Sentenza del 26/07/2019 n. 20338 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. D.R.I., venditore ambulante a posteggio fisso di calzature e pelletteria, propone ricorso, affidato a sei motivi, per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 39/50/13, depositata il 29 gennaio 2013, che ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Lodi, che aveva accolto, dopo averli riuniti, i ricorsi del contribuente contro gli avvisi d'accertamento con i quali l'Ufficio, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, commi 4, 5 e 6, aveva rettificato, ai fini IRPEF, il reddito dichiarato dai contribuente per gli anni d'imposta 2005 e 2006.

2. Infatti, l'Ufficio aveva fondato l'accertamento sintetico sulla disponibilità, da parte del contribuente, di un'abitazione principale di 218 m.q., della quale egli era nudo proprietario e sulla quale gravava un mutuo ipotecario, e di un autoveicolo; nonchè sul premio assicurativo pagato dallo stesso contribuente e sulle spese da quest'ultimo sostenute per incrementi patrimoniali, al netto dei decrementi. Concludeva pertanto l'Ufficio che il reddito dichiarato dal contribuente nei due periodi d'imposta accertati si discostava di oltre un quarto da quello sinteticamente determinabile in base ai predetti indici, rideterminando quindi l'imponibile effettivo e l'imposta dovuta, oltre agli interessi ed alle relative sanzioni.

3. La CTP, dopo averli riuniti, aveva accolto i distinti ricorsi introduttivi proposti dal contribuente avverso gli avvisi di accertamento, ritenendo sia che l'accertamento impugnato fosse stato pregiudicato dall'erronea utilizzazione del coefficiente adoperato per valutare l'abitazione principale, che non teneva conto della circostanza che il contribuente ne era solo nudo proprietario; sia che, comunque, il ricorrente avesse dato prova di risorse economiche estranee al c.d. redditometro, derivanti dallo smobilizzo di somme, dall'aiuto economico ricevuto da congiunti con i quali condivideva il domicilio e da un lascito ereditario ricevuto nel 2006.

4. La CTR ha invece accolto l'appello dell'Ufficio, considerando che il contribuente non avesse dato prova delle dedotte elargizioni ricevute da congiunti; che l'abitazione nella quale viveva il ricorrente risultava separata da quella dei suoceri e dei suoi genitori e che il nucleo familiare dello stesso contribuente, costituito dalla moglie e dai loro due figli, fosse pertanto autonomo; che la circostanza che il ricorrente era solo nudo proprietario dell'abitazione principale fosse irrilevante rispetto all'utilizzo effettivo che ne faceva ii contribuente, con i conseguenti costi di gestione; che il lascito ereditario, comunque intervenuto solo nel secondo degli anni oggetto dell'accertamento, non giustificasse le minori capacità contributive dedotte dal ricorrente, in difetto della prova dell'utilizzo delle sostanze ereditate per sostenere le spese necessarie al

mantenimento dell'automobile e dell'abitazione ed alle esigenze di vita del nucleo familiare, al quale la moglie non apportava alcun reddito.

5. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo, con il quarto (plurimo) e con il sesto motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, commi 4, 5 e 6, e degli artt. 2727, 2729 e 2697 e 2729 c.c..

2. Con il secondo, con il terzo e con il quarto (plurimo) motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione e l'omesso esame di un fatto decisivo.

3. Con il quinto motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione degli artt. 116 e 345 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 23 e 57.

4. Atteso che i singoli motivi sono strettamente connessi ed in gran parte coincidenti, ne appare opportuna la trattazione congiunta.

5. Il ricorrente censura, sotto diversi profili, le conclusioni alle quali è giunto il giudice a quo in ordine agli elementi, ed alla loro valutazione, che l'Ufficio ha posto a base dell'accertamento sintetico.

5.1. Appare, innanzitutto, non autosufficiente la censura relativa all'affermazione, nella sentenza, che il contribuente, negli anni d'imposta accertati, non ha dichiarato alcun reddito.

Infatti, una risultanza difforme, ovvero l'avvenuta dichiarazione di redditi nel periodo in questione, è sostenuta dal ricorrente con riferimento al contenuto degli avvisi d'accertamento, senza tuttavia riprodurre, quanto meno, l'intero periodo testuale con il quale, in ciascuno di tali atti, si perviene all'esposizione delle relative cifre, e comunque senza indicare se, ed in quale grado e fase del giudizio di merito, gli avvisi in questione siano stati prodotti (come era invece suo onere: Cass., Sez. U., 03/11/2011, n. 22726; Cass., 18/11/2015, n. 23575; Cass., 15/01/2019, n. 777).

Nè, peraltro, nell'assumere l'erroneità del relativo dato, il ricorrente comunque sostiene specificamente che, considerando in ipotesi l'entità dei redditi complessivi netti che egli avrebbe dichiarato in ciascuno degli anni d'imposta accertati, sarebbe venuto meno il divario, per almeno un quarto, con il reddito complessivo netto accertabile, che costituisce il presupposto della determinazione sintetica del maggior reddito ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4, applicabile ratione temporis.

Pertanto, la censura neppure attinge l'effettiva ratio decidendi, in parte qua, della sentenza impugnata.

5.2. Infondata è, altresì, la censura relativa all'errata considerazione, da parte dell'Ufficio e della CTR, della natura del diritto reale del ricorrente sull'immobile nel quale si colloca l'abitazione principale sua e del suo nucleo familiare (costituito dalla moglie e dai figli).

Infatti, il giudice a quo non ha messo in dubbio che il ricorrente sia solo nudo proprietario dell'immobile in cui è posta la sua abitazione principale, ma, atteso comunque l'utilizzo (incontestato) dello stesso bene direttamente da parte sua e della sua famiglia, ha ritenuto che le conseguenti spese di gestione dell'abitazione concorressero comunque ad integrare la presunzione dei maggiori redditi non dichiarati e sinteticamente accertati.

Nella sostanza, dunque, la CTR ha ritenuto che la disponibilità materiale dell'abitazione in questione - presa in considerazione dall'Ufficio non in termini di incremento patrimoniale, ma quale fonte delle spese di gestione da parte del contribuente che, sebbene formalmente solo nudo proprietario, ne traeva invece godimento diretto - non giustificasse l'applicazione del coefficiente ridotto di cui al par. 6, ultimo capoverso, dell'allegato A) al D.M. Finanze del 10 settembre 1992, relativo alla determinazione, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, degli indici e coefficienti presuntivi di reddito o di maggior reddito in relazione agli elementi indicativi di capacità contributiva, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4, vigente ratione temporis.

Tale conclusione non integra la violazione di legge, nè il vizio di motivazione, pretesi dal ricorrente, atteso che lo stesso D.M. cit., all'art. 2, comma 1, dispone che i beni e servizi indici della maggior capacità contributiva si considerano nella disponibilità della persona fisica che a qualsiasi titolo o anche di fatto utilizza o fa utilizzare i beni o riceve o fa ricevere i servizi ovvero sopporta in tutto o in parte i relativi costi.

Il richiamo normativo al dato sostanziale ("anche di fatto") ben legittimava, quindi, l'Ufficio a valutare l'utilizzo reale e dinamico dell'immobile, e la conseguente sopportazione dei relativi costi, da parte del contribuente, piuttosto che la formale e statica natura di nuda proprietà del diritto reale del quale egli era titolare sul bene. Nè, peraltro, la pronuncia impugnata si pone in contrasto con il precedente di questa Corte (Cass., 20/01/2016, n. 930) che, nel riaffermare la necessità di fare riferimento, per la determinazione in via sintetica del reddito, al solo acquisto della nuda proprietà di un immobile, prendeva in considerazione la relativa spesa per l'incremento patrimoniale in sè considerato, mentre nel caso di specie vengono in rilievo le spese di gestione del bene correlate all'effettivo godimento diretto che ne trae di fatto il ricorrente, benchè nudo proprietario.

5.3. Pure infondata è la censura relativa alla valutazione, da parte della CTR, del lascito ereditario (cfr. pag. 7 del ricorso e pagg. 3 s. della sentenza impugnata) di Euro 108.000,00 (confluiti sul conto della coniuge del ricorrente), ricevuto dal contribuente e dalla moglie, nominati eredi universali dal testamento pubblico, registrato il 25 settembre 2006, del de cuius B.G., defunto il 6 settembre 2006.

Secondo la motivazione della CTR, (ferma restando l'irrilevanza del lascito del 2006 rispetto all'anno d'imposta del 2005) la dimostrazione dell'eredità ricevuta non sarebbe sufficiente a fornire la prova liberatoria che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è

costituito in tutto o in parte da redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, richiesta dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 6.

Non basterebbe, infatti, la mera prova della liquidità, in difetto del riscontro che i fondi in questione siano stati utilizzati per far fronte alle spese relative alla gestione dell'abitazione e dell'autovettura ed alle esigenze di vita familiare.

Assume tuttavia il ricorrente che la prova di tale ulteriore circostanza non sarebbe richiesta dal predetto art. 38.

La critica non è fondata.

Deve, innanzitutto, escludersi che, come pure sostenuto dal ricorrente, la deduzione, da parte dell'Ufficio, dell'insufficienza probatoria, nei termini condivisi dalla CTR, della mera dimostrazione del lascito ereditario e della sua acquisizione, sia inammissibile, in quanto formulata dall'Agenzia esclusivamente nell'atto d'appello, e quindi nuova, rispetto alle domande ed alle eccezioni proposte dalla parte pubblica in primo grado.

Infatti, nei giudizio tributario, il divieto dii proporre nuove eccezioni in sede di gravame, previsto al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 2, concerne tutte le eccezioni in senso stretto, consistenti nei vizi d'invalidità dell'atto tributario o nei fatti modificativi, estintivi o impeditivi della pretesa fiscale, mentre non si estende alle eccezioni improprie o alle mere difese e, cioè, alla contestazione dei fatti costitutivi del credito tributario o (ed è il caso di specie) delle censure del contribuente, che restano sempre deducibili (Cass., 29/12/2017, n. 31224).

Tanto premesso, nella giurisprudenza di questa Corte si è consolidato l'orientamento secondo il quale, in tema di accertamento cd. sintetico, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, ove il contribuente deduca che la spesa effettuata deriva dalla percezione di ulteriori redditi di cui ha goduto, è onerato della prova contraria sulla loro disponibilità, sull'entità degli stessi e sulla 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 (Cass., 13/11/2018, n. 29067; Cass., 10/07/2018, n. 18097; Cass., 23/03/2018, n. 7389; Cass., 20/01/2017 In. 1510, ex plurimis).

Nel caso di specie, il ricorrente, limitandosi a riaffermare il dato, acquisito in sentenza ed incontestato, del lascito ereditario, non indica specificamente quali elementi fattuali, introdotti già nel giudizio di merito, sarebbero sintomatici del fatto che esso sia stato utilizzato - o almeno abbia potuto essere adoperato - per fare fronte alle spese contestate. E tale carenza, sotto il profilo della relazione, almeno potenziale, tra spese ed eredità ricevuta, appare aggravata dall'elemento cronologico rimarcato dal giudice a quo, ove si consideri che l'apertura della successione è datata 25 settembre 2006 e che, pertanto, la dedotta sopravvenuta liquidità si colloca negli ultimi mesi del secondo anno accertato, quindi successivamente alla maturazione delle spese correnti relative alla quasi totalità dei periodo contestato.

6.Con ulteriore censura, il ricorrente lamenta altresì che la CTR benchè, nel giudizio di merito, lo stesso contribuente ne avesse dato prova, producendo le certificazioni anagrafiche di cui agli

allegati 5 e 6, o E) ed F) - abbia errato nell'escludere, ai fini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, commi 4, 5 e 6, che nell'unico immobile imputato dall'Ufficio interamente ad abitazione principale del contribuente, quest'ultimo occupasse, in realtà, con figli e coniuge, il piano superiore; mentre i genitori e la nonna della moglie abitavano invece il piano terra. Invero, ai sensi del D.M. Finanze del 10 settembre 1992, art. 3, comma 2, gli importi di cui alla tabella allegata vanno proporzionalmente ridotti se il contribuente dimostra che il bene o servizio è nella disponibilità anche di altri soggetti, diversi da quelli indicati nell'ultimo periodo del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 2, comma 1, ovvero che per detto bene o servizio sopporta solo in parte le spese.

La circostanza che anche i predetti congiunti della moglie del ricorrente abitassero, nel periodo oggetto degli accertamenti, nello stesso immobile la cui disponibilità è stata invece ascritta interamente al contribuente, è stata negata dalla CTR sulla base della sola valutazione delle "interrogazioni all'anagrafe tributaria", che tuttavia (per quanto risulta dall'appello dell'Ufficio, come trascritto in parte qua dal ricorrente a pag. 10 s. del ricorso) risultano attinenti alla sola nonna della coniuge della ricorrente. Manca, pertanto, ogni valutazione del fatto derivante dalle predette certificazioni anagrafiche, relative alla residenza dei predetti congiunti al medesimo indirizzo del ricorrente. Tale circostanza, anche a prescindere dalla configurazione dei congiunti della moglie del ricorrente come un nucleo familiare autonomo o meno, appare potenzialmente decisiva per determinare, ai sensi del predetto D.M., art. 3, comma 2, se, ai fini dell'accertamento sintetico praticato, l'effettiva "disponibilità" dell'immobile da parte del ricorrente fosse esclusiva, o se concorresse con quella dei predetti terzi congiunti della moglie. Verifica che va condotta con riferimento alla signoria di fatto esercitata in concreto dai terzi sulla res, uti domini. Pertanto, al fine che qui interessa, il concetto di "disponibilità" del bene, per giovare al contribuente quale circostanza a parziale discarico del relativo elemento indicativo di capacità contributiva e presuntivo di maggior reddito, non coincide necessariamente con la nozione civilistica di proprietà, ma con quella dell'elemento materiale del possesso, ricomprendendo tutte quelle situazioni nelle quali il bene stesso ricade direttamente nella sfera degli interessi economici di altro soggetto, ancorchè il potere dispositivo su di esso venga esercitato tramite l'intestatario, e si estrinseca in una relazione connotata dall'esercizio dei poteri di fatto corrispondenti al diritto di proprietà.

La medesima circostanza, peraltro, appare potenzialmente decisiva anche al fine di valutare la prova, della quale era onerato il contribuente, che per detto bene egli sopportava solo in parte le spese, atteso che l'utilizzo dell'immobile anche da parte di terzi (due dei quali, i genitori della moglie del ricorrente, anche usufruttuari di esso) non è a priori indifferente nella relativa valutazione istruttoria. Pertanto, è fondato, nei termini appena esposti, il secondo motivo di ricorso, relativo all'omesso esame del dato attinente la residenza anagrafica anche di terzi presso l'immobile in questione, e rimane assorbito il terzo motivo, che censura il vizio motivazionale in ordine all'accertamento della contribuzione dei predetti terzi alle spese imputate al ricorrente in ragione dell'assunta piena disponibilità del medesimo bene.

La sentenza impugnata va quindi cassata e la causa va rimessa al giudice a quo perchè, espletati i necessari accertamenti in fatto, provveda a nuova decisione nel merito.

P.Q.M.

Rigetta il primo, il quarto, il quinto ed il sesto motivo;

accoglie il secondo motivo, nei termini di cui in motivazione;

dichiara assorbito ii terzo motivo;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 11 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 26 luglio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza