Sentenza del 06/10/2021 n. 27178 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con la sentenza in epigrafe, la CTR del Lazio ha rigettato l'appello del contribuente, B.A., avverso la sentenza della CTP di Roma n. 480 del 19/11/2013, che aveva a sua volta rigettato il ricorso del contribuente, avverso l'avviso di accertamento n. TK301830530, per l'anno 2007, con il quale l'Ufficio aveva rideterminato, con metodo sintetico, ai fini IRPEF e relative addizionali, un maggior reddito imponibile rispetto a quello dichiarato dal contribuente.

Avverso la sentenza della CTR di cui in epigrafe, ha proposto ricorso per cassazione B.A., affidato a sei motivi.

L'Agenzia delle entrate, ha depositato "atto di costituzione" ai soli fini della sua partecipazione all'udienza pubblica.

Motivi della decisione

1. Col primo motivo di ricorso il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 1, comma 2 e art. 36, comma 2, dell'art. 132 c.p.c., dell'art. 118 disp. att. c.c. e dell'art. 111 Cost., per essere la decisione impugnata "priva di un'autonoma ed effettiva motivazione che consenta di comprendere l'iter logico seguito dal giudicante, siccome incentrata su affermazione apodittiche, indimostrate e sfornite di qualsivoglia giustificazione in acritica e passiva adesione alle tesi prospettate dall'Agenzia delle entrate". Il ricorrente deduce che, nonostante le specifiche contestazioni da egli formulate sin dalla fase preconteziosa in considerazione delle carenze argomentative dell'avviso di accertamento sui cd. "beni indice" presi in considerazione dall'Ufficio per la rideterminazione sintetica del reddito (abitazione, autovetture, incrementi patrimoniali), la CTR si sarebbe appiattita su di una "acritica" quanto "immotivata" condivisione della tesi dell'Ufficio senza compiere alcuno sforzo argomentativo per giustificare la pretesa dell'Ufficio e contrastare le difese di egli contribuente.

1.2. Col secondo motivo di ricorso denuncia, nuovamente, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1 n. 4, l'error in procedendo, con conseguente nullità della sentenza, là dove non sono stati disapplicati i dd.mm. 10/09/1992 e 19/11/1992 divenuti illegittimi a seguito della promulgazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, cd. "Statuto dei diritti del contribuente", con particolare riguardo ai principi inderogabili ed alle garanzie previste dagli artt. 5 e 6.

1.3. Anche col terzo motivo di ricorso deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1 n. 4, l'error in procedendo, con conseguente nullità della sentenza, là dove il giudice di appello non ha

disapplicato i dd.mm. 10/09/1992 e 19/11/1992 divenuti illegittimi a seguito dello ius superveniens di cui al D.L. n. 78 del 2010, art. 22.

1.4. Col quarto mezzo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità del procedimento e della sentenza impugnata per non aver la CTR rilevato che l'avviso di accertamento oggetto di causa non era stato sottoscritto dal Capo dell'Ufficio o di altro impiegato alla carriera direttiva.

1.5. Col quinto motivo di ricorso lamenta la violazione di legge e, segnatamente della L. n. 241 del 1990, art. 3, commi 1 e 21 septies, là dove i secondi giudici non hanno rilevato l'omessa motivazione dell'avviso di accertamento in riferimento alle giustificazioni fornite dal contribuente in sede precontenziosa.

1.6. Col sesto mezzo deduce la violazione di legge e segnatamente del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, là dove la sentenza impugnata ha ritenuto che gli indici di capacità contributiva integrassero una presunzione lagale relativa, e non una presunzione semplice, e che generassero l'onere della prova contraria in capo al contribuente.

2. Le questioni oggetto di gravame inducono a riconsiderare l'ordine dell'esame dei motivi, dandosi priorità al quarto ed al quinto mezzo - in quanto riguardanti la nullità dell'avviso di accertamento che, se sussistente, travolgerebbe l'intero procedimento -poi, al primo mezzo - che ha ad oggetto la nullità della sentenza per carenza di motivazione - quindi, passandosi all'esame degli ulteriori motivi di ricorso.

3. Il quarto motivo di ricorso è inammissibile prima ancora che infondato.

3.1. In primo luogo, va considerato che la relativa questione (mancanza di qualifica dirigenziale del sottoscrittore degli atti impositivi), non risulta ritualmente dedotta con l'atto di appello non avendo il ricorrente localizzato la proposizione della relativa eccezione in sede di gravame (cfr. Cass., 23/06/2017, n. 15769 che, in tema di contenzioso tributario, ha affermato che il giudice d'appello, attesa la particolare natura del giudizio, non può decidere la controversia sulla base di un'eccezione - nella specie, relativa alla mancanza di qualifica dirigenziale del sottoscrittore dell'atto impositivo - non ritualmente dedotta con l'originario ricorso introduttivo). Inoltre, essa è priva di pregio considerati i principi affermati da questa Corte in tema di rilevanza della qualifica dirigenziale per la sottoscrizione degli atti del procedimento tributario, secondo cui, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 1 e 3, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'Ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva e, cioè, da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, tanto che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 24, convertito nella L. n. 44 del 2012 (Cass., 26/02/2020, n. 5177; Cass., 09/11/2015, n. 22810).

4. Col quinto motivo di ricorso si richiede di verificare la correttezza dell'applicazione della regola iuris afferente all'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento avendo la CTR ha ritenuto

che "l'attività accertativa deve ritenersi pienamente motivata con l'applicazione pedissequa dei coefficienti reddituali".

4.1. Il mezzo è infondato.

4.2. La decisione della CTR risulta conforme ai principi costantemente affermati dalla giurisprudenza di questa Corte, secondo cui l'obbligo di motivazione è soddisfatto, com'è logico, ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, e, quindi, di contestarne efficacemente 'man" ed il "quantum debeatur" (ex plurimis, cfr. Cass. Sez. 5, 25/05/2011 n. 11466; Sez. 5, 18/01/2018 n. 1111; Sez. 6-5, 11/10/2018, n. 25343). Che il contribuente sia stato messo in condizioni di conoscere l'oggetto e le causali della pretesa tributaria e di frapporre ad essa specifiche difese, è dimostrato dalle deduzioni difensive del contribuente azionate sia in fase precontenziosa che in quella conteziosa (v. pagine da 5 a 22 del ricorso).

5. Col primo mezzo il ricorrente denuncia la nullità della sentenza per carenza di motivazione idonea a sorreggere la decisione di rigetto dell'appello.

5.1. Il vizio dedotto sussiste solo in parte ovvero con riguardo a quella parte della motivazione della sentenza impugnata che attiene al merito della controversia.

5.2. La CTR, dopo aver rigettato l'eccezione preliminare del contribuente sulla carenza di motivazione dell'avviso di accertamento ((d'attività accertativa deve ritenersi pienamente motivata con l'applicazione pedissequa dei coefficienti reddituali") e sull'applicabilità retroattiva dei coefficienti di cui al D.L. n. 78 del 2010 ("detti parametri sono frutto di una contestuale pesatura e validazione di elementi reddituali astrattamente considerati, i quali vengono aggiornati, con una certa cadenza periodica, al verificarsi di alcuni mutamenti della situazione economica generale del paese. L'applicazione retroattiva, pertanto si appalesa impercorribile"), ha ritenuto, nel merito, di rigettare l'appello del contribuente sulla base delle seguenti motivazioni: "Nel merito della fattispecie non può non evidenziarsi che l'Ufficio finanziario, acquisita la documentazione probatoria offerta in proprio favore dal contribuente, ha provveduto già in fase endoprocedimentale a rettificare l'originaria pretesa impositiva, per cui le relative argomentazioni proposte in sede conteziosa, non presentando alla quale questo collegio non intende discostarsi. Dichiara assorbire le altre domande proposte dalle parti. Le spese seguono la soccombenza. PQM Conferma la sentenza di primo grado e condanna l'appellante al pagamento delle spese di giudizio che liquida in Euro 2.000,00.".

5.3. Se la motivazione resa dai secondi giudici sulle questioni preliminari è idonea a superare il tetto del cd. minimo costituzionale (cfr., Sez. U, 07/04/2014, n. 8053; Sez. 6-5, 07/04/2017, n. 9105; Sez. 1, 30/06/2020, n. 13248), essendo in tale parte indicate, seppur succintamente, le ragioni per le quali i secondi giudici hanno ritenuto che l'avviso di accertamento oggetto di impugnazione fosse adeguatamente motivato e che non fossero applicabili retroattivamente i nuovi coefficienti per la determinazione del reddito sintetico di cui al D.L. 31 maggio 2010, n. 78, viceversa, la motivazione di rigetto nel merito dell'appello rientra agevolmente nello stigma delle sentenze nulle, in quanto la CTR ha del tutto omesso di indicare gli elementi da cui ha desunto il proprio convincimento, di procedere alla disamina logica e giuridica degli elementi circostanziali

posti dall'Ufficio a fondamento della pretesa nonchè di quelli contrari addotti dalla del contribuente rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento. E', difatti, principio consolidato che la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla, perchè affetta da error in procedendo, quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente 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 (cfr. Sez. U, 03/11/2016, n. 22232; Sez. 6 5, 07/04/2017, n. 9105; Sez. L 14/02/2020, n. 3819; Sez. 5, 30/04/2020 n. 8428).

5.4. Nè giova il rinvio, per relationem, alla "completezza argomentativa" della sentenza di prime cure e alle valutazioni fatte dall'Ufficio sulla documentazione probatoria offerta dal contribuente in sede precontenziosa, rinvio che, anzi, aumenta l'inconsistenza motivazionale, essendo principio pacifico che il vizio di omessa o apparente motivazione ricorre anche nel caso in cui il giudice di appello pur manifestando la sua condivisione alla decisione di prime cure, abbia poi mancato di illustrare - neppure sinteticamente - le ragioni per cui ha inteso disattendere tutti i motivi di gravame (cfr. Sez. 1, 18/06/2018, n. 16057; Sez. L, 25/10/2018, n. 27112; Sez. 1, 19/06/2019, n. 16504); egualmente, la mera adesione acritica all'atto di accertamento impugnato, senza indicazione, nè della tesi in esso sostenuta, nè delle ragioni di condivisione, è affetta da nullità, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, in quanto corredata da motivazione solo apparente (cfr., Sez. 5, 14/10/2015, n. 20648; Sez. U., 16/01/2015, n. 642).

6. Il secondo, il terzo ed sesto motivo rimangono assorbiti dall'accoglimento del primo motivo di ricorso.

7. In conclusione, accolto il primo motivo nei limiti di cui innanzi, rimangono in esso assorbiti i motivi secondo, terzo e sesto; il quarto ed il quinto motivo di ricorso devono essere rigettati; conseguentemente la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, la quale dovrà procedere a nuovo esame del merito della controversia oltre che alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso nei limiti di cui in motivazione, assorbiti i motivi secondo, terzo, e sesto; rigetta il quarto ed il quinto motivo di ricorso. Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Quinta sezione civile, il 28 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 6 ottobre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza