Sentenza del 29/01/2021 n. 2071 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di verifica contabile condotta attraverso l'invio di un questionario al contribuente e risultato vano l'esito del contraddittorio preventivamente instaurato, l'Agenzia delle Entrate procedeva, con metodo sintetico, alla rettifica del reddito complessivo di (---) per il periodo d'imposta 2005.

In specie, l'Ufficio acclarava in capo al contribuente la disponibilita' di un immobile della superficie di mq 170 (concesso in uso gratuito dai genitori e destinato ad abitazione), di tre autovetture (di cui una di grossa cilindrata) e di un'imbarcazione a motore; individuato l'importo reddituale attribuito ai singoli beni come indice di ricchezza in applicazione del c.d. redditometro, determinava il maggior reddito percepito ai fini IRPEF e con avviso di accertamento recuperava a tassazione l'imposta non versata, maggiorata di sanzioni ed interessi.

L'impugnativa in sede giurisdizionale spiegata dal contribuente veniva disattesa in ambedue i gradi di merito.

Avverso la sentenza d'appello (resa dalla Commissione tributaria regionale del Veneto il 17 settembre 2013 n. 71/06/13) ricorre per cassazione (---), affidandosi a sei motivi illustrati da memoria; resiste, con controricorso, l'Agenzia delle Entrate.

Il P.G. ha depositato requisitoria scritta in forma di memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, si lamenta violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 38, della L. 27 luglio 1978, n. 392, articolo 13 e del Decreto Ministeriale 10 settembre 1992, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Assume il ricorrente che le circostanze addotte a dimostrazione dell'inesistenza del maggior reddito contestato erano state ritenute valide ed idonee a tale scopo da altra pronuncia della C.T.R. del Veneto, passata in giudicato (in dettaglio, la sentenza n. 55/25/2013, allegata in copia al ricorso) di declaratoria di illegittimita' degli avvisi di accertamento relativi alle due successive annualita' d'imposta (2006 e 2007), con rettifica del reddito operata dall'Ufficio sulla base di identici presupposti di fatto e sempre con modalita' sintetica.

1.1. Il motivo non merita accoglimento.

La doglianza risulta invero strutturata in guisa di mero raffronto o contrapposizione tra le differenti valutazioni operate dalla medesima Corte territoriale in occasione delle due impugnative promosse avverso gli accertamenti distinti per annualita': il ricorrente si limita a riprodurre pedissequamente le diverse motivazioni adottate nelle due pronunce (trascritte in maniera pressocche' integrale) e a postulare acriticamente la maggiore plausibilita' della sentenza a lui favorevole, senza puntualmente individuare errori di diritto in quella gravata.

1.2. Pur a voler intendere detta prospettazione come eccezione di giudicato esterno, la stessa e' ugualmente infondata.

Secondo il consolidato orientamento del giudice di legittimita', in tema di contenzioso tributario, l'efficacia del giudicato, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo nell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacita' contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralita' di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente (sulle orme di Cass., Sez. U,, 16/06/2006, n. 13916, cfr. Cass. 11/03/2015, n. 4832; Cass. 01/07/2015, n. 13498; Cass.22/03/2019, n. 8138; Cass. 06/02/2020, n. 2803).

Con specifico riguardo all'ipotesi di accertamenti eseguiti tramite predeterminati parametri di valorizzazione (c.d. redditometro), questa Corte ha puntualizzato, con principio di diritto cui si intende dare continuita', che laddove "il contribuente provi - nel giudizio relativo all'accertamento condotto, sulle basi predette, per uno dei cinque anni coperti dalla detta presunzione - di aver percepito redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta per un ammontare superiore non solo alla quota di maggior reddito presunta per quell'anno ma all'intero esborso, per essere ad es. quei redditi (pur conseguiti in un solo anno) superiori alla spesa per incremento patrimoniale, e di averli posseduti fino alla data dell'esborso, riuscendo cosi' a giustificarlo per la sua interezza (...) tale prova privera' di fondamento la presunzione di maggior reddito (...) non solo per l'anno oggetto dell'accertamento impugnato ma anche per gli altri anni cui la presunzione si estende ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, comma 5, integrando a ben vedere quella prova contraria che tale norma consente sia data al fine di superare la presunzione che le risorse necessarie a sostenere la spesa sono rappresentate da "redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui e' stata effettuata e nei quattro precedenti" (...). Non e' dubitabile che, in tal caso, il giudicato formatosi sulla decisione che, sulla base di tale prova, accolga il ricorso del contribuente (...) spieghera' effetto preclusivo e vincolante anche nei giudizi relativi agli accertamenti emessi, su tali basi, per ciascuno degli altri quattro anni ai quali si estende, nei termini detti, la presunzione di maggior reddito, dal momento che il giudicato, in tal caso, incide direttamente sul meccanismo presuntivo delineato dalla norma, cosi' dunque rendendo nel merito infondato l'accertamento di maggior reddito imponibile emesso anche per gli altri anni, ove fondato esclusivamente su tale presunzione" (con diffusa motivazione, Cass. 15/07/2016, n. 14509).

Nella specie, la pronuncia invocata come giudicato esterno appare argomentata con riferimento ai presupposti delle specifiche annualita' dell'atto impositivo valutato, connotato da una parziale diversita' dei beni indici di capacita' contributiva, sicche' da tale decisione non possono inferirsi prove offerte dal contribuente idonee a vincere la presunzione dell'intero investimento accertato: resta dunque precluso l'effetto espansivo del giudicato anche per l'anno qui contestato.

2. Con i successivi tre mezzi di gravame, proposti ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e' denunciata la violazione sotto plurimi e differenti profili delle disposizioni regolanti l'accertamento sintetico operato a mezzo del c.d. redditometro (il Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 38; il Decreto Ministeriale 10 settembre 1992).

Piu' specificamente, il ricorrente assume che:

- la sentenza impugnata non ha tenuto conto, onde vincere la presunzione semplice generata dal condotto accertamento dell'A.F., dell'apporto di reddito da parte dei componenti del nucleo familiare del contribuente, estrinsecato, in particolar modo, dall'uso collettivo dell'immobile adibito ad abitazione, dall'impiego ad opera della moglie per spese della famiglia di disponibilita' finanziarie giacenti su un conto bancario cointestato con la nonna, dalla titolarita' e contitolarita' in capo alla stessa coniuge rispettivamente di un'autovettura e della imbarcazione (secondo motivo);

- la pronuncia gravata ha altresi' erroneamente considerato nella esclusiva disponibilita' del contribuente l'immobile, adoperato invece come casa di abitazione dell'intero nucleo familiare, con derivante necessita' della proporzionale riduzione dell'importo computabile con lo strumento reddittometrico (terzo motivo);

- l'impiego della modalita' di determinazione sintetica del reddito non era consentito (come invece accaduto nell'avviso di accertamento in discorso) con riferimento ad un unico periodo d'imposta senza nemmeno indicare lo scostamento reddituale per altre annualita', risultando peraltro definitivamente annullati, per effetto di sentenza passata in giudicato, gli accertamenti di maggior reddito operati per gli anni 2006 e 2007 (quarto motivo).

2. Con ulteriori due mezzi di gravame, ambedue ricondotti sub specie di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che e' stato oggetto di discussione tra le parti ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il ricorrente lamenta che la pronuncia impugnata non abbia speso "una riga della motivazione" circa la illegittimita' dell'atto impositivo per difetto del presupposto della incongruita' accertata per due o piu' periodi d'imposta (quinto motivo) nonche' circa la non corretta irrogazione delle sanzioni, ad onta della eccepita mancanza di motivazione sui criteri valutati ai sensi del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 17 (sesto motivo).

3. E' fondato il quarto motivo, con assorbimento degli altri.

Giova premettere che alla fattispecie in esame trova applicazione il disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38 nella formulazione anteriore alle modifiche apportate dal Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla L. 30 luglio 2010,

n. 122 (operante, nella versione novellata, con riferimento agli accertamenti dei redditi per i quali alla data di entrata in vigore del predetto decreto legge non era ancora scaduto il termine per la dichiarazione).

La citata norma, ratione temporis vigente, testualmente recita: "L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, puo', in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato. A tal fine, 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 di capacita' contributiva individuati con lo stesso decreto, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o piu' periodi di imposta".

La metodologia sintetica di (ri)determinazione del reddito tramite predeteminati e specifici indici di capacita' di spesa postula, dunque, la necessaria e contestuale ricorrenza di tre presupposti: (i) la sussistenza, in capo al contribuente, di "elementi e circostanze di fatto certi", consistenti nella disponibilita' dei beni o servizi descritti dal Decreto Ministeriale 10 settembre 1992; (ii) lo scostamento di "almeno un quarto da quello dichiarato" del reddito accertabile per effetto dei parametri di valorizzazione contrassegnanti il redditometro; (iii) la non congruita' del reddito dichiarato rispetto a quanto ricostruito dall'Amministrazione finanziaria "per due o piu' periodi di imposta".

In ordine al requisito da ultimo descritto, come ha ben chiarito questa Corte, "il reiterarsi dello scostamento per piu' annualita' e' richiesto dalla norma, in ossequio del principio logico secondo cui, se alla disponibilita' di un certo bene consegue di necessita' il suo mantenimento economico, tale situazione, salvo casi eccezionali, non si risolve in eventi occasionali, ma, al contrario, implica una serie di spese che presuppongono redditi a tal fine capienti, da valutare in un ambito temporale pluriennale" (cosi' Cass. 28/10/2015, n. 21995).

3.1. Nella vicenda in parola, rappresenta circostanza pacifica (ed altresi' asseverata per tabulas dal documento allegato sub 2 al ricorso introduttivo) l'intervenuto annullamento, con sentenza passata in cosa giudicata (la n. 55/25/2013 della C.T.R. del Veneto), degli avvisi di accertamento con metodo sintetico riferiti ai due successivi periodi d'imposta (2006 e 2007).

Tanto importa il venir meno dell'indefettibile presupposto della incongruenza per plurime annualita' d'imposta del reddito dichiarato rispetto al reddito accertabile con i coefficienti di valorizzazione degli indici di ricchezza e determina, quindi, l'illegittimita' dell'accertamento operato con il metodo sintetico usualmente denominato redditometro (per una fattispecie analoga, cfr. Cass. 13/03/2018, n. 6075).

4. Accolto il ricorso per l'illustrata ragione e cassata la sentenza impugnata, la causa, non richiedendo ulteriori accertamenti di fatto, puo' essere decisa nel merito con l'accoglimento dell'originario ricorso del contribuente.

5. Le peculiarita' della vicenda controversa (in specie, il verificarsi lite pendente della ragione di illegittimita' dell'atto impositivo) giustificano l'integrale compensazione tra le parti delle spese di lite relative ai gradi di merito, conformando il regolamento delle spese del giudizio di legittimita' al principio della soccombenza ex articolo 91 c.p.c., con liquidazione operata alla stregua dei parametri fissati dal Decreto Ministeriale 10 marzo 2014, n. 55, come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo del ricorso; accoglie il quarto motivo del ricorso, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito la lite, accoglie l'originario ricorso del contribuente; compensa tra le parti le spese processuali dei gradi di merito e condanna parte resistente al pagamento in favore di parte ricorrente delle spese del giudizio di legittimita', che liquida in Euro 3.500.00 per compensi, oltre alle spese forfetarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00 ed agli accessori, fiscali e previdenziali, di legge.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza