Sentenza del 24/04/2018 n. 10037 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RITENUTO IN FATTO

1. C.U.I. ha proposto ricorso per cassazione, affidato a undici motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (in seguito: CTR), indicata in epigrafe, che - in controversia avente ad oggetto l'impugnazione degli avvisi di accertamento del 2009 per maggiore IRPEF ed addizionale regionale (oltre a sanzioni e interessi), in relazione agli anni d'imposta 2004 e 2005, emessi ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38 e del D.M. 10 settembre 1992 (c.d. accertamento sintetico con redditometro) ha confermato la sentenza di primo grado, sfavorevole al contribuente.

In particolare, il giudice d'appello, respinta l'eccezione d'illegittimità costituzionale delle norme sull'accertamento sintetico, ha riconosciuto la correttezza dell'operato dell'Ufficio nella ricostruzione dei redditi del contribuente ed ha escluso che questi abbia fornito la prova che il maggior reddito recuperato a tassazione dall'Amministrazione finanziaria non fosse assoggettabile a imposta.

Il ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

CONSIDERATO IN DIRITTO

0. Preliminarmente occorre prendere posizione sull'eccezione d'improcedibilità del ricorso, ex art. 369 c.p.c., sollevata dall'Ufficio, per l'omesso deposito, da parte del ricorrente, della richiesta, alla cancelleria del giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata, di trasmissione del fascicolo d'ufficio alla cancelleria della Corte di cassazione.

0.1. L'eccezione è infondata in forza del principio, espresso da questa Corte, cui si aderisce, in base al quale l'omessa produzione e la mancata richiesta di trasmissione del fascicolo d'ufficio è causa d'improcedibilità del ricorso per cassazione soltanto nell'ipotesi in cui l'esame del fascicolo delle precedenti fasi sia veramente necessario ai fini della risoluzione delle questioni proposte nel ricorso stesso (Cass. sez. un. 21/09/2006, n. 20316; Cass. 4/09/2013, n. 20265), evenienza, quest'ultima, nella specie, non verificatasi.

1. Primo motivo: "Dell'illegittimità della sentenza della Commissione Tributaria Regionale per l'incostituzionalità dell'accertamento sintetico. Dell'illegittimità costituzionale del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, commi 4 e seguenti, e del D.M. 10 settembre 1992 con riguardo agli artt. 23, 24 e

53 Cost." Il ricorrente denuncia l'illegittimità costituzionale dell'accertamento sintetico mediante redditometro che attribuirebbe all'Amministrazione finanziaria poteri normativi idonei ad incidere sulla base imponibile dei contribuenti, in violazione della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.

Ancora, egli prospetta la violazione dell'art. 24 Cost., che riconosce il diritto di difesa, e dell'art. 53 Cost., in tema di concorso alla spesa pubblica in ragione della capacità contributiva, da parte del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 6, che, secondo la prospettazione difensiva, ridurrebbe eccessivamente i mezzi di prova contraria di cui il contribuente potrebbe avvalersi rispetto allo strumento accertativo sintetico.

2. Secondo motivo: "Omessa pronuncia - Nullità della sentenza o del procedimento in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. La mancanza dei presupposti di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4".

Il ricorrente lamenta che i giudici di merito hanno omesso di pronunciarsi sulla sua eccezione di carenza dei presupposti di cui all'art. 38, comma 4, cit. (incongruità dei redditi per due o più periodi di imposta; scostamento di un quarto del reddito dichiarato) per procedere all'accertamento sintetico.

3. Terzo motivo: "Omessa pronuncia - Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 e degli artt. 100 e 112, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La mancanza dei presupposti di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4".

Il mezzo sussume sotto una diversa qualificazione giuridica il rilievo critico di cui al secondo motivo.

4. Quarto motivo: "Omessa e/o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (la mancanza dei presupposti di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4,), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5".

Il mezzo sussume sotto una diversa qualificazione giuridica il rilievo critico di cui al secondo e al terzo motivo.

5. Quinto motivo: "Omessa pronuncia - Nullità della sentenza o del procedimento in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, Erronea applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4 e seguenti e del D.M. 10 settembre 1992.".

Si deduce l'omessa pronuncia sulla questione, prospettata dal ricorrente nel giudizio di merito, secondo cui l'Amministrazione finanziaria non avrebbe acquisito alcun elemento idoneo a corroborare le risultanze della ricostruzione sintetica (presuntiva) del reddito del contribuente.

6. Sesto motivo: "Omessa pronuncia - Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, e degli artt. 100 e 112, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Erronea applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4 e seguenti e del D.M. 10 settembre 1992.".

Il mezzo sussume sotto una diversa qualificazione giuridica il rilievo critico di cui al quinto motivo.

7. Settimo motivo: "Omessa e/o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (erronea applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4 e seguenti, e del D.M. 10 settembre 1992), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5".

Il mezzo sussume sotto una diversa qualificazione giuridica il rilievo critico di cui al quinto e al sesto motivo.

8. Ottavo motivo: "Dell'illegittimità della sentenza della Commissione Tributaria Regionale per violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, commi 4 e seguenti, e del D.M. 10 settembre 1992, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Dell'erroneo inquadramento della fattispecie di acquisto di quote societarie da parte del ricorrente ai fini dell'applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, commi 4 e seguenti, e del D.M. 10 settembre 1992.".

Il ricorrente censura la sentenza impugnata per avere erroneamente affermato che egli non abbia fornito alcuna prova che: "l'acquisto delle quote societarie, sia avvenuto attraverso una compensazione di crediti vantati nei confronti della società Starfin Srl per "finanziamento soci infruttifero", senza alcuna variazione della sua consistenza patrimoniale.", non essendo stata, a tale fine, ritenuta sufficiente la produzione di una scheda contabile.

Obietta, infatti, che detta compensazione emergerebbe, oltre che dalla scheda contabile della Starfin Srl, da una scrittura privata tra le parti della cessione e dalla copia conforme del libro giornale della società cedente.

9. Nono motivo: "Omessa pronuncia - Nullità della sentenza o del procedimento in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, Della mancata considerazione delle disponibilità finanziarie del contribuente.".

Si fa valere l'omessa pronuncia della sentenza impugnata sulla questione, che il contribuente assume di avere tempestivamente sollevato nel giudizio di merito, secondo cui l'Ufficio impositore: "non si è mai mostrato realmente aperto a cooperare attivamente ed a valutare e ponderare le motivazioni fornite dall'odierno ricorrente (fin dalla formulazione dei questionari sino all'esito negativo dell'istanza di autotutela), arrivando a sostenere maggiori ricavi "non dichiarati" (alla stregua del peggior evasore fiscale) quasi triplicati rispetto a quanto dichiarato." (cfr. pagg. 31-32 del ricorso).

10. Decimo motivo: "Omessa pronuncia - Violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, e degli artt. 100 e 112 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Della mancata considerazione delle disponibilità finanziarie del contribuente.".

Il mezzo sussume sotto una diversa qualificazione giuridica il rilievo critico di cui al nono motivo.

11. Undicesimo motivo: "Omessa e/o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (mancata considerazione delle disponibilità finanziarie dei contribuente)

in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5".

Il mezzo sussume sotto una diversa qualificazione giuridica il rilievo critico di cui al nono e al decimo motivo.

12. Il primo motivo è infondato.

Si appalesa, infatti, manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale delle norme sull'accertamento sintetico (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38 e D.M. 10 settembre 1992) che, nell'ottica difensiva del ricorrente, violerebbero, in primo luogo, la riserva di legge dell'art. 23 Cost., demandando all'Amministrazione finanziaria il potere di creare un nuovo sistema di determinazione della base imponibile.

S'intende dare continuità al consolidato indirizzo della Corte, secondo cui l'art. 38 cit., nella formulazione vigente all'epoca degli accertamenti (anno 2009), prevedeva la possibilità dell'emanazione di decreti ministeriali volti a disciplinare la valutazione, in concreto, dei beni del contribuente, nel momento in cui l'Ufficio esaminava la sua dichiarazione per verificarne l'attendibilità, con riferimento alla capacità contributiva.

Detti decreti ministeriali, quindi, assolvono ad una funzione meramente accertativa e probatoria, non hanno natura sostanziale poichè non contengono norme per la determinazione del reddito (Cass. 19/04/2013, n. 9539).

Il che esclude, alla radice, l'ipotizzata lesione dell'art. 23 Cost. che riserva alla legge la facoltà d'imporre (per quanto qui interessa) prestazioni patrimoniali.

Infondato è anche l'ulteriore rilievo d'illegittimità costituzionale dell'art. 38 cit., per violazione degli artt. 24, 53 Cost., perchè l'unica prova contraria a disposizione del contribuente, per contrastare lo strumento dell'accertamento sintetico nelle mani dell'Amministrazione, consisterebbe nella dimostrazione che il maggiore reddito (presuntivamente determinato) è costituito da redditi esenti o soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

Vale a dissolvere un simile dubbio di tenuta costituzionale dello strumento del redditometro, quale conseguenza di un'ipotizzata - ma, in realtà, insussistente - limitazione dei poteri probatori e difensivi in capo a chi è sottoposto a verifica fiscale, il condivisibile arresto nomofilattico (Cass. 19/10/2016, n. 21142) secondo cui: "Invero, l'accertamento del reddito con metodo sintetico non impedisce al contribuente di dimostrare, attraverso idonea documentazione, oltre 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 di imposta, anche che, più in generale, il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore (cfr. sez. 5, n. 20588 del 2005);".

13. Il secondo, terzo, quinto, sesto, nono e decimo motivo, da esaminare congiuntamente per comodità di trattazione, perchè attinenti al vizio di "omessa pronuncia", sono inammissibili per difetto d'autosufficienza.

Come già statuito da questa Corte, invero, affinchè possa utilmente dedursi in sede di legittimità il vizio di omessa pronuncia è necessario, da un lato, che al giudice di merito fossero state rivolte

una domanda o un'eccezione autonomamente apprezzabili e, dall'altro, che tali domande o eccezioni siano state riportate, puntualmente, nei loro termini esatti, nel ricorso per cassazione, per il principio d'autosufficienza, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo nel quale le une e le altre erano state proposte, onde consentire al giudice di verificarne, in primo luogo, la ritualità e la tempestività, e, in secondo luogo, la decisività (Cass. 18/12/2014, n. 26850).

Nel caso in esame tali essenziali vincoli di forma sono stati disattesi dal contribuente che si è limitato ad indicare (inammissibilmente), in modo non puntuale, le pagine degli atti difensivi del giudizio di merito in cui egli avrebbe proposto le questioni, ciò che impedisce alla Corte di valutare le censure enunciate nei motivi di ricorso.

14. Il quarto, settimo e undicesimo motivo sono inammissibili sotto diversi profili.

14.1. Questo gruppo di doglianze, proposte in subordine rispetto al vizio di "omessa pronuncia" (oggetto dei motivi di ricorso esaminati sub 13), innanzitutto, appare ontologicamente incompatibile con la censura principale ("omessa pronuncia"), non potendosi, già in astratto, concepire la coesistenza della mancanza dell'intero impianto motivazionale (vizio di omessa pronuncia) e di una mera lacuna della trama argomentativa (vizio di motivazione).

In secondo luogo, tali censure sono prive d'autosufficienza nel senso sopra indicato (p. 13).

Inoltre, come si evince dal tenore letterale della rubrica del quarto e del settimo motivo, si fa valere, in sostanza, la violazione di norme di diritto, configurata, questa volta, in modo inammissibile, sotto le sembianze del difetto motivazionale.

L'undicesimo motivo, infine, definisce come "fatto controverso e decisivo per il giudizio" una circostanza negativa ("la mancata considerazione delle disponibilità finanziarie del contribuente") assolutamente generica, nonchè estranea al thema decidendum.

15. L'ottavo motivo è inammissibile.

Il ricorrente sollecita la Corte ad una nuova valutazione delle risultanze istruttorie (in relazione al profilo dell'asserito acquisto di quote societarie verso la compensazione di un credito per "finanziamento soci"), ed introduce questioni di fatto - certamente estranee alla dedotta violazione di legge - la cui cognizione, sottratta al controllo di legittimità, è insindacabilmente riservata al giudice di merito.

16. Ne consegue il rigetto del ricorso.

17. Le spese processuali seguono la soccombenza.

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali che liquida in Euro 7.000,00 a titolo di compenso, oltre al 15% sul compenso, a titolo di rimborso forfetario delle spese generali, e alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 13 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 24 aprile 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza