Sentenza del 30/07/2019 n. 20479 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1.L'Agenzia delle Entrate propone ricorso, affidato ad un solo motivo, per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte n. 29/22/2013 depositata il 12 aprile 2013, che, per quanto qui interessa, ha rigettato l'appello principale dello stesso Ufficio e l'appello incidentale di P.G. avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Vercelli, che aveva accolto il ricorso del contribuente contro l'avviso d'accertamento con il quale l'Amministrazione finanziaria, applicando il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, aveva determinato, con il metodo sintetico, sulla base degli acquisti d'immobili effettuati dal medesimo contribuente, maggiori redditi non dichiarati per l'anno d'imposta 2002.

2.11 contribuente si è costituito, notificando alla ricorrente il controricorso, contenente altresì ricorso incidentale, affidato a sette motivi ed espressamente condizionato all'accoglimento del ricorso principale.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso, il ricorrente Ufficio denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 6, il quale dispone che qualora l'Ufficio, come nel caso di specie, determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, "Il contribuente ha facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'accertamento, 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 d'imposta. L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione.".

Assume infatti il ricorrente che, come ritenuto dalla giurisprudenza di questa Corte (ed in particolare da Cass., 20/03/2009, n. 6813, citata nel ricorso), in tema di accertamento delle imposte sui redditi, 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, non riguarda la sola disponibilità di redditi ovvero di redditi esenti o di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ma anche l'essere stata la spesa per incrementi patrimoniali sostenuta proprio con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, e non già con qualsiasi altro reddito (dichiarato).

Avrebbe pertanto errato, secondo il ricorrente, il giudice a quo, laddove si è limitato a rilevare che dalle risultanze documentali dell'istruttoria emergeva che il contribuente aveva goduto della disponibilità di propri risparmi, accumulati negli ultimi cinque anni, approfittando della circostanza che egli conviveva con la propria famiglia di appartenenza ed era esonerato dalle spese di gestione domestica; aveva usufruito anche del reddito della moglie; aveva ricevuto contributi dal padre, derivanti da disponibilità di quest'ultimo; aveva svolto attività, remunerata presso il Ministero della Difesa; aveva conseguito e dichiarato, per gli anni d'imposta 2000-2003, redditi da lavoro autonomo; ed aveva, infine, anche contratto un mutuo.

Con gli accertamenti in questione, secondo il ricorrente, la CTR si è limitata a constatare l'assolvimento, da parte del contribuente, dell'onere della prova limitatamente all'aspetto, per così dire statico, della sola disponibilità di redditi, ovvero di redditi esenti o di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta; omettendo invece totalmente la valutazione dell'adempimento dell'onere probatorio, sempre gravante sul contribuente, attinente l'aspetto dinamico della fattispecie liberatoria, ovvero che la spesa per gli incrementi patrimoniali contestati sia stata sostenuta proprio con quei redditi (esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta), che il contribuente ha provato di possedere, e non già con qualsiasi altro reddito (dichiarato).

1.1. Il motivo è infondato.

E' vero infatti, che secondo un orientamento della giurisprudenza di legittimità, espresso dalla citata Cass. 20/03/2009, n. 6813, e da diverse pronunce ad essa conformi (cfr., ex multis, Cass., 26/11/2014, n. 25104; Cass., 16/07/2015, n. 14885; Cass., 10/11/2015, n. 22944), il contribuente è onerato anche della prova che la spesa per gli incrementi patrimoniali contestati è stata sostenuta proprio con quei redditi (esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta) dei quali ha dedotto e provato la disponibilità, e non con qualsiasi altro reddito.

Peraltro, si rinviene anche un precedente di legittimità non totalmente in linea con tale orientamento, poichè afferma che la prova documentale contraria ammessa, a carico del contribuente, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 6, vigente ratione temporis, riguarda la sola disponibilità di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte e non anche la dimostrazione del loro impiego negli acquisti effettuati, in quanto la prima circostanza è idonea, da sola, a superare la presunzione dell'insufficienza del reddito dichiarato in relazione alle spese sostenute (Cass., 19/03/2014, n. 6396) Tuttavia, l'evoluzione giurisprudenziale successiva ha ricomposto la distanza tra le due interpretazioni della norma in ordine al contenuto dell'onere della prova liberatoria gravante sul contribuente, chiarendo che, pur non prevedendosi esplicitamente la dimostrazione che gli ulteriori redditi in questione siano stati utilizzati proprio per coprire le spese contestate, si chiede tuttavia espressamente una prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto (o sia potuto accadere). In tal senso va letto infatti lo specifico riferimento del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 6, alla prova (risultante da "idonea documentazione") della "entità" di tali eventuali ulteriori redditi e della "durata" del relativo possesso, previsione che ha l'indubbia finalità di ancorare a fatti oggettivi (di tipo quantitativo e temporale) la disponibilità di detti redditi per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva accertata con metodo sintetico in capo al

contribuente proprio a tali ulteriori redditi, escludendo quindi che i suddetti siano stati utilizzati per finalità non considerate ai fini dell'accertamento sintetico (Cass., 20/01/2017, n. 1510. Nello stesso senso già Cass., 18/04/2014, n. 8995, richiamata da Cass., 26/11/2014, n. 25104 e Cass., 16/07/ 2015, n. 14885; oltre alle successive Cass., 23/03/2018, n. 7389; Cass., 10/07/2018, n. 18097).

Tanto premesso, deve rilevarsi che, nel caso di specie, il giudice a quo non si è sottratto all'accertamento dell'assolvimento, da parte del contribuente, dell'onere della prova anche in ordine alla circostanza che la spesa per gli incrementi patrimoniali contestati è stata sostenuta proprio con quei redditi dei quali la stessa parte ha dedotto e provato la disponibilità, e non con qualsiasi altro reddito.

Infatti, nella motivazione della sentenza impugnata (e precisamente nel terzo capoverso dell'ultima pagina del provvedimento, dopo la premessa dell'entità complessiva dei corrispettivi pagati per gli acquisti degli immobili costituenti gli incrementi patrimoniali contestati, si legge:" Questa spesa il ricorrente ha sostenuto d'averla fatta ricorrendo a... (segue elenco delle fonti di liquidità allegate dal ricorrente, con importi e riferimenti temporali)".

Nel capoverso immediatamente successivo, si legge poi: "Tutte queste operazioni trovano rispondenza documentale ed è per questo che la decisione appellata ha ritenuto che il ricorrente avesse fornito quella prova contraria alla presunzione legale di maggiore capacità contributiva ritenuta dall'ufficio. La conclusione è condivisa anche da questa Commissione (...)".

Pertanto, la decisione impugnata, nell'interpretazione dell'oggetto dell'onere della prova gravante sul contribuente, appare allineata anche all'orientamento giurisprudenziale più severo invocato dall'ufficio ricorrente.

1.2. Diversa questione, pure prospettata nell'unico motivo di ricorso, è invece quella della concludenza e della congruità della valutazione fatta dal giudice a quo in ordine all'idoneità della documentazione, concretamente prodotta nel giudizio di merito dal contribuente, a soddisfare l'onere probatorio in questione.

Si tratta, invero, di censura inammissibile in questa sede di legittimità, atteso che - senza che neppure sia stato allegato dal ricorrente uno specifico vizio motivazionale ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - attinge il giudizio in fatto espresso dal giudice a quo, pretendendo di sostituire ad esso quello auspicato dall'impugnante. Inoltre, la medesima censura appare ulteriormente inammissibile anche per difetto di autosufficienza, in quanto non riproduce nel ricorso quantomeno un sintetico, ma completo, resoconto dei documenti che assume erroneamente valutati dal giudice a quo, nè offre la specifica indicazione della fase e del grado processuale in cui ne è avvenuta la produzione (cfr. Cass., 07/03/2018, n. 5478. Con specifico riferimento al processo tributario, ed alle modalità di assolvimento dell'onere di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, cfr. Cass., 15/01/2019, n. 777), non ricavabile puntualmente dal rinvio ai fascicoli ed agli atti del contribuente, contenuto in calce al ricorso.

2. Per effetto del rigetto del ricorso principale resta assorbito il ricorso incidentale, espressamente condizionato, nelle conclusioni, dal controricorrente all'accoglimento del primo.

3. Le spese del giudizio di legittimità si compensano interamente, in considerazione della descritta evoluzione della giurisprudenza di legittimità, riguardo all'onere della prova gravante sul contribuente, ed al suo recente consolidamento.

4. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso principale;

dichiara assorbito il ricorso incidentale;

compensa per intero tra le parti le spese del giudizio di legittimità. Così deciso in Roma, il 16 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 luglio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza