

Sentenza del 13/11/2023 n. 31574 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La contribuente chiedeva in primo grado l'annullamento dell'avviso di accertamento D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , ex art. 38, inerente a IRPEF relativa all'anno (Omissis). Il ricorso veniva accolto, e la pronuncia di primo grado era confermata dalla CTR, adita in sede di gravame dall'Agenzia. In particolare, il giudice d'appello riteneva che la contribuente avesse convincentemente contrastato la presunzione di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 38 , sia con riferimento alla provvista rinveniente da immobili alienati dal coniuge per Euro 250 mila, sia con riferimento alla giustificatazza del possesso di due veicoli in rapporto al reddito complessivo dei coniugi.

2. Viene così proposto dall'Agenzia ricorso in cassazione affidato a quattro motivi. La contribuente resiste a mezzo di controricorso, ed a seguito della proposta redatta a mente dell' art. 380-bis c.p.c., ha depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione CHE:

1. Pregiudizialmente risulta infondata l'eccezione di giudicato esterno, derivante dalla pronuncia intervenuta inter partes n. 6660/48/15 della CTR di Napoli, emessa in relazione all'avviso di accertamento inerente l'anno (Omissis), e basato su fatti identici.

2. Invero, Il giudicato esterno prevale sul principio della autonomia dei singoli periodi di imposta, stabilita dall' art. 7 , TUIR , alla condizione però che gli accertamenti contenuti nella pronuncia passata in giudicato abbiano ad oggetto elementi costitutivi ad effetto permanente che si estendono ad una pluralità di anni di imposta.

La sentenza del giudice tributario con la quale si accertano il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta fa stato, nei giudizi relativi ad imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi, ove pendenti tra le stesse parti, solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, assumano carattere tendenzialmente permanente, mentre non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni si fondi su presupposti di fatto relativi a tributi differenti ed a diverse annualità. (Cass. 07/12/2021, n. 38950).

Orbene l'accertamento della quantità di reddito disponibile, al pari del possesso di determinati beni, sono elementi mutevoli di anno in anno, e nella specie il reddito complessivo risulta differente nei diversi anni d'imposta.

3. Con il primo motivo l'Agenzia denuncia violazione dell' art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 53 , in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4.

Assume la difesa erariale come in secondo grado fosse stata denunciata l'apparenza della motivazione della prima sentenza, essendosi con la motivazione della stessa valorizzati i disinvestimenti e i contributi di familiari, senza però dirsi da che cosa risultasse che alle date dei pagamenti quel denaro fosse ancora disponibile. Ancora l'ufficio avrebbe denunciato la non giustificazione di emissione di assegni, sul cui punto nulla avrebbe detto la sentenza stessa. Quello denunciato in sede di gravame in definitiva avrebbe costituito vizio procedimentale e non motivazionale, come invece ritenuto dal giudice d'appello, che aveva qualificato il mezzo come privo della richiesta specificità.

3.1. La distinzione tra vizio della motivazione e vizio procedimentale di "motivazione apparente", intesa quale violazione di norma procedimentale, rileva senz'altro nel giudizio di cassazione mentre è priva di significato nel giudizio di merito di appello, ove il giudice di secondo grado, in presenza di un deficit motivazionale, non deve dichiarare la nullità della sentenza, ma deve sostituirsi al primo giudice emettendo una sentenza adeguatamente motivata.

Ne consegue l'infondatezza del motivo, poichè a tale principio il giudice d'appello s'è adeguato, procedendo alla motivazione tramite la propria sentenza e quindi sfuggendo all'infondata censura di omessa pronuncia.

4. Con il secondo motivo l'Agenzia denuncia violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 38 , comma 4, e art. 2727 c.c. e ss., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

A parere della difesa erariale erroneamente il secondo giudice ha ritenuto che, a fronte degli elementi probatori portati dalla contribuente, l'Agenzia non aveva opposto un contrasto agli elementi valorizzati dal primo giudice. In realtà non sarebbe l'ufficio a dover contrastare gli elementi, ma il giudice a doverli valutare in base alle regole dettate dalla legge, e in proposito, in base al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 38 , occorre che tali elementi dimostrassero il finanziamento delle spese rilevate fosse avvenuto a mezzo di redditi esenti o soggetti a ritenuta a titolo d'imposta o altrimenti esclusi dalla base imponibile considerata. Poichè nella specie la difesa della contribuente era consistita nel fatto che si fosse attinto a risorse formatesi in precedenti periodi d'imposta o a mezzo di denaro altrui, era suo onere dimostrare che le spese, altrimenti incongrue rispetto al reddito dichiarato, erano state finanziate nella disponibilità attuale di tali fonti ulteriori, e proprio esse fossero state all'uopo utilizzate.

In altri termini il giudice di merito si era limitato a basare il giudizio sull'elencazioni delle fonti di provvista, senza peraltro considerare che - tenendo conto della dismissione di titoli nel corso del (Omissis), decurtata delle uscite di quell'anno - emergeva una disponibilità al (Omissis) di Euro 200 mila a fronte di emissione di assegni in quell'anno per Euro 310 mila, senza che nessun rilievo giustificativo della disponibilità ulteriore potessero rivestire risalenti dismissioni immobiliari (dal (Omissis) al (Omissis)) del marito, rispetto al bonifico di Euro 100 mila dallo stesso effettuato, a fronte appunto di così risalenti introiti e con un reddito oltremodo esiguo (Euro 7.490,08).

5. Col terzo motivo l'Agenzia denuncia violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 38 , comma 4, e art. 2727 c.c. e ss., e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 53 , in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4.

In particolare, si censura la decisione che riteneva inammissibile il motivo avente ad oggetto la contestazione della ritenuta giustificazione del possesso di due vetture, non avendo dedotto l'Agenzia che nonostante il reddito complessivo dei coniugi, sussistevano comunque i presupposti per l'avviso.

Non solo l'errata pronuncia d'inelammissibilità non teneva conto, per la difesa erariale, che la difesa era del tutto chiara laddove censurava l'affermazione di congruità dei redditi per il possesso dei veicoli, mentre occorreano elementi per vincere la presunzione legale: i coniugi infatti dichiaravano in complesso un reddito di Euro 32 mila, che in base alla quantificazione normativa dovevano far fronte a spese per circa Euro 42 mila, una volta escluso il già visto incremento patrimoniale ingiustificato. Nè risultava un consolidamento delle risorse anteriormente ottenute, come ritenuto dal giudice d'appello, dal momento che a fronte di disinvestimento titoli nel (Omissis) per Euro 814 mila circa, si ha un nuovo acquisto di titoli per Euro 883 mila, dunque, il disinvestimento non era utilizzato per finanziare le spese, ma per reinvestire.

6. Con il quarto motivo si denuncia l'omesso esame di un fatto decisivo, consistente nella limitata disponibilità sul conto corrente cointestato a inizio (Omissis) e nella notevole distanza temporale fra le dismissioni immobiliari e l'acquisto avvenuto nel (Omissis).

7. I motivi secondo e terzo, attesa la loro connessione, possono essere trattati congiuntamente. Essi sono fondati.

Va infatti osservato che il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 38 , consente l'accertamento sintetico del reddito sulla base di spese di qualsiasi genere sostenute nel corso di un periodo d'imposta (nel caso corrente, l'anno (Omissis)), ovviamente incongrue rispetto ai redditi dichiarati, salva la prova che il relativo finanziamento sia stato ritratto da redditi non soggetti a dichiarazione, e cioè esenti o soggetti a ritenuta d'imposta.

Sebbene un più risalente indirizzo della giurisprudenza di questa Corte avesse ritenuto la necessità della dimostrazione che proprio con quei redditi il contribuente avrebbe dovuto sostenere la spesa, (ad es. Cass. 29/01/2014, n. 2010), successivamente - in aderenza al dato letterale normativo (Cass. 18/4/2014, n. 8995 ; Cass. 26/11/2014 n. 25104 ; da ultimo Cass. 27/05/2020, n. 9905) - è stato affermato che "la prova documentale contraria ammessa per il contribuente dall'art. 38....non riguarda la sola disponibilità di redditi esenti o di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, ma anche l'entità di tali redditi e la durata del relativo possesso che costituiscono circostanze sintomatiche del fatto che la spesa contestata sia stata sostenuta con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta".

Si è così 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. n. 9905/2020 ; Cass. 20/1/2017, n. 1510).

Al fine di delimitare l'ambito della prova contraria gravante sul contribuente, questa Corte ha precisato che quella documentale richiesta dalla norma, in grado di superare la presunzione di maggiore reddito, 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. 16/05/2018, n. 12026). E ancora "Non è, pertanto, sufficiente, la dimostrazione dell'esistenza di redditi derivanti dallo smobilizzo di investimenti, ma occorre anche verificare se, sulla base degli elementi sintomatici forniti, i redditi oggetto del disinvestimento siano stati effettivamente utilizzati in funzione del mantenimento del tenore di vita" Cass. 29/05/2020, n. 10245).

Alla luce di quanto precede, ove l'Ufficio non indichi espressamente e dettagliatamente le ragioni per cui non ritiene fondate le giustificazioni addotte dal contribuente, ciò non integra dunque un'ipotesi di mancata contestazione ai sensi dell' art. 115 c.p.c. Soprattutto nella specie risultano efficacemente adottati elementi volti a contrastare la natura "durevole" del possesso delle risorse, siccome indirizzate al finanziamento delle spese rilevate come superiori al reddito disponibile, sia a mezzo del contrasto della giustificazione dell'apporto del coniuge tramite assegno di Euro 100 mila, nei termini indicati sopra (v. retro, punto 4), sia a mezzo delle indicazioni provenienti dall'utilizzo delle risorse negli anni successivi (in particolare anche a fini di reinvestimento).

8. Tanto determina l'accoglimento del ricorso, con assorbimento del quarto motivo, e la cassazione della sentenza con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, che provvederà altresì alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte in accoglimento dei motivi secondo e terzo, rigettato il primo ed assorbito il quarto, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania in diversa composizione, che provvederà altresì alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza