Sentenza del 23/01/2019 n. 1761 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 313/02/2010, depositata il 28.12.2010 dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, Sez. Staccata di Messina.

Ha riferito che a T.B. era stato notificato avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 1996, con il quale, rideterminandosi sinteticamente un maggior reddito imponibile, erano richieste maggiori imposte ai fini Irpef, Ilor e contributi sanitari.

L'accertamento era stato eseguito con metodo sintetico del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 38, comma 4, sulla base del rilevato conseguimento di incrementi patrimoniali, generati dall'acquisto di un cespite immobiliare e di una autovettura, a fronte dei modesti redditi dichiarati (vecchie Lire 5.214.000).

La contribuente aveva proposto ricorso, affermando che era nubile e convivente con i propri genitori, titolari di redditi d'impresa e redditi di fabbricati, che le avrebbero attribuito l'unità immobiliare e l'autovettura. Il giudice di primo grado aveva accolto il ricorso con sentenza depositata il 6.02.2006. L'appello avverso la predetta pronuncia era stato rigettato dalla Commissione Tributaria Regionale con la sentenza ora impugnata.

L'Agenzia censura la sentenza con due motivi:

con il primo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, avendo erroneamente considerato i giudici regionali i coefficienti applicabili a determinate categorie professionali;

con il secondo per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, commi 1 e 3, dell'art. 2729 c.c., dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver violato i principi relativi alla distribuzione dell'onere della prova.

In conclusione ha chiesto la cassazione della sentenza, con ogni conseguente statuizione.

L'intimata, nonostante la rituale notifica del ricorso, non si è costituita.

Alla pubblica udienza del 17 settembre 2018, dopo la discussione, il P.G. e le parti presenti hanno concluso. La causa è stata trattenuta in decisione.

Motivi della decisione

I motivi, che possono essere trattati unitariamente perchè con essi si contesta la motivazione complessiva su cui regge la decisione impugnata, sono fondati e trovano accoglimento.

L'Agenzia si duole innanzitutto dell'errore in cui sarebbe incorso il giudice regionale in ordine allo strumento d'accertamento utilizzato dalla Amministrazione, evidenziando che l'accertamento sintetico del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 38, comma 4, utilizzato dall'Ufficio nel caso di specie, sarebbe stato confuso con il ricorso ai coefficienti applicabili al reddito d'impresa e di lavoro autonomo. Censura inoltre il malgoverno delle prove e, prima ancora, l'erronea applicazione dei principi sulla prova presuntiva.

La sentenza in sintesi ha ritenuto che la questione centrale della controversia fosse "la verifica....dei criteri e dell'attendibilità della procedura di accertamento presuntivo del reddito imponibile,...applicando i coefficienti di congruità sulla base degli indicatori presuntivi di reddito di cui al D.P.C.M. 10 settembre 1992 e D.P.C.M. 19 novembre 1992....", affermando che la valida applicazione del metodo presuntivo implica il diritto alla prova contraria da parte del contribuente per l'implicito livello di imprecisione dello strumento adottato. Ha concluso con l'accoglimento delle ragioni della contribuente sull'assunto che "pare lecito ritenere che i parametri utilizzati si possono dimostrare incerti ed inattendibili quando non si tratta di reddito occultato, non avendo la contribuente una effettiva propria capacità di produrre reddito imponibile, stante lo stato di figlia ancora in carico della famiglia che provvedeva alle sue spese di mantenimento.".

La motivazione della sentenza in realtà non erra nella individuazione del metodo di accertamento applicato dall'Ufficio, poichè sono gli stessi D.P.C.M., ai fini della determinazione sintetica del reddito derivante dalla disponibilità di taluni beni e servizi, a richiamare espressamente del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4 (cfr. il preambolo dei decreti ministeriali); la pronuncia tuttavia incorre nella violazione di legge in merito alla ricostruzione dell'istituto con riferimento al governo delle prove presuntive.

Ciò premesso, al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4, così recita "l'Ufficio....può 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 è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile".

Sulla configurabilità della prova contraria la giurisprudenza di questa Corte è intervenuta ripetutamente, perimetrandone l'area. Innanzitutto per chiarire il significato da attribuire alle fonti reddituali cui il contribuente può ricorrere per contraddire l'accertamento fiscale, identificando oltre che le caratteristiche temporali, dovendosi trattare di redditi percepiti in un periodo d'imposta diverso, la natura dei medesimi, in particolare quelli esenti e quelli soggetti a ritenuta alla fonte.

A tal fine, con il rigore interpretativo necessario ad evitare aperture indefinite alla prova (a fronte della circostanza che la rilevazione di una capacità di spesa incoerente con i redditi dichiarati è indice già circoscritto di redditi occultati), si è affermato che qualora l'Ufficio determini

sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la prova documentale contraria ammessa per il contribuente dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 6, - ratione temporis vigente - non riguarda la disponibilità in sè di redditi esenti o di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ma anche l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso, che costituiscono circostanze sintomatiche del fatto che la spesa contestata sia stata sostenuta proprio con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta (cfr. sent. n. 25104/2014; 6813/2009; 14885/2015; 22944/2015; 1332/2016; 1510/2017).

Questa Corte peraltro ha altrettanto significativamente interpretato la norma senza limitarsi al dato letterale dell'art. 38 cit., rilevando che la prova contraria possa trovare ingresso mediante indicatori che, a monte, escludano la stessa disponibilità di reddito non dichiarato nonostante l'incremento patrimoniale conseguito. In particolare si è affermato che per l'ipotesi di accertamento del reddito con metodo sintetico è ammessa la prova contraria da parte del contribuente, che può consistere anche nella dimostrazione che i beni o gli importi contestati quali indici di capacità contributiva non siano effettivamente entrati nella sua disponibilità, in quanto derivanti da un atto simulato, che non ne implica la corrispondente e reale disponibilità economica (cfr. Cass., sent. n. 21442/2014). A tal fine l'atto dissimulato che ordinariamente può invocarsi è quello di liberalità, di donazione o comunque a causa gratuita. Questo orientamento, condivisibile perchè concilia comunque il riconoscimento di forme di accertamento presuntivo del reddito con il principio, immanente, della capacità contributiva prescritto dall'art. 53 Cost., trovava già ingresso nella giurisprudenza meno recente. Si affermava infatti che la sottoscrizione di un atto pubblico, quale l'atto di compravendita, contenente la dichiarazione di pagamento di una somma di denaro da parte del contribuente, può costituire elemento sulla cui base determinare induttivamente il reddito in forza di presunzioni semplici, applicabili dall'ufficio nell'ipotesi di accertamento sintetico, risalendo dal fatto noto e quello ignoto, senza che potesse ravvisarsi la violazione del principio costituzionale della capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost.. In tale caso infatti è sempre consentita, sebbene con onere a carico del contribuente, la prova contraria in ordine al fatto che manca del tutto una disponibilità patrimoniale, in ragione della natura simulata dell'atto stipulato, sicchè esso ha natura solo apparentemente onerosa mentre il negozio dissimulato ha causa gratuita. Da ciò infatti consegue la sola mera apparenza della ulteriore capacità contributiva evincibile dal negozio simulato (Cass., sent. n. 8665/2002; 9455/2004; 5991/2006).

Ciò posto, occorre sempre chiarire con quale prova il contribuente dovrà in concreto dimostrare la natura gratuita del negozio dissimulato. Non è certo sufficiente la sola esibizione di documentazione bancaria, che se dalla giurisprudenza di legittimità trova pieno ingresso ai fini della dimostrazione del possesso di altri redditi esenti o assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta (cfr. Cass., ord. 12026/2018; 7258/2017), e ciò per l'idoneità alla prova della natura e della provenienza della provvista utilizzata per l'acquisto, al contrario non può costituire prova sufficiente della natura liberale dell'atto la mancanza di provvista, dovendosi in questo caso allegare ad altri indizi. Infatti, se si invoca la gratuità del negozio, l'assenza di riscontri della provvista nella documentazione bancaria non impedisce di ritenere che essa sia stata diversamente ed occultamente acquisita, a tal fine correttamente deducendosi che "in materia di simulazione negoziale, specie con riguardo al pagamento del prezzo, la prova negativa costituita dalla documentazione bancaria è di per sè stessa inidonea a dimostrare la diversa

causa negoziale sottostante al tipo formalizzato, atteso che le risultanze degli estratti conto non hanno alcuna attinenza certa e causalmente efficiente rispetto all'adempimento dell'obbligazione del prezzo, nel negozio, simulato come oneroso che si assume celarne uno gratuito, atteso che la provvista necessaria all'adempimento del prezzo può provenire dalle tante altre fonti, e può avere come sua destinazione tanti altri canali, non esauribili - nè quelle ne questi - in quelli bancari." (cfr. sent. 8665/2002 cit.).

Neppure è di per sè sufficiente ricorrere al principio della presunzione di liberalità degli atti di compravendita tra coniugi o tra parenti in linea retta (o tali considerati ai fini delle imposte di successione), pure invocata dalla contribuente nel presente giudizio, trattandosi innanzitutto di presunzione relativa, a seguito dell'intervento della Corte Costituzionale con sentenza n. 41 del 1999.

Resta invece incontestabile che, nella ipotesi in cui il contribuente invochi la natura liberale dell'incremento patrimoniale, allo stesso spetterà allegare quelle prove, o quell'insieme di indizi, che all'organo giudicante spetterà sottoporre al suo vaglio e che, nella seconda ipotesi, lo obbligheranno al rispetto delle regole sulla prova presuntiva. Non è infatti in contestazione che in tema di accertamento sintetico, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4 (nella formulazione applicabile "ratione temporis"), una volta che l'Amministrazione abbia dimostrato, anche mediante un unico elemento certo, la divergenza tra il reddito risultante attraverso la determinazione analitica e quello attribuibile al contribuente, quest'ultimo sia onerato della prova contraria in ordine alla presunzione che alla emersione di un indice di ricchezza corrisponda un reddito non dichiarato (cfr. da ultimo Cass., ord. n. 13602 del 2018).

Quanto alle concrete modalità di utilizzo e valorizzazione delle prove indiziarie, deve premettersi che compete alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione nomofilattica, il controllo della corretta applicazione dei principi contenuti nell'art. 2729 c.c. alla fattispecie concreta, poichè se è devoluto al giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili dagli artt. 2727 e 2729 c.c., per valorizzare gli elementi di fatto quale fonte di presunzione, tale giudizio è soggetto al controllo di legittimità se risulti che, nel violare i criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, il giudice non abbia fatto buon uso del materiale indiziario disponibile, negando o attribuendo valore a singoli elementi, senza una valutazione di sintesi (cfr. Cass., ord. n. 10973/2017, Cass., sent. n. 1715/2007). Peraltro la giurisprudenza di legittimità ha tracciato il corretto procedimento logico che il giudice di merito deve seguire nella valutazione degli indizi, in particolare affermando che la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno ricavati dal loro complessivo esame, in un giudizio globale e non atomistico di essi (ciascuno dei quali può essere insufficiente), ancorchè preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perchè è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza e ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento (tra le più recenti cfr. Cass., sent. n. 12002/2017; Cass., ord. n. 5374/2017).

Ciò premesso, nel caso di specie il giudice regionale, a fronte della incontestata titolarità di un immobile e di una autovettura in capo alla contribuente, il cui reddito dichiarato era pari a vecchie Lire 5.214.000, si è limitato ad affermare che "...i parametri utilizzati si possono

dimostrare incerti ed inattendibili quando non si tratta di reddito occultato, non avendo la contribuente una effettiva propria capacità di produrre reddito imponibile, stante lo stato di figlia ancora in carico della famiglia che provvedeva alle sue spese di mantenimento". Cioè ha ritenuto che la contribuente avesse assolto all'onere della prova contraria, su di lei incombente, sulla sola considerazione dell'essere nubile e convivente con i propri genitori, che di conseguenza, s'intende, avrebbero essi stessi provveduto all'acquisto in favore della figlia di un immobile e di una autovettura.

Trattasi con evidenza di una mera congettura, del tutto avulsa dalla corretta regolamentazione degli oneri probatori a ciascuna parte spettanti, alla luce della disciplina normativa come interpretata dalla giurisprudenza. A fronte della incontestata capacità di produzione del reddito, sulla T. incombeva l'onere di allegazione di prove certe, o comunque di indizi gravi precisi e concordanti, idonei a superare la prova presuntiva offerta dalla Amministrazione in ordine alla inidoneità del reddito dichiarato rispetto alla capacità di spesa rivelata. Occorreva ad esempio dimostrare il pagamento dei medesimi da parte dei genitori, anche attraverso la tracciabilità del pagamento, attesa la qualità dei beni, quanto meno dell'immobile. Invece il giudice d'appello si è limitato, erroneamente, a ritenere che i parametri di capacità contributiva della T. fossero superabili con la mera considerazione dell'essere convivente con i genitori e per ciò solo, pur lavorando, di essere destinataria del mantenimento e di atti di liberalità. Tutto ciò, astrattamente possibile, andava adeguatamente dimostrato dalla contribuente medesima e non semplicemente supposto.

La sentenza va pertanto cassata e il processo va rinviato alla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, che in diversa composizione dovrà decidere la causa tenendo conto delle ragioni esposte, oltre che liquidare le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso. Cassa la sentenza e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, in altra composizione, che deciderà anche sulla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 17 settembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 23 gennaio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza