Sentenza del 20/07/2018 n. 19371 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza del 24.2.2014 la Commissione Tributaria Regionale della Puglia ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 76/24/2012 della Commissione Tributaria Provinciale di Bari, che aveva accolto il ricorso, proposto da F.V. contro avvisi di accertamento IRPEF, annualità 2005, 2006, 2007, 2008 con cui era stato accertato un maggior reddito sinteticamente ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, in relazione all'acquisto, nel 2009, di immobile della di lui figlia, a cui il contribuente aveva contribuito con l'esborso della somma di Euro 406.400,00.

Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione il contribuente affidato ad otto motivi.

Con il primo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 38 e 32 e della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 2".

Con il secondo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e della L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 4".

Con il terzo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, "nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 2".

Con il quarto motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38 e dell'art. 2697 c.c.".

Con il quinto motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38 e dell'art. 2697 c.c.. Nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c.".

Con il sesto motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 38 e 42. Nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c.".

Con il settimo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, "nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 99 e 112 c.p.c.".

Con l'ottavo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, "violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c.. Nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 2".

L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso, deducendo l'inammissibilità ed infondatezza dei ricorso principale.

Il contribuente ha, altresì, illustrato le proprie ragioni con memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1.1. E' infondato il primo motivo di ricorso, con cui si lamenta che la CTR avrebbe confermato la legittimità degli avvisi di accertamento impugnati, mediante i quali era stato sinteticamente il reddito ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4 e segg., sebbene prima degli avvisi non fosse stato instaurato dall'Ufficio alcun contraddittorio, tranne la notifica di un questionario ai sensi dell'art. 32 cit..

1.2. In tema di imposte dirette, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 4 (nel testo originario, applicabile ratione temporis), consente la rettifica con metodo sintetico delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche previa "determinazione analitica" del reddito complessivo, espressione che indica non un provvedimento amministrativo d'imposizione tributaria che funga da atto presupposto necessario dell'avviso di accertamento sintetico - e neppure la previa contestazione delle singole componenti la dichiarazione sì da evidenziare la necessità di rettifica -, ma soltanto un atto, anche meramente privato, quale è la dichiarazione tributaria dei contribuente, per sua natura analitica, che abbia struttura e funzione anche di atto istruttorio nel procedimento amministrativo di accertamento sintetico (cfr. Cass. n. 1908/2007).

1.3. La nuova disciplina del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 22, conv. con modif. dalla L. n. 122 del 2010 (cd. manovra correttiva), che ha modificato la disciplina dell'accertamento sintetico e del redditometro, contenuta del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, commi 4 e segg., anche mediante la previsione dei contraddittorio obbligatorio, dispiega, infatti, la propria efficacia solo a partire dagli accertamenti relativi ai redditi del periodo d'imposta 2009, mentre, per i periodi precedenti ancora accertabili, come nel caso in esame, per accertamento sintetico e redditometro continuano ad essere applicati sulla base del testo dell'art. 38 antecedente alle modifiche.

1.4. Ne consegue che la riforma in questione non poteva essere applicata anche agli avvisi di accertamento impugnati.

2.1. E' fondato il secondo motivo di ricorso con cui si censura la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, relativamente a quanto affermato dalla CTR circa l'inammissibilità della produzione documentale dei ricorrenti in quanto tardiva.

2.2. Il Collegio osserva che la disposizione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, in forza della quale la CTR ha affermato l'inutilizzabilità in giudizio degli atti e documenti che non erano stati tempestivamente esibiti in ottemperanza agli inviti dell'ufficio, costituisce disposizione che deroga, come è stato già affermato da questa Corte, ai principi di cui agli artt. 24 e 53 Cost. e deve essere dunque applicata in modo da non comprimere il diritto alla difesa e non obbligare il

contribuente a pagamenti non dovuti (cfr. Cass. 20487/2013, che si richiama a quanto affermato da Cass. S.U. n. 45/2000).

2.3. Occorre quindi che il comportamento del contribuente sia idoneo a far fondatamente dubitare della genuinità di documenti che affiorino soltanto in seguito, ed inoltre sia meritevole di sanzione per la violazione dell'obbligo di leale collaborazione con il fisco; questa considerazione induce ad un'interpretazione rigorosa del termine "invito", contenuto nella norma, occorrendo che tale invito sia specifico e puntuale, oltre che accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della mancata ottemperanza (cfr. Cass. 11765/2014).

2.4. Ne consegue che, in caso di mancato rispetto della suddetta sequenza procedimentale (la prova della cui compiuta realizzazione incombe sull'Amministrazione), non è invocabile la sanzione dell'inutilizzabilità della documentazione esibita dal contribuente solo con l'introduzione del processo tributario: si ha difatti riguardo ad obblighi d'informazione espressione del medesimo principio di lealtà, il quale deve connotare - come si evince dagli artt. 6 e 10 dello Statuto dei Diritti del Contribuente - l'azione dell'Ufficio.

2.5. La censura si rivela allora fondata, in quanto la CTR non ha dato conto del compiuto verificarsi della fattispecie alla quale il legislatore correla la decadenza, essendosi limitata a dichiarare tardiva la documentazione prodotta dal contribuente all'atto della costituzione in giudizio in primo grado risultando, tuttavia, al contempo prova che l'invito dell'Agenzia delle Entrate, trasmesso al contribuente, fosse finalizzato esclusivamente ad accertare la "capacità contributiva per l'anno di imposta 2007", e non anche per le altre annualità oggetto di accertamento (2005, 2006 e 2008).

3. L'accoglimento della censura determina l'assorbimento del terzo motivo, che concerne la dedotta dichiarazione d'ufficio, da parte della CTR, circa l'inutilizzabilità della suddetta documentazione.

4. E' parimenti fondato il quarto motivo di ricorso con cui si lamenta che la CTR abbia erroneamente sostenuto che, ai fini del superamento della presunzione, sarebbe stato necessario provare non solo l'esistenza delle risorse (redditi esenti e disponibilità finanziarie) sufficienti a giustificare le spese contestate al contribuente, ma anche "il loro effettivo impiego indirizzato al sostenimento della relativa spesa".

3.2. Occorre infatti considerare che in tema di accertamento cd. sintetico, ove il contribuente deduca, come nella specie, che la spesa effettuata deriva dalla percezione di ulteriori redditi di cui ha goduto il proprio nucleo familiare, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 6 (applicabile ratione temporis), è onerato della prova contraria in ordine alla disponibilità di detti redditi ed all'entità degli stessi ed alla durata del possesso, sicchè, sebbene non debba dimostrarne l'utilizzo per sostenere le spese contestate, è tenuto a produrre documenti dai quali emergano elementi sintomatici del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere (cfr. Cass. n. 1510/2017).

3.3. Alla luce delle superiori premesse la sentenza impugnata risulta affetta dal denunciato vizio, avendo la CTR erroneamente affermato che il ricorrente non aveva fornito "alcuna prova certa...

relativamente all'utilizzazione di tali somme per l'acquisto di immobiliare di cui trattasi".

4. Ne consegue che risulta assorbito l'esame del quinto e dell'ottavo motivo di ricorso, con cui si lamentano la nullità della sentenza impugnata e la violazione di legge, in cui sarebbe incorsa la CTR, laddove aveva ritenuto non assolto l'onere probatorio a carico del contribuente circa la disponibilità e l'utilizzo delle somme per realizzare l'incremento patrimoniale in questione sebbene l'Ufficio, nell'atto di appello, avesse espressamente riconosciuto ex art. 115 c.p.c., che "nei saldo finale del 31/12/2006 si può riscontrare l'effettiva giacenza di una somma di denaro sul conto corrente poi effettivamente utilizzato per il pagamento parziale dell'acquisto immobiliare sulla base dell'accertamento".

5.1. Va accolto il sesto motivo di ricorso, con cui si censura la sentenza impugnata nella parte in cui si afferma che il contribuente non aveva neppure dato prova della disponibilità di risorse sufficienti al pagamento mensile del mutuo contratto per un importo pari ad Euro 150.000,00 a fronte di redditi complessivi dichiarati annualmente mediamente dell'ordine di Euro 15.000,00.

5.2. Si lamenta, in primo luogo, che la CTR abbia raggiunto tali conclusioni "pur in assenza di motivazione dell'avviso di accertamento che postuli un maggior reddito presunto (anche) in forza dell'accollo del mutuo".

5.3. Orbene, nei processo tributario di appello la novità della domanda deve essere verificata in stretto riferimento alla pretesa effettivamente avanzata nell'atto impositivo impugnato e, quindi, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, poichè il processo tributario, in quanto rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo, è strutturato come un giudizio di impugnazione del provvedimento stesso, nel quale l'Ufficio assume la veste di attore in senso sostanziale, e la sua pretesa è quella risultante dall'atto impugnato, sia per quanto riguarda il petitum sia per quanto riguarda la causa petendi.

5.4. La Commissione Regionale risulta quindi aver erroneamente esaminato questione che costituiva domanda nuova, dal momento che erano stati mutati i termini della contestazione con motivi e circostanze diversi da quelli contenuti nell'atto di accertamento (ritualmente trascritto in ricorso, in ossequio ai principio dell'autosufficienza).

5.5. La censura è altresì fondata sui rilievo che non costituisce manifestazione di capacità contributiva presunta l'accensione di un mutuo, quanto la restituzione delle singole rate di mutuo.

5.6. In tema di accertamento delle imposte sui redditi, 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, come nella specie, il mutuo medesimo non esclude, infatti, ma diluisce la capacità contributiva; ne consegue che deve essere detratto dalla spesa accertata (ed imputata a reddito) il capitale mutuato, dovendo piuttosto ad essa sommarsi, per ogni annualità, i ratei di mutuo maturati e versati (cfr. Cass. nn. 4797/2017, 24597/2010).

5.7. Non risultano quindi conformi ai principi illustrati le affermazioni della CTR dianzi trascritte atteso che l'accollo del mutuo, da parte del contribuente, al fine di procedere all'acquisto immobiliare di cui si discute non può ritenersi circostanza idonea ex se a dimostrare la sussistenza di disponibilità reddituale, non dichiarata, del contribuente.

6. All'accoglimento del sesto motivo di ricorso consegue l'assorbimento del settimo motivo di ricorso, proposto in via subordinata rispetto al sesto motivo di ricorso.

7. Sulla base di tutte le considerazioni che precedono il ricorso va accolto limitatamente al secondo, quarto e sesto motivo di ricorso, assorbiti il terzo, quinto, settimo ed ottavo motivo di ricorso e respinto il primo motivo di ricorso.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo, quarto e sesto motivo di ricorso, assorbiti il terzo, quinto, settimo ed ottavo motivo di ricorso e respinto il primo motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria della Puglia, in diversa composizione, che provvederà a regolare anche le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il 26 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 20 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza