Sentenza del 16/11/2021 n. 34649 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") della Lombardia, con la sentenza indicata in epigrafe, ha rigettato l'appello del contribuente avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano (n. 3093/17/13), la quale aveva disatteso il ricorso di quest'ultimo contro l'avviso di accertamento che, in seguito alla risposta del contribuente al questionario (notificatogli nel giugno 2012) per gli anni 2007 e 2008, ne aveva ricostruito sinteticamente il reddito, ai fini Irpef, per il periodo d'imposta 2008, sulla base della disponibilità di cinque appartamenti, di due autovetture e della quota di una S.r.l.

2. In particolare, la C.T.R., per quanto ancora rileva, nel rigettare i relativi motivi d'appello, ha svolto le seguenti considerazioni: (i) in applicazione del c.d. "vecchio redditometro", trattandosi dell'accertamento relativo al 2008, l'Amministrazione finanziaria ("A.F.") non era obbligata a invitare il contribuente al contraddittorio preventivo; (ii) a fronte dei dati oggettivi del possesso di immobili e autovetture, l'appellante non aveva fornito prove idonee a contrastare la pretesa tributaria, non essendo a tal fine sufficiente la documentazione bancaria attestante un esborso di Euro 68.000,00 avvenuto nel 2011, anche in considerazione dell'entità del reddito dichiarato per il 2008, pari a Euro 18.650,00.

3. Il contribuente ricorre per cassazione con dieci motivi, illustrati con una memoria; l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo ("1) Circa l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 7 e art. 12, comma 7 Statuto dei diritti del contribuente"), si censura la sentenza impugnata per non avere rilevato che la novella introdotta con D.L. n. 78 del 2010, che ha formalizzato a livello normativo l'obbligo del preventivo contraddittorio, ha natura procedimentale, con la conseguenza che lo stesso obbligo, nella specie disatteso dal fisco, esplica effetto con riguardo ai procedimenti ad esso successivi, senza che rilevi l'anno d'imposta accertato.

2. Con il secondo motivo ("2) Circa l'illegittimità della sentenza impugnata per omesso esame, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, del fatto controverso e decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti consistente nella omessa notifica del verbale di chiusura del procedimento con conseguente violazione della L. n. 21 del 2000, art. 12, comma 7"), si censura

la sentenza impugnata per omesso esame del fatto, controverso e decisivo, relativo alla mancata notifica del verbale di chiusura della verifica fiscale.

3. Con il terzo motivo ("3) Circa l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Della L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24 e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7"), il ricorrente censura la sentenza impugnata per non avere rilevato che l'omessa notifica del verbale di chiusura delle operazioni non ha consentito l'espletamento del contraddittorio procedimentale.

4. Con il quarto motivo ("4) Circa l'illegittimità della sentenza impugnata per omesso esame, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, del fatto controverso e decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti consistente nell'illegittimità della sentenza impugnata per avere confermato l'avviso di accertamento in presenza di provvista esente emersa in sede di contraddittorio procedimentale e successivamente dedotta e documentata in sede di giudizio"), si censura la sentenza impugnata per non avere considerato il fatto, controverso e decisivo, che il contribuente aveva fornito la prova contraria rispetto all'accertamento sintetico del proprio reddito, documentando la disponibilità di una provvista, esente da imposta, pari a Euro 398.000,00, quale importo ricevuto nel 2005 a titolo di successione mortis causa del padre.

5. Con il quinto motivo ("5) Circa l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, art. 2697 c.c., per non avere considerato la prova contraria costituita dalla provvista esente dedotta e documentata in atti anche con riguardo alla tracciabilità delle spese per incrementi patrimoniali e non contestata dall'ufficio"), il contribuente censura la sentenza impugnata per non avere considerato che egli aveva dedotto e documentato, nel giudizio di primo grado, di avere avuto la disponibilità della provvista (menzionata al p. 4), non soggetta tassazione, idonea ad elidere del tutto la pretesa tributaria.

6. Con il sesto motivo ("6) Circa l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4, art. 2697 c.c., in relazione alla presenza di provvista esente rispetto alle spese gestionali presunte dall'ufficio sufficiente quale prova contraria rispetto all'accertamento sintetico delle stesse"), il contribuente censura la sentenza impugnata per non avere considerato che egli aveva dimostrato di avere avuto la disponibilità della provvista (irrilevante sul piano fiscale) che gli aveva consentito di fare fronte alle contestate spese di gestione dei propri beni.

7. Con il settimo motivo ("7) Circa l'illegittimità della sentenza impugnata per omesso esame, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, del fatto controverso e decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti consistente nell'illegittimità della sentenza impugnata per avere confermato l'accertamento sintetico basato sui vecchi e superati indici presuntivi inidonei a rappresentare la reale capacità contributiva espressa dalla detenzione dei beni in questione, per omessa applicazione dei nuovi indici presuntivi ed in presenza della prova contraria rispetto alla relativa presunzione sintetica di spese gestionali"), il contribuente censura la sentenza impugnata per non avere esaminato il fatto concernente l'illegittimità dell'omessa applicazione dei più recenti coefficienti del nuovo redditometro (D.M. 24 dicembre 2012) che, per essere più favorevoli, escludevano l'esorbitanza delle spese di gestione delle autovetture e delle abitazioni.

8. Con l'ottavo motivo ("8) Circa l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38 per non avere ritenuto applicabile alla specie la versione più evoluta del redditometro"), si censura la sentenza impugnata per non avere ritenuto applicabile nella specie la versione più evoluta del redditometro.

9. Con il nono motivo ("9) Circa l'illegittimità della sentenza impugnata per omesso esame, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, del fatto controverso e decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti consistente nell'illegittimità della presunzione di incremento patrimoniale di 1/5 delle spese per incrementi patrimoniali di anni successivi a quello accertato, sostenute dal 2009 in poi, alla luce della nuova disciplina di cui al D.L. n. 78 del 2010 applicabile a tali anni di imposta"), il contribuente censura la sentenza impugnata per non avere esaminato la questione, dedotta come motivo di appello, secondo cui, in base alla nuova disciplina normativa dell'accertamento sintetico, gli investimenti dal 2009 in poi erano privi di rilievo rispetto all'annualità in contestazione poichè non ne era più consentita la suddivisione in cinque quote costanti nell'anno in cui erano stati effettuati e nei quattro precedenti, ma rilevavano interamente nel periodo d'imposta nel quale la spesa era stata sostenuta.

10. Con il decimo motivo ("10) Circa l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 art. 38 così come novellato dal D.L. n. 78 del 2010 per avere confermato la presunzione di sostenimento nell'anno 2008 di 1/5 delle spese per incrementi patrimoniali degli anni dal 2009 in avanti"), il contribuente censura la sentenza impugnata per non avere considerato che, in relazione agli accertamenti relativi agli anni 2008 e precedenti, era illegittima l'attribuzione in quote costanti di 1/5 delle spese per incrementi patrimoniali sostenute dal 2009 in avanti.

11. Il primo, l'ottavo e il decimo motivo, suscettibili di esame congiunto per connessione, sono infondati.

La decisione della C.T.R. secondo cui, trattandosi di accertamento sintetico dei redditi del 2008, doveva farsi applicazione - sotto ogni profilo giuridico, anche in punto di frazionamento in cinque quote annuali costanti dei redditi necessari a sostenere le spese per incrementi patrimoniali - della disciplina del c.d. vecchio redditometro, è conforme alla giurisprudenza di questa Corte (ex multis Cass. 30/06/2021, n. 18466), per la quale il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 7, nella nuova formulazione introdotta a seguito dell'entrata in vigore del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 22, comma 1, convertito dalla L. n. 122 del 2010, che prevede l'obbligo del contraddittorio preventivo, per una specifica norma di diritto transitorio (il D.L. n. 78 del 2010, art. 22, comma 1), trova applicazione in relazione agli "accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del presente decreto", cosicchè la norma ha effetto dal periodo d'imposta 2009 (Cass., Sez. 6-5, 6/10/2014, n. 21041; Cass., Sez. 6-5, 6/11/2015, n. 22746; Cass., Sez. 6-5, 31/05/2016, n. 11283).

12. Il secondo, il quarto, il settimo e il nono motivo, da esaminare insieme poichè declinano, sotto diverse angolazioni fattuali, la violazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, sono inammissibili.

Per questa Corte (ex aliis Cass. 05/07/2021, n. 18921, in connessione con Cass. 13/01/2017, n. 743; 14/12/2018, n. 32436; 14/12/2018, n. 32437) "Nell'ipotesi di "doppia conforme", prevista dall'art. 348-ter c.p.c., comma 5 (applicabile, ai sensi del D.L. n. 83 del 2012, art. 54, comma 2, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, ai giudizi d'appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione dal giorno 11 settembre 2012), il ricorrente in cassazione - per evitare l'inammissibilità del motivo di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5 (nel testo riformulato dal citato D.L. n. 83 del 2012, art. 54, comma 3, ed applicabile alle sentenze pubblicate dal giorno 11 settembre 2012) - deve indicare le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse." (Cass. 22/12/2016, n. 26774; in senso conforme: Cass. Sez. U. 21/09/2018, n. 22430). In questa controversia, nella quale opera l'istituto della "doppia conforme" in quanto il giudizio d'appello è iniziato nel 2014, le doglianze sopra menzionate sono inammissibili poichè le decisioni dei gradi di merito, conformi nel ravvisare la legittimità dell'accertamento sintetico dei redditi del contribuente (c.d. "doppia conforme"), sono sorrette da identiche ragioni di fatto e, del resto, il ricorrente non ha nemmeno sostenuto il contrario, ma si è limitato a riproporre il medesimo schema difensivo durante l'intero processo.

13. Il terzo motivo è infondato.

La decisione del giudice d'appello che, sul presupposto pacifico che nella specie l'accertamento è scaturito dalle risposte al questionario fornite dal contribuente, ha disatteso il motivo d'appello con il quale si lamentava la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, è coerente con il quadro normativo di riferimento, secondo l'interpretazione che ne ha dato la giurisprudenza di legittimità. Si è infatti chiarito (ex plurimis Cass. 15/07/2021, n. 24823, che segue la scia di Cass. Sez. U. 09/12/2015, n. 24823) che le garanzie procedimentali di cui alla richiamata disposizione trovano applicazione solo rispetto al processo verbale di constatazione redatto a chiusura di operazioni di verifica condotte dagli organi dell'A.F. nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali, mentre l'obbligo di consegna del verbale con il correlato termine dilatorio non opera nell'ipotesi di accertamenti c.d. a tavolino, salvo che si verta in materia (ma non è il caso della presente controversia) di tributi "armonizzati" come l'Iva, ipotesi nella quale, tuttavia, il contribuente che faccia valere il mancato rispetto di detto termine è in ogni caso onerato di indicare, in concreto, le questioni che avrebbe potuto dedurre in sede di contraddittorio preventivo (Cass., Sez. 6-5, 29/10/2018, n. 27429; Cass., Sez. 6-5, 27/07/2018, n. 20036; Cass., Sez. 6-5, 31/05/2016, n. 11283).

14. Il quinto e il sesto motivo, suscettibili di esame congiunto per connessione, sono inammissibili.

Le critiche alla sentenza di appello ivi esposte si sostanziano nella richiesta, inammissibilmente rivolta a questa Corte di legittimità, di una rivalutazione del materiale probatorio esaminato dai giudici di merito, ed in particolare della documentazione che, secondo la prospettiva del contribuente, dimostrerebbe che, per acquisire gli incrementi patrimoniali e per coprire le relative spese di gestione, egli aveva la disponibilità di redditi esenti. Una simile attività istruttoria, tuttavia, non sarebbe consentita nel giudizio di legittimità. Infatti, è ius receptum (cfr. ex multis Cass. 12/07/2021, n. 19832) che, con la proposizione del ricorso per cassazione, il

ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento di fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sè coerente, atteso che lo scrutinio dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'àmbito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione che ne ha fatto il giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (Cass. 7/04/2017, n. 9097; 07/03/2018, n. 5355). Del resto, non è nemmeno dedotto quel travisamento delle informazioni probatorie che costituisce il limite estremo dell'errore sulla giustificazione della decisione di merito sul fatto denunciabile in Cassazione e, in ultima analisi, l'accertamento di fatto compiuto dal giudice di merito (cfr. p. 2 dei "Fatti di causa") non è stato censurato sul piano del rispetto dei canoni di logica formale (cfr. Cass. Sez. U. 13/11/1996, n. 9961).

15. In definitiva, infondati il primo, il terzo, l'ottavo e il decimo motivo, inammissibili il secondo, il quarto, il quinto, il sesto, il settimo e il nono motivo, il ricorso è rigettato.

16. Le spese del giudizio di legittimità sono regolate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.300,00, a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

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

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 16 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza