di ammortamento del mutuo inciderebbero in misura pari al loro ammontare mentre in base al primo inciderebbero in misura pari a quattro volte lo stesso ammontare), al fine di decidere la questione sollevata con il motivo e' necessario esaminare il meccanismo del "vecchio" redditometro;

dopo la generale previsione che "la disponibilita' di beni e servizi (...) descritti nella tabella allegata (..) e' valutata ai fini della determinazione sintetica del reddito complessivo netto delle persone fisiche ai sensi dell'articolo 38, comma 4", del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 (articolo 1, comma 1), riguardo alle modalita' di tale valutazione, il Decreto Ministeriale 10 settembre 1992, articolo 3, stabiliva che: a) la disponibilita' dei suddetti beni e servizi, per il relativo periodo d'imposta, "e' indicativa (...) di un valore" (comma 1); b) tale valore si otteneva nel modo che segue: b.1) anzitutto, "(s)i considerano gli importi relativi a ciascun bene o servizio disponibile, quali si ricavano dalla tabella" (comma 2);

b.2) "(s)i procede successivamente alla moltiplicazione di ciascun importo per il rispettivo coefficiente indicato nella tabella" (comma 3);

b.3) "(i) valori cosi' ottenuti sono sommati" secondo il criterio indicato nel comma 4; b.4) "(l)a somma cosi' ottenuta costituisce il va/ore di cui al comma 1" (comma 6); b.5) "(a) tale valore devono essere aggiunti l'eventuale quota relativa ad incrementi patrimoniali determinata ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 38, comma 5, anche con riguardo all'acquisto dei beni di cui al comma 1" (comma 7);

con riguardo, in particolare, al "valore" della disponibilita' del bene "residenze principali in proprieta'", la tabella allegata al Decreto Ministeriale 10 settembre 1992 stabiliva: a) l'"importo" di Euro 14,46/mq annui (in Umbria) e il "coefficiente" "5" (punto 6.2, rispettivamente, prima e seconda colonna); b) nel caso di acquisto accendendo un mutuo, come si e' visto, che "(p)er le residenze in proprieta' (...) gli importi sono aumentati delle rate di ammortamento degli eventuali mutui ad esse relativi. In tal caso, i rispettivi coefficienti sono ridotti di una unita'" (quindi, nella specie, a 4);

da tali disposizioni, risulta che il Decreto Ministeriale 10 settembre 1992 e la tabella a esso allegata utilizzano costantemente il termine "importi" per indicare gli ammontari relativi a ciascun bene o servizio ricavabili dalla tabella (nel caso delle residenze principali in proprieta' in Umbria, Euro 14,46/mq) e non ancora moltiplicati per i rispettivi coefficienti (decreto, articolo 3, comma 2 e, per quanto qui piu' specificamente interessa, punto 6.2, prima colonna, della tabella) e il termine "valori" per indicare i prodotti di tali moltiplicazioni (decreto, articolo 3, comma 4);

alla luce di cio', gia' dalla lettera delle previsioni citate emerge con immediatezza la correttezza dell'interpretazione della CTR, atteso che - ai sensi dell'invocata disposizione della tabella secondo cui "(p)er le residenze in proprieta' (...) gli importi sono aumentati delle rate di ammortamento degli eventuali mutui ad esse relativi. In tal caso, i rispettivi coefficienti sono ridotti di una unita'" - le rate di ammortamento dei mutui dovevano essere addizionate non ai "valori" (cioe' ai prodotti delle moltiplicazioni degli importi relativi alle residenze in proprieta' per i rispettivi coefficienti) ma agli "importi" ("gli importi sono aumentati") e, quindi, a quegli ammontari, relativi a ciascun bene/residenza in proprieta' e ricavabili dalla tabella (e pari, per le residenze principali in proprieta' in Umbria, a Euro 14,46/mq) che, nel linguaggio utilizzato dal decreto e dalla tabella stessa, non erano stati ancora moltiplicati per i coefficienti relativi alle residenze;

pertanto, il tenore letterale del Decreto Ministeriale 10 settembre 1992 e della tabella a esso allegata depone univocamente nel senso correttamente fatto proprio dalla CTR - che le rate di ammortamento dei mutui dovevano essere prima addizionate all'importo tabellare relativo alle residenze principali in proprieta' (pari, in Umbria, a Euro 14,46/mq annui) e poi, ottenuta tale somma, moltiplicate anch'esse per il coefficiente tabellare, ridotto di un'unita', 4;

con tale diminuzione del coefficiente, il Decreto Ministeriale 10 settembre 1992, al fine di tenere conto dell'incidenza delle rate di ammortamento del mutuo sul valore delle residenze in proprieta', ha ridotto anche la moltiplicazione degli importi tabellari relativi a tali residenze;

contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, la tabella allegata al Decreto Ministeriale 10 settembre 1992 prevedeva che anche i canoni di locazione delle residenze fossero moltiplicati per i rispettivi coefficenti, come risulta evidente, alla luce di quanto chiarito in ordine al meccanismo del "vecchio" redditometro: sia dal punto 6.6, secondo cui, per le residenze principali e secondarie in locazione non stagionale, valevano "gli stessi importi delle residenze in proprieta' aumentati del canone di locazione" (prima colonna), somma che andava poi moltiplicata per i coefficienti 3 (per le residenze principali) e 4 (per le residenze secondarie) indicati nella seconda colonna; sia dal punto 6.7, secondo cui, per le residenze secondarie in locazione stagionale, "L'importo e' costituito dall'ammontare del canone di locazione" (prima colonna), da moltiplicare per il coefficiente 6 (seconda colonna);

la predetta disciplina dell'incidenza delle rate di ammortamento del mutuo (e dei canoni di locazione) sulla determinazione del reddito attribuibile al contribuente si inserisce, in effetti, nel contesto della struttura del "vecchio" redditometro, il quale, come emerge dal meccanismo sopra esposto, diversamente dal "nuovo" redditometro (di cui al Decreto Ministeriale 24 dicembre 2012 e, poi, al Decreto Ministeriale 16 settembre 2015, adottati in attuazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, comma 5, nel testo sostituito dal Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78, articolo 22, comma 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122) - strumento che e' stato innovativamente fondato sulla spesa sostenuta dal contribuente per l'acquisizione dei beni e dei servizi e per il relativo mantenimento (articolo 1, comma 2) - era basato sulla disponibilita' di alcuni beni e servizi, considerata indicativa di capacita' contributiva, la quale, ai fini della determinazione sintetica del

reddito, era valutata, con un strumento matematico-statistico, correlando a ciascun bene e servizio un importo e un coefficiente;

all'interpretazione qui seguita non si oppone il consolidato principio della giurisprudenza di questa Corte secondo cui, "qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali ed il contribuente deduca e dimostri che tale spesa sia giustificata dall'accensione di un mutuo ultrannuale, il mutuo medesimo non esclude ma diluisce la capacita' contributiva; ne consegue che deve essere detratto dalla spesa accertata (ed imputata a reddito) il capitale mutuato, ma ad essa vanno, invece, aggiunti, per ogni annualita', i ratei di mutuo maturati e versati" (Cass., 20/04/2012, n. 6220, 24/02/2017, n. 4797, 20/07/2018, n. 19371, 17/07/2019, n. 19192" 27/05/2020, n. 9905; in senso analogo, Cass., 03/12/2010, n. 24597);

tale principio, infatti: a) per un aspetto, si riferisce al danaro preso a mutuo e alla sua incidenza sulla determinazione sintetica del reddito in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, cioe' a un profilo estraneo alla presente controversia; b) per l'altro aspetto, la' dove fa riferimento alle rate di ammortamento del mutuo, affermando la necessita' che esse siano "aggiunt(e)" alla "spesa accertata", lascia impregiudicata la questione - qui decisa - se tale addizione debba essere effettuata prima o dopo la moltiplicazione per il coefficiente tabellare;

con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997 (in particolare, del primo periodo di tale decreto, articolo 3, comma 2, secondo cui, "(s)alva diversa disposizione di legge, nessuno puo' essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo la legge posteriore, non costituisce violazione punibile"), della L. n. 212 del 2000 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, per avere la CTR affermato l'assoggettabilita' a sanzioni della stessa ricorrente, nonostante che - poiche' in base al "nuovo" redditometro non sarebbe risultato alcuno scostamento tra il reddito dichiarato e quello accertabile sinteticamente e, quindi, alcun recupero di imposta - il fatto sanzionato con gli avvisi di accertamento impugnati non costituisse piu' violazione punibile;

il motivo non e' fondato;

si e' infatti gia' chiarito, nell'esaminare il primo motivo, che il principio del favor rei, sancito dal Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 3, comma 2, primo periodo, e invocato dalla ricorrente, e' inconferente con riguardo al redditometro, giacche' tale strumento attiene al potere di accertamento e alla formazione della prova, piani rispetto ai quali l'applicazione dello stesso principio non e' predicabile;

il ricorso deve, pertanto, essere rigettato;

le spese del giudizio di legittimita' seguono la soccombenza, ai sensi dell'articolo 91 c.p.c., comma 1 e sono liquidate come indicato in dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimita', che liquida in Euro 4.100,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1-quater, - comma inserito dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, articolo 1, comma 17 - si da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale a norma del suddetto articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza