Sentenza del 26/01/2021 n. 1554 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 29/2012 la Commissione tributaria provinciale di Savona respinse il ricorso proposto da (---) avverso l'avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2006, emesso ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 38, con il quale l'Agenzia delle entrate aveva rideterminato sinteticamente il maggior reddito a fini IRPEF sulla base della disponibilita', da parte del contribuente, di tre immobili, uno dei quali adibito ad abitazione, dell'assunzione di oneri connessi all'accensione di un mutuo per l'acquisto di tale ultimo cespite, nonche' in base a spese per incrementi patrimoniali per Euro 4.500,00 ed Euro 2.000,00.

2. Contro tale decisione il (---) propose appello davanti alla Commissione tributaria regionale della Liguria, la quale, con sentenza n. 64/2013, respinse il gravame.

3. Avverso detta pronuncia il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle entrate. All'udienza pubblica del 16 maggio 2019 la Quinta Sezione civile, accogliendo l'istanza Decreto Legge n. 119 del 2018, ex articolo 6, comma 10, conv. dalla L. n. 136 del 2018, depositata dal ricorrente il 30 aprile 2019, ha sospeso il processo rinviando la causa a nuovo ruolo. A seguito di istanza depositata il 22 ottobre 2019, con la quale il contribuente ha manifestato il proprio persistente interesse alla decisione, e' stata fissata l'udienza del 1 ottobre 2020. Il Procuratore Generale deposita requisitoria scritta in forma di memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, formulato ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si deduce la nullita' della sentenza gravata per omessa pronuncia sul motivo di appello con il quale il contribuente aveva censurato la decisione di prime cure per non aver considerato le fonti di reddito, soggette a tassazione alla fonte, dallo stesso individuate negli utili percepiti in forza della partecipazione al capitale della (---) s.r.l. e della (---) s.a.s. (...).

Assume, in particolare, il ricorrente che i cespiti valorizzati dall'Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento induttivo sono stati acquistati mediante i dividendi percepiti, senza che assuma rilevanza la circostanza che la relativa distribuzione non sia stata oggetto di dichiarazione da parte delle societa' partecipate.

1.1. Con il secondo motivo, formulato ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, (---) lamenta la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986,

n. 917, articolo 6 e 44, e del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 38 e articolo 42 e ss..

Le doglianze sottese al motivo si appuntano sul rilievo dell'erronea applicazione delle regole di ripartizione dell'onere probatorio in subiecta materia, avendo i giudici regionali omesso di considerare che la determinazione sintetica del reddito complessivo netto in base al c.d. redditometro, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, si fonda su presunzioni semplici e non su presunzioni legali, di guisa che, contrariamente a quanto ritenuto dalla pronuncia gravata, la prova del maggior reddito non puo' essere tratta ex se dal risultato reddditometrico" essendo l'Amministrazione finanziaria tenuta a dimostrare i fatti da cui ha desunto l'evasione e a giustificare tale inferenza; che il contribuente ha, comunque, offerto la prova del possesso di un reddito soggetto a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, rappresentato dai dividendi ritratti dalla partecipazione in due societa' di cui il proprio figlio era socio e amministratore; che, ai fini della dimostrazione della sussistenza di tale fonte di reddito, non assume rilevanza la circostanza che dette societa' non avessero dichiarato alcun reddito, essendo sufficiente il fatto, accertato dagli stessi giudici di merito, che il contribuente ne fosse socio, avuto riguardo al principio per il quale nelle societa' a ristretta base sociale opera la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati, con la conseguenza che e' sufficiente dimostrare la partecipazione al capitale di una societa' con siffatte caratteristiche perche' possa presumersi la percezione, da parte del socio, di utili, ancorche' non dichiarati.

2. Il primo motivo e' infondato.

Affinche' possa configurarsi il vizio di omessa pronuncia occorre che sia stato completamente omesso il provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto, cio' che nel giudizio di appello si verifica quando nella pronuncia impugnata risulti del tutto mancante l'esame di "uno dei fatti costituitivi della "domanda" di appello" (Cass. Sez. 2, 22/1/2018, n. 1539; Cass. Sez. 3, 14/3/2006, n. 5444).

Tale ipotesi non ricorre nel caso di specie in cui la sentenza impugnata contiene un, sia pur sintetico, riferimento ai dividendi societari indicati dal ricorrente, quali fonti di reddito gia' tassato alla fonte attraverso prelievi definitivi, al fine di giustificare gli acquisti e gli incrementi patrimoniali valorizzati dall'Amministrazione finanziaria ai fini della ricostruzione sintetica del reddito. In particolare, la Commissione tributaria regionale della Liguria ha negato rilevanza alla dedotta titolarita', in capo al ricorrente, di partecipazioni societarie sul presupposto, gia' valorizzato dall'Ufficio, "che le societa' di cui il contribuente risulta socio non hanno dichiarato alcun reddito".

Tale enunciazione, integrando una precisa presa di posizione sul motivo di gravame riguardante l'attitudine giustificativa dei dividendi ritratti dalle partecipazioni societarie rispetto agli acquisti e agli incrementi patrimoniali presi in considerazione dall'Amministrazione finanziaria nella ricostruzione del reddito del contribuente, esclude la configurabilita' dell'omessa pronuncia ex articolo 112 c.p.c., deducibile nelle forme di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

3. Anche il secondo motivo deve essere respinto.

Non merita, in primo luogo, condivisione l'affermazione del ricorrente secondo la quale gli elementi indicativi di capacita' contributiva fissati mediante decreto ministeriale, sui quali si fonda il sistema di accertamento reddditometrico, integrando presunzioni semplici, impongono all'Amministrazione finanziaria un piu' ampio onere argomentativo, attraverso il quale sia reso intelligibile il passaggio logico tra la spesa accertata e la determinazione della maggiore ricchezza tassabile.

Il metodo di accertamento sintetico del reddito delineato dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38 - nella versione, applicabile ratione temporis, anteriore alla riforma introdotta con Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78 del 2010, conv. dalla L. 30 luglio 2010, n. 122 - consente di presumere il reddito complessivo netto sulla base della valenza induttiva di una serie di elementi di fatto certi, costituenti indici di capacita' contributiva, connessi alla disponibilita' di determinati beni o servizi, e delle spese necessarie per il loro utilizzo e mantenimento, cd. "spese per incrementi patrimoniali", sostenute per incrementare in modo durevole il patrimonio, prevedendo in tal caso una presunzione di imputabilita' del reddito, in quote costanti, all'anno in cui la spesa e' stata effettuata ed ai quattro precedenti, introducendo una disciplina di favore, adottata in base all'id quod plerumque accidit, ossia al fatto che la capacita' di effettuare una determinata spesa ben puo' attribuirsi non al reddito prodotto nello stesso anno d'imposta cui l'accertamento si riferisce, bensi' alla disponibilita' di capitale accumulato negli anni precedenti (Cass. Sez. 5, ord. 29/5/2020, n. 10245).

Si tratta, dunque, di una forma di accertamento sintetico attraverso il quale il reddito viene determinato senza conoscerne le fonti di produzione, sulla base dell'impiego che il contribuente ne faccia per consumi e investimenti personali.

Tale sistema valorizza il rapporto di connessione tra la spesa e il reddito sulla scorta della regola di comune esperienza per la quale il contribuente impronta il proprio comportamento alla normale prudenza, con la conseguenza che ogni sua spesa postula un preventivo incremento patrimoniale e, quindi, un reddito adeguato.

L'accertamento redditometrico si distingue, tuttavia, dalle altre metodologie di accertamento sintetico (come ad esempio quello condotto mediante parametri e studi di settore) perche', a differenza di queste - che si fondano su presunzioni semplici in ragione delle quali l'Amministrazione finanziaria e' tenuta a motivare il nesso tra spesa e reddito per poi procedere alla stima di quest'ultimo - e' basato su un rapporto inferenziale tra fatto noto e fatto ignorato direttamente stabilito dalla fonte normativa.

Tali schemi presuntivi, che una parte della dottrina denomina "predeterminazioni" assimilandole, dal punto di vista del regime giuridico, alle presunzioni legali, sono ricondotte dalla prevalente giurisprudenza di legittimita' nel paradigma dell'articolo 2728 c.c..

In tale prospettiva ermeneutica si pongono le pronunce che affermano che l'accertamento redditometrico si fonda su presunzioni di capacita' contributiva legali, imponendo la stessa legge di ritenere conseguente al fatto certo della disponibilita' di determinati beni e servizi l'esistenza di una capacita' contributiva, di guisa che il giudice tributario, una volta accertata l'effettivita' fattuale degli specifici "elementi indicatori di capacita' contributiva" esposti

dall'Amministrazione, non ha il potere di privarli del valore presuntivo connesso dal legislatore alla loro disponibilita', ma puo' soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile perche' gia' sottoposta ad imposta o perche' esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso di tali beni (Cass. Sez. 5, 31/10/2018, n. 27811; Cass. Sez. 5, 19/7/2017, n. 17793; Cass. Sez. 6-5, Ord. 10/8/2016, n. 16912; Cass. Sez. 5, Ord. 29/10/2012, n. 18604; Cass. Sez. 6-5, Ord. 5/9/2012, n. 14896; Cass. Sez. 5, 19/12/2011, n. 27545; Cass. Sez. 5, 19/4/2013, n. 9539; Cass. Sez. 5, 15/6/2010, n. 14434; Cass. Sez. 5, 23/7/2007, n. 16284; Cass. Sez. 5, 7/6/2006, n. 13316; Cass. Sez. 5, 29/9/2005, n. 19108; Cass. Sez. 5, 4/11/2005, 21445; Cass. Sez. 5, 24/9/2003, n. 14161).

Il Collegio intende dare continuita' a tale impostazione, preferendola alla ricostruzione, recepita da alcune pronunce di questa Corte, che inquadra gli elementi indicatori di capacita' contributiva fissati con Decreto Ministeriale Finanze ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, nel paradigma delle presunzioni semplici ex articolo 2729 c.c., cosi' attribuendo all'Amministrazione finanziaria che se ne avvalga l'onere di dar conto del percorso logico che dal fatto noto consente di pervenire al fatto ignorato del maggior reddito e del suo ammontare quantitativo, e riconoscendo al giudice tributario il libero apprezzamento di tale inferenza (Cass. Sez. 4, 22/10/2010, n. 21661; Cass. Sez. 5, 4/2/2011, n. 2726; Cass. Sez. 5, 17/6/2011, n. 13289; Cass. Sez. 5, ord. 20/12/2012, n. 23544; Cass. Sez. 5, ord. 6/2/2013, n. 2806).

A tale esito ermeneutico l'impostazione appena richiamata perviene mediante l'equiparazione del sistema reddditometrico ad altre metodologie di accertamento sintetico basate su elaborazioni statistiche, richiamando, a tal fine, il principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite di questa Corte con la pronuncia n. 26635 del 18 dicembre 2009 in materia di studi di settore.

Tale accostamento non risulta, tuttavia, praticabile ove si osservi che, per un verso, la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore si fonda su un sistema di presunzioni semplici, la cui gravita', precisione e concordanza non e' predeterminata ex lege dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in se' considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditivita' di soggetti costituenti gruppi omogenei -, ma sorge solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullita' dell'accertamento, con il contribuente; per altro verso, la formulazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, comma 4, nella versione nella specie applicabile ratione temporis - a mente del quale, "con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalita' in base alle quali l'ufficio puo' determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacita' contributiva individuati con lo stesso decreto" - e dei decreti ministeriali di attuazione del redditometro - in cui sono elencati gli elementi patrimoniali sintomatici della capacita' contributiva e fissati i coefficienti di trasformazione in reddito delle spese necessarie al relativo mantenimento - non consente al giudice di escludere l'attitudine degli specifici indicatori previsti dalla fonte regolamentare a fondare una presunzione di capacita' contributiva.

Invero, la gravita', la precisione e la concordanza dei fatti, fondanti la presunzione reddditometrica, selezionati dal legislatore e' predeterminata ope legis dalla fonte regolamentare,

prescrivendo il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, comma 4, che il decreto ministeriale stabilisca "le modalita' in base alle quali l'ufficio puo' determinare induttivamente" il maggior reddito in relazione a detti indici. Ne consegue che sull'Amministrazione grava il solo onere di dimostrare l'esistenza dei fatti ritenuti ex lege indicativi di capacita' contributiva, essendo esonerata dal compiere un'attivita' di ricostruttiva e di quantificazione del reddito che potrebbe giustificarli.

Si e', dunque, al cospetto di un meccanismo presuntivo strutturalmente e funzionalmente sovrapponibile al paradigma della presunzione legale relativa, la quale, secondo l'insegnamento della giurisprudenza di legittimita', si distingue dalla presunzione semplice in ordine al modo di insorgenza, perche', mentre il fatto sul quale si fonda la prima deve essere provato in giudizio e il relativo onere grava su colui che intende trarne vantaggio, la seconda e' stabilita dalla legge e, quindi, non abbisogna della dimostrazione di un fatto sul quale possa fondarsi e giustificarsi e comporta un'inversione dell'onere della prova a carico di colui contro il quale depone, onere che puo' essere assolto anche mediante presunzioni semplici (Cass. Sez. 6-5, ord. 3/3/2016, n. 4241; Cass. Sez. L, 27/11/1999, n. 13291).

In linea con tale approccio esegetico, questa Corte ha precisato che il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, se, per un verso, non impone all'Amministrazione altro onere che non sia quello di dimostrare l'esistenza dei fatti indicatori della capacita' contributiva elencati nella fonte regolamentare, per altro verso, abilita il contribuente alla prova contraria, la quale va riferita, a mente del comma 6 della disposizione citata, al fatto che "il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente e' costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte", ovvero che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore (Cass. Sez. 5, 31/10/2018, n. 27811; Cass. Sez. 6-5, Ord. 10/8/2016, n. 16912; Cass. Sez. 5, 19/4/2013, n. 9539; Cass. Sez. 5, 7/6/2006, n. 13316; Cass. Sez. 5 29/9/2005, n. 19108; Cass. Sez. 5, 4/11/2005, 21445; Cass. Sez. 5, 24/9/2003, n. 14161), con la precisazione che "l'entita' di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione" (in tal senso, ex aliis, Cass., sez. 5, ord. n. 13602 del 30/5/2018).

4. Non persuade neanche l'affermazione secondo la quale il contribuente ha superato la presunzione reddittometrica dimostrando la propria partecipazione in due societa' a base familiare, senza che assuma rilevanza il fatto - erroneamente valorizzato dal giudice d'appello - che queste ultime non avessero dichiarato alcun reddito. Infatti, ad avviso del ricorrente, deve trovare applicazione il principio per il quale nelle societa' a ristretta base sociale opera la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati, con la conseguenza che e' sufficiente dimostrare la partecipazione al capitale di una societa' con siffatte caratteristiche perche' possa presumersi la percezione, da parte del socio, di utili, ancorche' non dichiarati.

Tale ricostruzione non si confronta con i principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimita' con riferimento al riparto e al contenuto della prova in materia di accertamento reddittometrico.

Circa l'estensione dell'oggetto della prova gravante sul contribuente, questa Corte ha precisato che, affinche' possa ritenersi vinta la presunzione l'accertamento sintetico, e' necessario dimostrare non solo il possesso di redditi esclusi dalla tassazione, ma anche che la spesa sia stata sostenuta proprio con tali redditi (Cass. Sez. 5, Sentenza 20/3/2009, n. 6813), anche

mediante la produzione di documenti da cui emergano elementi sintomatici del fatto che cio' sia accaduto o sia potuto accadere (Cass. Sez. 5, 20/1/2017, n. 1510; Cass. Sez. 5, ord. 4/8/2020, n. 16637).

Le pronunce richiamate muovono dall'assunto, condiviso da questo Collegio, per il quale il contenuto indefettibile della prova gravante sul contribuente comprende la dimostrazione tanto della concreta ed effettiva disponibilita' di un reddito esente o comunque soggetto a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, quanto dell'entita' dello stesso e della durata del relativo possesso.

In tal senso deve, invero, essere letto lo specifico riferimento, contenuto nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, nella versione applicabile ratione temporis, alla prova, risultante da "idonea documentazione", dell'"entita'" di tali eventuali ulteriori redditi e della "durata" del relativo possesso, previsione che ha la finalita' di ancorare a fatti oggettivi di tipo quantitativo e temporale la riferibilita' ai medesimi redditi della maggiore capacita' contributiva accertata con metodo sintetico (in tal senso Cass. Sez. 5, ord. 29/5/2020, n. 10245; in senso conforme v. Cass. Sez. 5, 20/3/2009, n. 6813; Cass., Sez. 5, 18/4/2014, n. 8995; Cass., 26/11/2014, n. 25104; Cass., 16/7/2015, n. 14885; Cass. Sez. 5, 20/1/2017, n. 1510; Cass. Sez. 5, 26/9/2019, n. 24030).

4.1. Alla stregua di tali premesse, l'accertata titolarita' in capo al ricorrente di partecipazioni in due societa' a base familiare non puo' ritenersi di per se' sola sufficiente a comprovare la percezione di dividendi in misura tale da costituire idonea provvista per finanziare gli acquisti e gli incrementi patrimoniali rilevati dall'Amministrazione finanziaria.

Ne' giova alla ricostruzione del contribuente il principio, piu' volte enunciato da questa Corte, secondo il quale nel caso di societa' di capitali a ristretta base partecipativi gli utili societari extracontabili si presumono distribuiti tra i soci, (v. Cass. Sez. 5, 2017, n. 27778/2017; Cass. Sez. 5, 2/3/2011, n. 5076), postulando tale presunzione comunque un accertamento, sia pure induttivo, di utili effettivamente realizzati, ancorche' non contabilizzati in bilancio e, quindi, non dichiarati.

5. In conclusione il ricorso, per le ragioni esposte, deve essere

rigettato.

Le spese del giudizio di legittimita' seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

Deve darsi atto, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimita' che liquida in Euro 7.300,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza