Sentenza del 10/12/2020 n. 28157 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Tributi - IRPEF - Accertamento sintetico - Redditometro - Capacità contributiva - Tenore di vita incongruente con redditi dichiarati - Prova contraria

Massima:

Con l'accertamento dei redditi con metodo sintetico, ai sensi del d.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, quarto comma la prova documentale richiesta dalla norma in grado di superare la presunzione di maggiore reddito ben può essere fornita con l'esibizione degli estratti dei conti correnti bancari facenti capo alla parte contribuente, idonei a dimostrare, mediante l'indicazione dell'entità dei redditi e delle date dei movimenti, anche la «durata» del possesso dei redditi e, quindi, non il loro semplice «transito» nella disponibilità del contribuente.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

1. Con due distinti ricorsi C.M. impugnava gli avvisi di accertamento con i quali l'Agenzia delle Entrate, all'esito dell'invio di un questionario, aveva accertato, con metodo sintetico, il reddito per gli anni d'imposta 2005 e 2006, procedendo al recupero di maggiore IRPEF ed all'irrogazione di sanzioni.

La verifica faceva seguito ad una segnalazione che aveva evidenziato la incongruità tra i redditi dichiarati dal contribuente nel periodo 2005 - 2010 e la disponibilità di alcuni beni-indice nel medesimo periodo.

2. Nel contraddittorio con l'Ufficio, la Commissione Tributaria Provinciale, riuniti i ricorsi, li rigettava con sentenza che veniva impugnata dinanzi alla Commissione Regionale del Veneto, la quale respingeva il gravame, confermando la sentenza di primo grado.

Osservava, quanto all'eccepito difetto di contraddittorio, che la stessa esposizione dei fatti contenuta nell'atto di appello dimostrava che il contraddittorio era stato ampiamente rispettato, risultando irrilevante che l'invito a presentarsi presso gli uffici finanziari per la data del 30

novembre 2010 fosse pervenuto al contribuente solo in data 16 dicembre 2010, dato che in questo arco di tempo lo stesso aveva ricevuto una comunicazione telefonica, si era premurato di segnalare l'impossibilità di presenziare per motivi di salute e si era comunque presentato presso l'Agenzia delle Entrate il 3 dicembre; riteneva, inoltre, inapplicabile l'art. 12 della legge n. 212 del 2000, non essendosi in presenza di verifica fiscale conclusasi con l'emissione di verbale di constatazione.

Nel merito, i giudici d'appello affermavano che il reddito accertato dall'Ufficio per le annualità in esame appariva congruo, mentre quello dichiarato dal contribuente non risultava compatibile con il suo tenore di vita; rilevavano che anche in appello il M. non aveva prodotto prove idonee a giustificare il possesso dei redditi che gli avevano consentito gli incrementi patrimoniali e che gli importi indicati dal contribuente come relativi a smobilizzi di titoli o di polizze non erano di entità tale da poter confutare le risultanze contenute negli avvisi di accertamento. In particolare, evidenziavano che:

a) non risultava provato l'utilizzo ed il conseguente esborso da parte di terze persone degli oneri di finanziamento e manutenzione delle autovetture;

b) non si evincevano le ragioni sottese all'emissione di assegni (uno per euro 200.000,00 ed altri per un totale di euro 64.000), non incassati, e, in ogni caso, l'emissione di un assegno presupponeva l'esistenza della relativa provvista nella disponibilità dell'emittente;

c) era poco verosimile che il contribuente che, avendo anche la moglie a carico, aveva dichiarato per gli anni 2005 e 2008 rispettivamente euro 21.093,00 e 32.228,00, potesse permettersi l'acquisto di un'imbarcazione del costo di euro 150.000,00, anche se ne aveva mantenuto il possesso per un breve lasso di tempo, trattandosi di acquisto che costituiva da solo indice di capacità di spesa.

3. Ricorre per la cassazione della suddetta decisione C. M., con trentuno motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate mediante controricorso.

Il contribuente ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, il ricorrente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., «violazione e falsa applicazione degli artt. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 24 Cost. Difetto di contraddittorio con il contribuente e violazione del diritto di difesa», per avere i giudici di secondo grado escluso la violazione del principio del contraddittorio.

Sostiene che, sulla base di quanto emerge dalla stessa decisione di appello, tra l'Ufficio finanziario ed il contribuente vi erano stati meri contatti interlocutori e superficiali, prodromici al contraddittorio vero e proprio, che non era stato mai attivato; infatti, in data 2 settembre 2010 gli era stato notificato un questionario, che aveva restituito debitamente compilato, e con successiva lettera del 26 novembre 2010 era stato invitato a comparire il giorno 30 novembre; aveva ricevuto la comunicazione solo in data 16 dicembre 2010, tanto che prima del ricevimento dell'invito era stato contattato telefonicamente; dopo un rinvio dovuto a motivi di salute, in data

3 dicembre 2010, si era recato presso gli uffici finanziari ed aveva prodotto una memoria con la quale aveva chiesto chiarimenti concernenti l'ultima parte del questionario; in data 7 dicembre 2010 aveva depositato altra memoria, in cui, tra l'altro, aveva evidenziato la difficoltà nel reperire la documentazione richiesta, ma qualche giorno dopo l'Ufficio gli aveva notificato gli atti impositivi .

2. Con il secondo motivo denuncia «violazione di legge, violazione e falsa applicazione degli artt. 42 d.P.R. n. 600 del 1973 e 3, comma 1, della l. n. 241 del 1990. Difetto di motivazione degli avvisi di accertamento», nella parte in cui la Commissione regionale afferma che «la fattispecie non poteva prevedere, dopo la valutazione da parte dell'Agenzia delle Entrate dei documenti e delle giustificazioni presentate dal M., l'emissione di atti diversi rispetto agli avvisi di accertamento notificati»; si duole che l'Ufficio, utilizzando nell'avviso di accertamento frasi inconsistenti, non ha assolto all'obbligo motivazionale sullo stesso incombente, né ha adeguatamente spiegato le ragioni per cui aveva disatteso le giustificazioni fornite dal contribuente.

3. Con il terzo motivo deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 12 dello Statuto del contribuente e dell'art. 24 Cost. nella parte in cui la decisione impugnata ha ritenuto non applicabile la prescrizione dettata dal citato art. 12 in caso di accertamenti sintetici. Assume che l'Ufficio ha violato tale disposizione normativa perché non ha motivato, né provato «i casi di particolare e motivata urgenza» che potessero giustificare l'emissione dell'avviso di accertamento prima del decorso del termine di sessanta giorni.

4. Con il quarto motivo deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., «violazione di legge, violazione e falsa applicazione degli artt. 38, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 53 Cost., carenza dei presupposti per elevare gli accertamenti sintetici. Il reddito dichiarato dal signor M. è compatibile con il suo tenore di vita: i coniugi M. disponevano di risparmi accumulati in anni precedenti a quelli accertati».

L'Agenzia delle entrate gli aveva attribuito redditi maggiori rispetto a quelli dichiarati facendo ricorso all'accertamento di tipo sintetico applicato in maniera automatica, tralasciando di verificare la sua specifica situazione economica; gli indici di capacità contributiva valorizzati dall'Ufficio si risolvevano nell'abitazione principale, in tre autovetture, in una imbarcazione acquisita in leasing e successivamente rivenduta ed in tre compravendite immobiliari intervenute tra parenti senza effettivo esborso di denaro, ovvero facendo ricorso allo smobilizzo di disponibilità finanziarie pregresse della moglie o a mutui pagati dal padre; non ricorrevano pertanto i presupposti per emettere gli avvisi di accertamento perché sussistevano circostanze specifiche che impedivano di trasformare in modo automatico le manifestazioni di spesa in reddito imponibile.

Deduceva, a tal riguardo, che, unitamente alla moglie, godeva di disponibilità tali che gli consentivano di sostenere spese di mantenimento e di gestione dei «beni-indice» e di accumulare risparmi, che nel corso degli anni aveva fruito di somme prive di rilevanza reddituale, esenti ovvero tassate alla fonte, e che aveva, inoltre, smobilizzato, unitamente alla moglie, diversi risparmi.

5. Con il quinto motivo (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.) censura la sentenza impugnata per insufficiente motivazione circa la ritenuta sussistenza dei presupposti per elevare gli accertamenti sintetici, lamentando che la pronuncia, nell'affrontare il merito della controversia, si sofferma esclusivamente sull'analisi parziale delle prove contrarie offerte, ma non chiarisce come l'Agenzia delle entrate, scegliendo di ricorrere all'accertamento di tipo sintetico, abbia individuato la sua reale capacità contributiva. Richiamando le circostanze già esposte con il quarto motivo, sostiene di avere provato che, grazie agli smobilizzi effettuati con la moglie, ha potuto incassare somme di importo considerevole che gli hanno permesso di far fronte alle spese necessarie per vivere, mantenere i loro beni e per accumulare risorse.

6. Con il sesto motivo (art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.), deduce «nullità della sentenza in relazione agli artt. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ., in quanto manca dell'esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione in ordine alla sussistenza dei presupposti per elevare gli accertamenti sintetici. Mancata esplicazione delle ragioni per le quali il reddito accertato apparirebbe congruo».

Assume che laddove la sentenza impugnata afferma che «il reddito accertato dall'Ufficio a carico di C. M. per le annualità in esame appare congruo, mentre il reddito dichiarato dal contribuente non appare compatibile con il suo tenore di vita» (pag. 3) e che «la fattispecie posta all'attenzione di questo Collegio)non poteva prevedere). l'emissione di atti diversi rispetto agli avvisi di accertamento notificati» non esplicita le ragioni che spiegherebbero la congruità del reddito che l'Ufficio ha ricostruito, in quanto gli indici di capacità contributiva valorizzati dall'Ufficio non denotano un elevato tenore di vita e non richiedono redditi particolarmente alti, mentre i risparmi accumulati negli anni d'imposta precedenti a quelli oggetto di accertamento, la disponibilità di somme prive di rilevanza reddituale, esenti ovvero tassate alla fonte, dei componenti del nucleo familiare ed i disinvestimenti patrimoniali effettuati costituiscono fattori sufficienti ad escludere il legittimo ricorso all'accertamento di tipo sintetico.

7. Con il settimo motivo (art. 360, primo comma n. 3, cod. proc. civ.) denuncia «violazione di legge, violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 cod. civ., 38 d.P.R. n. 600 del 1973 e 53 Cost. L'accertamento sintetico: necessità che l'Amministrazione finanziaria provi di avere superato l'automaticità dei meccanismi offerti dal legislatore per giungere a percepire la concreta realtà economica del contribuente».

Ribadisce che gli avvisi di accertamento notificati sono l'effetto di una automatica operazione aritmetica e che la Commissione tributaria ha incentrato la sua attenzione unicamente sulla valutazione di alcune delle prove contrarie fornite dal contribuente, trascurando di verificare se, a monte, l'Agenzia delle Entrate avesse effettuato un'adeguata attività istruttoria che le consentisse di acquisire la certezza di essere pervenuta ad individuare la capacità contributiva reale dello stesso contribuente. I giudici regionali, secondo la parte ricorrente, avrebbero dovuto verificare se l'Amministrazione avesse adempiuto al proprio onere di provare di avere adeguato l'automaticità dei criteri offerti dalla normativa tributaria alla specifica realtà economica del contribuente.

8. Con l'ottavo motivo (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.) censura la sentenza per «omessa motivazione circa la necessità (decisiva e prospettata dal contribuente) che, nell'accertamento sintetico, l'Amministrazione finanziaria provi di avere superato l'automaticità dei meccanismi legislativi per giungere a percepire la concreta realtà economica del contribuente» e si duole che i giudici di secondo grado non hanno spiegato le ragioni per le quali l'Agenzia delle entrate aveva assolto l'onere, su di essa gravante, di fornire la prova della congruità del reddito accertato.

9. Con il nono motivo (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.) deduce «omesso esame circa il fatto (decisivo e oggetto di discussione tra le parti) che gravi sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare di aver superato l'automaticità dei meccanismi tipici dell'accertamento sintetico per giungere a percepire la concreta realtà economica del contribuente» ed insiste nel sostenere che i giudici di appello si sono concentrati unicamente su alcune delle prove contrarie offerte, affermando apoditticamente la congruità del reddito accertato dall'Ufficio.

10. Con il decimo motivo (art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.) - rubricato «Violazione di legge. Violazione e falsa applicazione degli artt. 38 e 42 d.P.R. n. 600 del 1973, 2697 cod. civ., 3, 24 e 53 Cost. Illegittimità degli avvisi di accertamento impugnati per carenza di motivazione, erroneità dei conteggi operati dall'Ufficio e difetto di prova» - assume che la sentenza impugnata ha violato le norme richiamate in rubrica le quali impongono di accertare che l'Agenzia delle Entrate, se procede con metodo sintetico, abbia spiegato e dimostrato analiticamente come sono stati adeguati gli automatismi legislativi al caso concreto e con quali modalità sia giunta a determinare tutti i valori indicati negli avvisi di accertamento.

11. Con l'undicesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.) - rubricato «Violazione di legge. Violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 cod. civ., 2727 e ss. cod. civ., 38 d.P.R. n. 600 del 1973. Il contribuente può dimostrare, con prove indiziarie e documentali, di non avere conseguito redditi occultati al Fisco» - nell'evidenziare che il redditometro rappresenta una mera presunzione semplice e che il contribuente, all'esito dell'instaurazione del contraddittorio, può dimostrare, anche mediante presunzioni, che il reddito accertato non esiste e che le spese di gestione e mantenimento dei beni-indice sono inferiori a quelle presunte dai coefficienti ministeriali, rileva che i giudici regionali hanno genericamente qualificato «inconfutabili» le prove che il contribuente deve presentare ed hanno analizzato, partitamente, e non nel loro complesso, solo alcune delle circostanze di fatto offerte, nonostante avesse dimostrato, sia con argomenti di tipo indiziario sia con prove documentali, che il reddito sinteticamente determinato non fosse rappresentativo della sua reale capacità contributiva.

12. Con il dodicesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.) censura la sentenza per omessa motivazione circa le prove (decisive e prospettate dal contribuente) della congruità del reddito dichiarato, sottolineando che il collegio regionale non ha preso in considerazione tutte le prove contrarie rappresentate, né ha motivato in ordine al fatto che le stesse, seppure prodotte, non valessero a dimostrare la congruità del reddito dichiarato.

Fa presente, al riguardo, di avere posto in rilievo che:

1) non aveva possibilità di conseguire redditi occulti dalla A.M. s.r.l., di cui era socio ed amministratore unico, poiché la società, occupandosi di rifornire carburante agli aeroporti, non era nelle condizioni di effettuare vendite in nero sia per la tipologia di clientela a cui si rivolgeva, sia per il tipo di prodotto offerto;

2) non aveva sostenuto alcuna spesa per incrementi patrimoniali, rilevante quale indice di capacità contributiva, perché due delle tre compravendite immobiliari valorizzate dall'Agenzia delle Entrate erano intervenute tra parenti senza effettivo esborso di denaro, per cui si erano risolte in una mera ridistribuzione delle proprietà in famiglia, senza una reale «spesa»;

c) relativamente all'atto di rinuncia onerosa al diritto di usufrutto del 16 giugno 2008, l'Ufficio aveva imputato la somma di euro 18.200,00 ad entrambe le annualità accertate, ma in realtà, sebbene fosse stato convenuto che il pagamento del prezzo di euro 71.000,00 sarebbe avvenuto mediante corresponsione di euro 67.000,00 al momento della stesura dell'atto e mediante versamento della residua somma di euro 4.000,00 entro il 31 dicembre 2009, l'assegno di euro 60.000,00 allegato all'atto non era mai stato incassato, come emergeva dalla lettera prodotta della Cassa di Risparmio del Veneto del 26 dicembre 2011;

d) per l'acquisizione del diritto di usufrutto aveva, peraltro, stipulato un contratto di mutuo, datato 16 giugno 2008, dell'importo di euro 52.800,00, che era stato utilizzato per il sostenimento di altre spese, dato che per l'acquisto dell'usufrutto non aveva sopportato alcun esborso;

e) quanto all'atto di compravendita del 19 marzo 2007, era stato pattuito il prezzo di euro 200.000,00, regolato mediante assegno non trasferibile tratto su conto corrente a lui intestato e sul quale la moglie aveva potere di firma, ma anche tale assegno non era stato posto all'incasso, come si evinceva dalla lettera dell'istituto di credito, per cui non avendo sostenuto alcun esborso, anche l'importo di euro 200.000,00 non avrebbe dovuto essere considerato ai fini del calcolo del reddito sintetico;

f) l'acquisto immobiliare che aveva consentito di ampliare l'abitazione principale della famiglia era stato realizzato grazie agli smobilizzi riferiti a disponibilità finanziarie già esistenti negli anni precedenti al 2005 ed al 2006;

g) le rate del mutuo, per le quali l'Ufficio aveva imputato una spesa di circa euro 11.000,00 annui, erano state sostenute dal padre, come emergeva dagli estratti di conto corrente intestati ad A. M., già depositati nel giudizio di primo grado;

h) utilizzava solo una delle tre autovetture a lui intestate e le altre due erano in uso al padre ed alla suocera, che ne sostenevano i relativi costi.

La sentenza d'appello aveva integralmente confermato gli avvisi accertamento senza motivare in ordine alla inidoneità delle suddette prove presuntive e documentali a confutare, in tutto o in parte, la ricostruzione reddituale dell'Ufficio finanziario.

13. Con il tredicesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.) - rubricato «omesso esame circa il fatto decisivo e oggetto di discussione tra le parti che il signor M. non può avere

conseguito il reddito attribuitogli sinteticamente» - richiamando le prove contrarie illustrate nel precedente motivo di ricorso, lamenta che i giudici regionali non le hanno prese in esame, pur trattandosi di circostanze decisive.

14. Con il quattordicesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.) rubricato «violazione di legge. Violazione e falsa applicazione degli artt. 38, commi 5 e 6, del d.P.R. n. 600 del 1973, 53 Cost. Difetto di presupposto dell'accertamento sintetico: inesistenza di "spese" per incrementi patrimoniali. Capienza dei risparmi fruiti dai coniugi M. anteriori agli anni accertati e dei quali il signor M. non è tenuto a giustificare la fonte» contesta alla Commissione Regionale di avergli attribuito «spese» e, dunque, esborsi di denaro, per incrementi patrimoniali rilevanti, mai sostenuti, pur avendo offerto prove in grado di giustificare il possesso dei redditi che gli avevano consentito tali incrementi.

15. Con il quindicesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.) deduce «Violazione di legge. Violazione e falsa applicazione degli artt. 115 cod. proc. civ., 2697 cod. civ., 38 d.P.R. n. 600 del 1973. Obbligo di tenere conto delle prove non contestate dall'Amministrazione finanziaria», evidenziando che i giudici di appello hanno omesso di valutare specificamente ed espressamente tutte le singole prove contrarie, presuntive e documentali, da lui fornite, che avrebbero consentito di avvedersi dell'abnormità della ricostruzione operata dall'Ufficio, e ciò anche se l'Ufficio non aveva mosso alcuna esplicita contestazione.

16. Con il sedicesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.) rubricato «Violazione di legge. Violazione e falsa applicazione degli artt. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, 2727 e ss. cod. civ. Necessità di valutare le prove che dimostrano come le spese effettivamente sostenute dal sig. M. per gestione e mantenimento dei beni-indice siano di gran lunga inferiori rispetto a quanto ipotizzato dall'Amministrazione finanziaria» - fa presente che:

a) erroneamente la Commissione Regionale riconduceva l'imbarcazione in suo possesso fra gli elementi indicativi di capacità contributiva, sebbene l'Agenzia delle entrate ne avesse valorizzato unicamente le spese di mantenimento e gestione. Infatti l'Ufficio, con riguardo a tale bene, acquistato in leasing nel gennaio 2005 e ceduto poco più di un anno dopo, gli aveva imputato un reddito di euro 160.879,00, superiore al costo di acquisto; invece, i costi effettivamente sostenuti nell'anno 2005, oltre alle spese di leasing, già computate dall'Ufficio ai fini del calcolo del reddito sintetico, erano consistiti nelle spese di ormeggio, pari ad euro 7.536,00, mentre nell'anno 2006 non aveva sostenuto costi per carburante ed assicurazione, ma solo per l'ormeggio, pari ad euro 6.500,00;

b) le spese correlate dall'Ufficio alla disponibilità della residenza principale erano superiori a quelle realmente sostenute;

c) le spese di gestione e mantenimento dell'autovettura targata xxxxxx erano di gran lunga inferiori ai 26.190,00 euro imputati all'anno 2005 ed a euro 45.337,00 imputati al 2006, come comprovato dalla documentazione attestante i chilometri percorsi dall'autovettura.

I giudici di secondo grado, ad avviso del ricorrente, avrebbero, quindi, dovuto meglio valutare le prove contrarie presuntive offerte.

17. Con il diciassettesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.) censura la sentenza per omessa motivazione in ordine alla prova, decisiva, che le spese di gestione e mantenimento dei beni-indice erano inferiori a quelle presunte dai coefficienti ministeriali, e lamenta che la decisione impugnata non chiarisce per quali motivi la congruità del reddito sinteticamente accertato non sarebbe stata posta in dubbio dalla evidente discrepanza fra le spese di gestione e do mantenimento dei beni-indice presunte dai coefficienti ministeriali e quelle realmente sostenute dal contribuente per l'imbarcazione, l'abitazione principale e l'autovettura.

18. Con il diciottesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.) deduce omesso esame circa il fatto decisivo ed oggetto di discussione tra le parti che le spese di gestione e mantenimento dei beni indice sono inferiori a quelle presunte dai coefficienti ministeriali, ribadendo quanto già esposto con il precedente motivo.

19. Con il diciannovesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.) rubricato «Violazione di legge. Violazione e falsa applicazione degli artt. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, 2727 e ss. cod. civ.. Necessità di valutare le prove che dimostrano che le spese effettive afferenti i beni-indice non sono state integralmente sostenute dal signor M., non essendo nella sua esclusiva disponibilità» censura la sentenza impugnata laddove afferma che «non risulta provato in alcun modo l'utilizzo, e la conseguente sopportazione, degli oneri di finanziamento e manutenzione, delle autovetture da parte di persone diverse dal contribuente». Evidenzia, sul punto, che le autovetture targate xxxxxxx e xxxxxxx non erano state da lui utilizzate, ma erano in uso al padre e alla suocera, i quali ne sostenevano i relativi costi di gestione e di mantenimento, per cui tali beni dovevano essere esclusi dal calcolo del reddito sintetico.

20. Con il ventesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.) censura la sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, 2697 cod. civ., 115 cod. proc. civ., evidenziando che l'Ufficio gli aveva imputato, con riferimento alle rate di mutuo stipulato con la Banca Nazionale del Lavoro, una spesa di circa euro 11.000,00 annui, pur trattandosi di rate che venivano pagate dal padre A. M. - il quale aveva la residenza presso l'abitazione gravata da mutuo - come emergeva dagli estratti di conto corrente, allo stesso intestati, depositati nel corso del giudizio di primo grado.

21. Con il ventunesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.) deduce omessa motivazione, ribadendo che i giudici regionali avevano omesso di spiegare le ragioni per le quali le prove offerte a dimostrazione del mancato pagamento delle rate di mutuo non potessero costituire valide prove dell'inesattezza del maggior reddito attribuitogli dall'Amministrazione.

22. Con il ventiduesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.) deduce «omesso esame circa il fatto decisivo ed oggetto di discussione che le rate del mutuo non erano state pagate dal signor M.», reiterando la doglianza già esposta con il motivo precedente.

23. Con il ventitreesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.) denuncia «violazione e falsa applicazione degli artt. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, 2697 cod. civ. e dei provvedimenti del 17.5.2005 e del 14.2.2007» e lamenta che la Commissione regionale, affermando che il reddito accertato appare congruo, non ha tenuto presente che l'Ufficio ha erroneamente sommato al

reddito, già eccessivo, calcolato sulla base della disponibilità dell'imbarcazione, anche gli importi dei canoni di leasing.

24. Con il ventiquattresimo motivo (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.) - omessa motivazione circa l'errata sommatoria delle rate di leasing pagate dal M. con il reddito già calcolato in ragione della disponibilità dell'imbarcazione - reitera la censura già esposta con il precedente motivo.

25. Con il venticinquesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.) - omesso esame circa il fatto decisivo che le rate di leasing pagate dal M. non andavano sommate al reddito già calcolato in ragione della disponibilità dell'imbarcazione - ribadisce quanto già evidenziato con i motivi nn. 23) e 24).

26. Con il ventiseiesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.) - violazione e falsa applicazione degli artt. 42 d.P.R. n. 600 del 1973, 3, comma 1, legge n. 241 del 1990, 7 della legge n. 212 del 2000 e legge n. 400 del 1988. Difetto di motivazione degli avvisi di accertamento impugnati - contesta alla Commissione regionale di non avere rilevato l'illegittimità degli atti impositivi, sebbene nella loro motivazione fosse stato inserito un mero prospetto di calcolo ed un richiamo ai decreti ministeriali del 10 settembre e del 19 novembre 1992 e ai provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 17 maggio 2005 e 14 febbraio 2007, senza spiegare i criteri di calcolo dai quali derivava la spesa imputata a ciascun bene e come fossero stati determinati i coefficienti moltiplicatori da cui l'Ufficio aveva desunto il reddito accertato.

27. Con il ventisettesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.), rubricato «nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato di cui all'art. 112 cod. proc. civ.», il ricorrente, premesso che i decreti contenenti il redditometro applicato dall'Ufficio si configurano come fonti normative di secondo grado, aventi natura regolamentare, che avrebbero dovuto essere emanati solamente dopo avere acquisito il parere del Consiglio di Stato, ai sensi dell'art. 17 della legge n. 400 del 1988, lamenta che la Commissione Regionale non si è pronunciata sulla richiesta disapplicazione dei decreti ministeriali del 10 settembre 1992 e del 19 novembre 1992 e dei provvedimenti del 17 maggio 2005 e 14 febbraio 2007.

28. Con il ventottesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.) deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 17, comma 4, della l. n. 400 del 1988 e illegittimità dei decreti ministeriali del 10 settembre 1992 e del 19 novembre 1992 e dei provvedimenti del 17 maggio 2005 e 14 febbraio 2007, lamentando nuovamente che la Commissione Regionale non ha riconosciuto l'inefficacia dei decreti ministeriali sulla cui scorta sono stati ricostruiti i maggiori redditi accertati.

Ribadisce che, trattandosi di decreti aventi natura regolamentare, avrebbero dovuto essere esaminati solo dopo l'acquisizione del necessario parere del Consiglio di Stato, che invece non è mai stato chiesto, né rilasciato, cosicché, essendo stati emanati in violazione dell'art. 17 della legge n. 400 del 1988, avrebbero dovuto essere disapplicati dalla Commissione Regionale, con conseguente annullamento degli avvisi di accertamento impugnati.

29. Con il ventinovesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.) deduce nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato di cui all'art. 112 cod. proc. civ., ribadendo la doglianza già esposta con il precedente motivo.

30. Con il trentesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.) - rubricato «violazione dell'art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, dell'art. 17 del d.lgs. n. 472 del 1997, carenza di motivazione in tema di colpevolezza e di determinazione della sanzione. Violazione dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997. Illegittimità dell'irrogazione delle sanzioni sotto molteplici profili» - evidenzia che la Commissione Regionale nulla dice in merito alle sanzioni applicate, omettendo di verificare la sussistenza dei requisiti di legge; i giudici di appello avrebbero dovuto verificare se fosse ravvisabile un comportamento quantomeno colposo, dovendosi sicuramente escludere un comportamento doloso, e in ogni caso nessuna sanzione avrebbe potuto essere irrogata, dal momento che doveva trovare applicazione l'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997.

31. Con il trentunesimo motivo (art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.), deducendo nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato di cui all'art. 112 cod. proc. civ., lamenta che la C.T.R. aveva omesso di pronunciarsi sulla richiesta di disapplicazione delle sanzioni, pur se la stessa Amministrazione finanziaria escludeva l'irrogazione di sanzioni quando l'attività accertativa si fondava su mere presunzioni; ad avviso del ricorrente, non sussistono i presupposti per l'applicazione delle sanzioni per assoluta mancanza dell'elemento soggettivo e per l'esistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme che disciplinano l'accertamento sintetico.

32. Il sesto motivo, da esaminare con priorità in quanto incentrato sul vizio assoluto di motivazione della decisione impugnata, è infondato e non può essere accolto.

32.1. In tema di contenuto della sentenza, il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre quando il giudice, in violazione di un obbligo di legge, costituzionalmente imposto (art. 111, sesto comma, Cost.), ossia dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e dell'art. 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, omette di illustrare l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, ossia di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione.

32.2. La sanzione di nullità colpisce non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione da punto di vista grafico o quelle che presentano un «contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili» e che presentano «una motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile» (Cass. Sez. U, 7/04/2014, n. 8053; Cass., sez. 6-3, 8/10/2014, n. 21257), ma anche quelle che contengono una motivazione meramente apparente, perché dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione non consente di «comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato», non assolvendo in tal modo alla finalità di esternare un «ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo», logico e consequenziale, «a spiegare il risultato cui si perviene sulla res decidendi» (Cass., Sez. U., 3/11/2016, n. 22232).

32.3. Come chiarito da questa Corte, la motivazione è solo apparente - e la sentenza è nulla perché affetta da error in procedendo - quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U, 3/11/2016, n. 22232; Cass., sez. 6-5, 15/06/2017, n. 14927).

32.4. La sentenza impugnata, sebbene sintetica, non corrisponde al vizio motivazionale di legittimità quale prospettato nel principio di diritto sopra citato, poiché non si pone al di sotto del «minimo costituzionale» (Cass., Sez. U, 7/04/2014, n. 8053).

Infatti, la C.T.R. ha ritenuto di confermare la legittimità degli atti impositivi impugnati, facendo specifico riferimento ai fatti di causa e alle questioni di merito prospettate e discusse dalle parti, avendo argomentato non solo in ordine all'eccepito difetto di contraddittorio ed alla applicabilità dell'art. 12 legge n. 212 del 2000, ma anche in merito alla ricostruzione del reddito operata dall'Amministrazione finanziaria, ritenendo congruo quello accertato dall'Ufficio e non adeguate le prove offerte dal contribuente a giustificazione degli incrementi patrimoniali dai quali è scaturito l'accertamento sintetico; ha, in tal modo, esplicitato le ragioni della decisione, per cui eventuali profili di apoditticità e di lacunosità della motivazione, anche se sussistenti, non viziano tale motivazione in modo così radicale da renderla meramente apparente (Cass., sez. 6-5, 17/03/2015, n. 5315; Cass., sez. 6- 5, 7/04/2017, n. 9105).

33. Il primo motivo è parimenti infondato.

33.1. Come questa Corte ha avuto modo di affermare (Cass., sez. 5, 18/12/2006, n. 27079), l'accertamento dei redditi con metodo sintetico, ai sensi del d.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, quarto comma, non richiede affatto - nulla prevedendo al riguardo la norma - che gli elementi e le circostanze di fatto in base ai quali il reddito viene determinato dall'Ufficio siano in qualsiasi modo previamente contestati al contribuente, cosicché la sola circostanza relativa alla mancata instaurazione di una qualche forma di contraddittorio con il contribuente, nella fase istruttoria, non può giustificare l'annullamento dell'accertamento sintetico.

33.2. In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata esclusivamente per i tributi «armonizzati» di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, mentre, per quelli «non armonizzati», non essendo rinvenibile, nella legislazione nazionale, una prescrizione generale, analoga a quella comunitaria, solo ove risulti specificamente sancito, come avviene per l'accertamento sintetico in virtù dell'art. 38, comma 7, del d.P.R. n. 600 del 1973, nella formulazione introdotta dall'art. 22, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, convertito dalla legge n. 122 del 2010, applicabile, tuttavia, solo dal periodo di imposta 2009. Ne consegue che gli accertamenti, come quello in esame, relativi alle precedenti annualità sono del tutto legittimi anche senza l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale (Cass., sez. 6-5, 31/05/2016, n. 11283; Cass., sez. 6-5, 29/10/2018, n. 27420).

La sentenza impugnata, disattendendo l'eccezione sollevata dal contribuente, ha fatto dunque corretta applicazione dei superiori principi.

34. Neppure è ravvisabile violazione o falsa applicazione dell'art. 12 dello Statuto del contribuente, dedotta con il terzo motivo.

Le garanzie fissate dall'art. 12 citato trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale del contribuente, tenuto conto del dato testuale della rubrica della disposizione e del tenore testuale del primo comma dello stesso art. 12, che si riferisce esplicitamente agli accessi, ispezioni, verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali (Cass., sez. U, 9/12/2015, n. 24823; Cass., sez. 6-5, 19/10/2017, n. 24636).

Si è, al riguardo, precisato che «la ragione sta nel fatto che, in questi casi, lo statuto dei diritti e garanzie fa da contrappeso all'invasione della sfera del contribuente, nei luoghi di sua pertinenza, dando corpo ad una specifica esigenza di dare spazio al contraddittorio, al fine di conformare ed adeguare l'interesse dell'amministrazione alla situazione del contribuente, come delineata dagli elementi raccolti dall'ufficio grazie alle attività di verifiche, accessi ed ispezioni nei locali» (Cass., sez. 6-5, 6/06/2016, n. 11539).

Differente è, invece, l'ipotesi in esame in cui la pretesa impositiva è scaturita dall'esame degli atti sottoposti all'Amministrazione dallo stesso contribuente, a seguito di invio di questionario, e dall'Amministrazione esaminati in ufficio.

Le stesse Sezioni Unite hanno valorizzato detto argomento letterale laddove hanno enunciato il principio di diritto secondo cui il termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento decorre «dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni» (Cass., Sez. U, 29/07/2013, n. 18184).

Non è quindi assimilabile la ipotesi del controllo eseguito presso la sede del contribuente a quella del cd. controllo a tavolino, dato che la naturale vis expansiva dell'istituto del contraddittorio procedimentale nei rapporti fra fisco e contribuente non giunge fino al punto di imporre termini dilatori all'azione di accertamento che derivi da controlli fatti dall'Amministrazione nella propria sede, in base ai dati forniti dallo stesso contribuente o acquisiti documentalmente.

35. Anche il secondo ed il ventiseiesimo motivo, che possono essere trattati congiuntamente per stretta connessione, in quanto con tali mezzi il ricorrente censura la sentenza per non avere ritenuto l'avviso di accertamento nullo per carenza di motivazione, sono inammissibili e, comunque, infondati. L'esame nel merito della pretesa fiscale da parte della Commissione Regionale presuppone l'implicito rigetto della doglianza; di conseguenza, il ricorrente non avrebbe dovuto prospettare le censure come vizi di violazione di legge (art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.), ma avrebbe piuttosto dovuto criticare la sentenza sotto il profilo della congruità del giudizio espresso dal giudice di merito in ordine alla motivazione degli avvisi di

accertamento, i quali non sono atti processuali, ma atti amministrativi (Cass., sez. 5, 23/04/2008, n. 10477).

In ogni caso, gli avvisi di accertamento in oggetto non dovevano contenere le motivazioni pretese dal contribuente in ordine alle osservazioni o prove dallo stesso fornite all'Ufficio in sede amministrativa, trattandosi di questioni che attengono alla prova dei fatti addotti dal contribuente stesso a pretesa giustificazione della differenza reddituale riscontrata dall'Ufficio, dovendosi ritenere correttamente motivato l'avviso di accertamento che si limiti a richiamare i parametri richiamati dai decreti ministeriali applicati, poiché l'efficacia presuntiva di essi, di tipo relativo (Corte Cost. n. 297 del 2004), determina l'inversione dell'onere della prova dall'Amministrazione finanziaria al contribuente, al quale è consentito di «dimostrare che il maggior reddito accertato è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, ovvero che il reddito presunto sulla base del redditometro non esiste o esiste in misura inferiore» (Cass., sez. 5, 11/01/2006, n. 327; Cass., sez. 5, 19/04/2006, n. 9129).

Ciò significa che la determinazione del reddito effettuata sulla base degli indici richiamati dai decreti ministeriali del 10 settembre e 19 novembre 1992 dispensa l'Amministrazione da qualunque ulteriore prova rispetto all'esistenza dei fattori indice della capacità contributiva, individuati nei decreti, e legittima in tal senso gli accertamenti fondati su tali fattori indice, provenienti da parametri e calcoli statistici, restando a carico del contribuente l'onere di difendersi dalla contestazione della esistenza di quei precisi fattori (Cass., sez. 5, 5/10/2005, n. 19403).

36. Neppure possono essere accolti il ventisettesimo, il ventottesimo ed il ventinovesimo motivo, che vanno trattati congiuntamente perché strettamente connessi.

36.1. Secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte (Cass., sez. 6-1, 4/06/2019, n. 15255; Cass., sez. 2, 13/08/2018, n. 20718; Cass., sez. 5, 6/12/2017, n. 29191), non ricorre il vizio di omessa pronuncia di una sentenza di appello quando, pur non essendovi un'espressa statuizione da parte del giudice in ordine ad un motivo di impugnazione, tuttavia la decisione adottata comporti necessariamente la reiezione di tale motivo, dovendosi ritenere che tale vizio sussista solo nel caso in cui sia stata completamente omessa una decisione su di un punto che si palesi indispensabile per la soluzione del caso concreto.

Il rigetto integrale, da parte della C.T.R., dell'appello del contribuente, all'esito dell'esame nel merito dei motivi che ne erano posti a fondamento, comporta evidentemente l'implicito rigetto della richiesta di disapplicazione dei decreti ministeriali del 10 settembre e del 19 novembre 1992 e dei provvedimenti del 17 maggio 2005 e 14 febbraio 2007.

36.2. Peraltro, la censura di illegittimità dei suddetti decreti ministeriali è infondata.

Va, infatti, ricordato che con l'ordinanza n. 297 depositata il 28 luglio 2004 la Corte Costituzionale ha dichiarato «la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 38, quarto comma, secondo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600›come sostituito dall'art. 1 della legge 30 dicembre 1991, n. 413›sollevata, in riferimento agli artt. 70, 76, 3 e 100, primo

comma, della Costituzione e in relazione all'art. 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400», osservando, con riguardo a tale ultima diposizione, «che nessuna norma costituzionale o di legge stabilisce.., che in materia tributaria i regolamenti debbano essere adottati con regolamento governativo ai sensi dell'art. 17 della legge n. 400 del 1988, con la conseguenza che nessun vulnus costituzionale può ravvisarsi nella scelta di un regolamento del Ministro delle Finanze, senza considerare che la norma da ultimo citata, nel fare un elenco delle materie che devono essere disciplinate con il regolamento, non fa menzione della materia tributaria». L'illegittimità dei Decreti Ministeriali in esame è stata, quindi, espressamente esclusa da questa Corte (Cass., sez. 5, 14/04/2008, n. 9857; Cass., sez. 5, 19/04/2006, n. 9129).

37. I motivi contraddistinti dai nn. 8), 9), 12), 13), 17), 18), 21) e 22), che possono essere esaminati unitariamente, poiché sono tutti volti a contestare nel merito la valutazione espressa dai giudici di appello in ordine alle prove offerte dal contribuente, sono fondati nei termini che di seguito si espongono, con conseguente assorbimento dei restanti motivi.

37.1. L'art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973 disciplina, fra l'altro, il metodo di accertamento sintetico del reddito e, nel testo applicabile ratione temporis (cioè tra la legge n. 413 del 1991 ed il d.l. n. 78 del 2010, convertita dalla legge n. 122 del 2010), prevede, da un lato, la possibilità di presumere il reddito complessivo netto sulla base della valenza induttiva di una serie di elementi e circostanze di fatto certi, costituenti indici di capacità contributiva, connessi alla disponibilità di determinati beni o servizi ed alle spese necessarie per il loro utilizzo e mantenimento; dall'altro, prevede le «spese per incrementi patrimoniali», ossia quelle sostenute per l'acquisto di beni destinati ad incrementare durevolmente il patrimonio del contribuente, stabilendo in tal caso una presunzione di imputabilità del reddito, in quote costanti, all'anno in cui la spesa è stata effettuata ed ai cinque precedenti, ed introducendo una disciplina di favore, adottata in base all'id quod plerumque accidit, ossia al fatto che la capacità di effettuare una determinata spesa ben può attribuirsi non al reddito prodotto nello stesso anno d'imposta cui l'accertamento si riferisce, bensì alla disponibilità di capitale accumulato negli anni precedenti.

Resta salva, in ogni caso, la prova contraria a carico del contribuente, il quale deve dimostrare, attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito, in tutto o in parte, da redditi soggetti a ritenute alla fonte o esenti da imposta ovvero da finanziamenti di terzi (come ribadito anche da Cass., sez. 5, 30/05/2018, n. 13602).

37.2. In presenza dei presupposti previsti dall'art. 38, la norma non impone, dunque, ulteriore onere all'amministrazione, ma piuttosto fa gravare sul contribuente l'onere di dimostrare, secondo il tenore letterale del sesto comma del citato art. 38, 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», con la precisazione che «l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione».

L'oggetto della prova contraria da parte del contribuente riguarda non solo la disponibilità di ulteriori redditi, ma anche l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso. Si è, al riguardo, chiarito che, pur non prevedendosi esplicitamente la prova che detti ulteriori redditi siano stati utilizzati per coprire le spese contestate, si chiede espressamente una prova documentale su

circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto (o sia potuto accadere). In tal senso deve essere letto lo specifico riferimento alla prova - risultante da «idonea documentazione» - della «entità» di tali eventuali ulteriori redditi e della «durata» del relativo possesso, previsione che ha la 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., sez. 5, 18/04/2014, n. 8995; Cass., sez. 5, 26/11/2014, n. 25104; Cass., sez. 6-5, 16/07/2015, n. 14885; Cass., sez. 5, 20/01/2017, n. 1510; Cass., sez. 6-5, 23/03/2018, n. 7389; Cass., sez. 6-5, 10/07/2018, n. 18097).

37.3. La prova incombente sul contribuente non è comunque tipizzata, sicché essa può essere data con qualsiasi mezzo idoneo a dimostrare la provenienza non reddituale dell'elemento accertato dal Fisco, e la durata del possesso.

37.3.1. Al fine di meglio delimitare l'ambito della prova contraria gravante sul contribuente, questa Corte ha precisato che la prova documentale richiesta dalla norma in grado di superare la presunzione di maggiore reddito ben può essere fornita con l'esibizione degli estratti dei conti correnti bancari facenti capo alla parte contribuente, idonei a dimostrare, mediante l'indicazione dell'entità dei redditi e delle date dei movimenti, anche la «durata» del possesso dei redditi e, quindi, non il loro semplice «transito» nella disponibilità del contribuente (Cass., sez. 6-5, 16/05/2017, n. 12214; Cass. sez. 6 - 5, 16/05/2018, n. 12026; Cass., sez. 6-5, 23/03/2018, n. 7389).

E' stata quindi ritenuta idonea e sufficiente la documentazione bancaria rappresentativa della «sequenza temporale dell'operazione di accredito e poi di quella di addebito degli assegni circolari utilizzati per l'acquisto» (Cass., sez. 5, 22/03/2017, n. 7258).

37.3.2. Quanto ai mutui ultrannuali, si è, inoltre, precisato, che, 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, il mutuo medesimo non esclude ma diluisce la capacità contributiva, per cui deve essere detratto dalla spesa accertata (ed imputata a reddito) il capitale mutuato ma ad essa vanno, invece, aggiunti, per ogni annualità, i ratei di mutuo maturati e versati (Cass., sez. 5, 3/12/2010, n. 24597; Cass., sez. 24/02/2017, n. 4797; Cass., sez. 5, 17/07/2019, n. 19192).

37.3.3. Relativamente, poi, alla disponibilità di immobili, va osservato che, ai sensi dell'art. 38 citato, essa costituisce una presunzione di «capacità contributiva» ai sensi dell'art. 2728 cod. civ., per cui il giudice tributario, una volta accertata l'esistenza degli specifici «elementi indicatori di capacità contributiva» esposti dall'ufficio, deve valutare la prova offerta dal contribuente.

Tra le prove contrarie è ammessa anche quella che il versamento degli importi contestati non è avvenuto e che, quindi, non sussiste una reale disponibilità economica, essendo questa meramente apparente, per avere l'atto in questione natura simulata; questa Corte ha affermato, al riguardo, in fattispecie di spese per acquisto di immobili, che è consentito al contribuente dimostrare che manca una disponibilità patrimoniale in quanto il contratto stipulato, in ragione

della sua natura simulata, ha una causa gratuita, anziché quella onerosa apparente (Cass., sez. 5, 17/06/2002, n. 8665; Cass., sez. 5, 17/03/2006, n. 5991)

Peraltro, l'effettiva capacità contributiva, nell'ipotesi di disponibilità di immobili, va individuata non in base alla mera proprietà e provenienza degli immobili, ma valutando anche le spese per il loro mantenimento (Cass., sez. 5, 19/07/2002, n. 10603; Cass., sez. 5, 31/03/2011, n. 7408); lo stesso principio vale per la manutenzione dei veicoli (Cass., sez. 5, 22/01/2007, n. 1294).

38. Tanto premesso, nel caso di specie, l'accertamento sintetico è stato dall'amministrazione finanziaria basato su più beni-indici di capacità contributiva risultanti dagli accertamenti ed emergenti anche dalla risposta dello stesso contribuente al questionario inviatogli ai sensi dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 (possesso dell'abitazione destinata a residenza della famiglia, compravendite di immobili, possesso di tre autovetture e di una imbarcazione).

Al fine di superare la presunzione di maggior reddito, il contribuente, come emerge dai richiami contenuti nel ricorso per cassazione, ha offerto a titolo di prova contraria documentazione al fine di provare che:

a) non aveva sostenuto alcun esborso di denaro per la compravendita immobiliare conclusa con atto del 19 marzo 2007, per il prezzo dichiarato di euro 200.000,00, dato che il relativo assegno non era stato mai posto all'incasso;

b) anche l'assegno di euro 60.000,00 allegato all'atto di cessione del diritto di usufrutto sull'immobile ubicato a Mestre, concluso in data 16 giugno 2008, non era mai stato incassato;

c) quanto all'abitazione principale, aveva utilizzato immobilizzazioni finanziarie che già esistevano negli anni precedenti a quelli oggetto di accertamento, documentate dalla situazione deposito titoli rilasciata dalla Cassa di Risparmio di Venezia;

d) le rate del mutuo del 16 giugno 2008 stipulato per l'acquisizione del diritto di usufrutto era stano sostenute dal padre, come emergeva dagli estratti di conto correnti intestati a quest'ultimo e riferibili al finanziamento.

La Commissione regionale, nel confermare integralmente gli atti impositivi, ha aderito alla ricostruzione reddituale operata dall'Amministrazione finanziaria, senza procedere ad una disamina e valutazione di tutti gli elementi a discarico offerti dal contribuente e di tutta la documentazione prodotta al fine di superare la presunzione legale - di cui non si fa alcuna menzione nella decisione impugnata - e non ha neppure verificato se, sulla base degli elementi in atti, i redditi oggetto di disinvestimento siano stati effettivamente utilizzati in funzione del mantenimento e della gestione dei beni indice, incorrendo in tal modo nel vizio di omesso esame di fatti rilevanti ai fini della ricostruzione induttiva del reddito, che hanno costituito oggetto di discussione tra le parti, ed aventi carattere decisivo, ossia idonei a determinare un esito diverso della controversia.

39. In conclusione, la sentenza impugnata va cassata, limitatamente alle censure accolte, con rinvio alla competente Commissione Tributaria Regionale, in diversa composizione, perché,

adeguandosi ai superiori principi richiamati, proceda a nuovo esame, oltre che alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

rigetta il primo, il secondo, il terzo, il sesto, il ventiseiesimo, il ventisettesimo, il ventottesimo ed il ventinovesimo motivo; accoglie l'ottavo, il nono, il dodicesimo, il tredicesimo, il diciassettesimo, il diciottesimo, il ventunesimo ed il ventiduesimo motivo; dichiara assorbiti i restanti motivi.

Cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza