

Sentenza del 04/11/2024 n. 28321 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate emetteva un avviso di accertamento sintetico con cui recuperava ad imposizione, a fini Irpef, ai sensi dell' art. 38 , commi 4, 5 e 7, D.P.R. n. 600/1973 , maggior reddito di A.A. (euro 123.033,47) per l'anno di imposta 2008 (a fronte di un reddito dichiarato pari ad Euro 7.413,00), in base alla spesa per beni indice di capacità contributiva, precisamente spese per incrementi patrimoniali (per Euro 173.140,00 nel triennio 2008-2011, un quinto dei quali imputati all'anno 2008), spese per il mantenimento di beni mobili registrati e di un immobile (euro 65.598,97) e spese per rimborsi di finanziamenti (euro 22.806,50).

Il contribuente proponeva ricorso innanzi alla CTP di Bari deducendo la violazione e falsa applicazione dell' art. 38 D.P.R. n. 600/1973 sotto plurimi profili: a) per la mancata instaurazione del contraddittorio preventivo;

b) per la mancanza assoluta di motivazione dell'avviso; c) l'illegittima applicazione del redditometro stante l'idoneità dei redditi degli anni antecedenti a giustificare le spese sostenute nel 2008.

La CTP accoglieva il ricorso - compensando le spese di lite - ritenendo, da un lato, sussistente l'obbligo in capo all'Agenzia di instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente e, dall'altro, assolto da quest'ultimo l'onere probatorio avente ad oggetto la disponibilità di risorse finanziarie atte a far fronte alle spese.

2. L'Ufficio proponeva gravame innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia.

La CTR accoglieva l'appello ritenendo che, alla luce della sentenza a Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 24823/2015 , nella specie, non vertendosi in materia di tributi armonizzati, la mancanza del contraddittorio preventivo (non obbligatorio) non rendesse illegittimo l'avviso. Sotto altro profilo, evidenziava che il contribuente non avesse dimostrato, mediante la produzione di idonea documentazione, l'inattendibilità della ricostruzione operata dall'Ufficio.

3. Avverso la decisione della Commissione Tributaria Regionale ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, affidandosi a cinque motivi.

Il Sostituto Procuratore Generale, nella persona del dr. Michele Di Mauro, ha depositato memoria scritta con cui ha chiesto il rigetto del ricorso.

Il 1 ottobre 2024 l'Agenzia delle Entrate ha depositato atto col quale ha chiesto di partecipare all'udienza di discussione.

All'udienza pubblica del 03/10/2024 il Sostituto Procuratore Generale concludeva come da memoria, l'avvocato dello Stato Gianna Galluzzo concludeva per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo il contribuente lamenta la "violazione e falsa applicazione delle norme di diritto di cui all' art.2495 c.c. ed art.28 D.Lgs. n.75/2014 ai sensi dell' art. 360 c.p.c.n.3". Contesta, genericamente (ma la doglianza sarà ripresa nel quinto motivo), la statuizione della CTR secondo cui il ricorrente non avrebbe assolto all'onere probatorio su di lui incombente; inoltre afferma, più esaustivamente, che nella specie fosse necessario il contraddittorio endoprocedimentale.

Va, opportunamente, premesso che la doglianza sconta una palese contraddizione tra le norme indicate nella rubrica come violate (art. 2495 cod. civ., in materia di estinzione della società, ed art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014 , erroneamente indicato con il n. 75/2014) e l'esposizione del motivo, in cui non solo difetta qualsiasi indicazione espressa di norme violate ma, soprattutto, le argomentazioni difensive non attengono affatto alle norme indicate nella rubrica. Ciò non rende ex se il motivo inammissibile, atteso che secondo la giurisprudenza di questa Corte l'omessa (o, come nella specie, l'erronea) indicazione delle norme di diritto violate comporta l'inammissibilità della singola doglianza solo se gli argomenti addotti dal ricorrente non consentano di individuare le norme ed i principi di diritto asseritamente trasgrediti, così precludendo la delimitazione delle questioni sollevate (così già Cass. 03/12/2004, n. 22778 ; ex multis, Cass. n. 342/2021 e Cass. n. 816/2017). Nella specie gli argomenti spesi dal ricorrente nel motivo in esame sono chiari, ponendo il A.A. la vexata quaestio della necessità del contraddittorio preventivo in caso di accertamento sintetico.

Ciò posto, il motivo è infondato.

Almeno sino al D.Lgs. n. 219 del 30 dicembre 2023 che ha introdotto nello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000) l'art. 6bis, rubricato "principio del contraddittorio", è mancato, al di fuori delle fattispecie normative in cui fosse espressamente previsto, un obbligo generale, in capo all'amministrazione finanziaria, di attivare il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale non poteva ricavarsi dalla previsione dell' art. 12 , comma 7, della legge n. 212/2000 , la cui applicazione è limitata, secondo il suo tenore testuale, ai soli accertamenti consequenziali ad accessi, ispezioni e verifiche presso i luoghi di riferimento del contribuente con esclusione delle verifiche "a tavolino" (ex multis, Cass. n. 36502/2022 e Cass. n. 23729/2022).

Vi sono, poi, disposizioni specifiche che prescrivono l'interlocazione preventiva con il contribuente con modalità ed effetti diversamente declinati: ad es., l' art. 38 , comma 7, D.P.R. n. 600/1973 , in relazione alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche (a partire, però, dall'anno di imposta 2009, per effetto della modifica operata con il D.L. n. 78/2010), e l' art. 10 , comma 3bis, L. 146/1998 in tema di studi di settore.

Nell'ambito del diritto eurounionale, invece, l'obbligo generale di attivazione del contraddittorio in capo all'Amministrazione rappresenta un principio pienamente acquisito;

l'orientamento espresso al riguardo dalla Corte di Giustizia Europea in plurime pronunce (ex multis 24/02/2022 in causa C-582/20, SC Cridar Cons Srl, ma già 03/07/2014 in cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV), è stato recepito dal giudice nazionale, il quale riconosce che i principi fondamentali del diritto europeo impongono, nell'ambito dei cosiddetti "tributi armonizzati", ove ha "luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione", un generale obbligo dell'amministrazione di instaurare un'interlocazione preventiva con il contribuente, la cui inosservanza può portare all'invalidità dell'atto impositivo, ma solo quando quest'ultimo assolve alla "prova di resistenza" (Cass. Sez. U. 09/12/2015, n. 24823 e, nella giurisprudenza successiva, ex multis, Cass. n. 9076/2021 e Cass. n. 7690/2020).

In definitiva, al di fuori delle ipotesi specifiche e dei tributi cd. armonizzati, non sussiste l'obbligo, in capo all'amministrazione finanziaria, del contraddittorio preventivo con il contribuente (da ultimo, Cass. 22/03/2024, n. 7829).

Nella specie la CTR ha fatto corretta applicazione dei principi appena enunciati, non ritenendo obbligatorio il contraddittorio preventivo e, perciò, illegittimo l'avviso di accertamento per effetto della mancanza dello stesso, atteso che si è al di fuori dei tributi armonizzati (trattandosi di IRPEF) e l'anno di imposta è il 2008, mentre, come visto supra, la riforma della disciplina del redditometro e dell'accertamento sintetico si applica a partire dall'anno di imposta 2009.

2. Con il secondo motivo il ricorrente lamenta la "violazione ed errata applicazione dell' art. 42 del D.P.R. n. 600/73 , come modificato dal D.Lgs. 32/2001 e dall'art. 7 della L. 2112/2000. Illegittimità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione. (art. 360 , I comma n. 3 c.p.c.". Deduce, in particolare, la mancanza di motivazione dell'avviso di accertamento, fondato su una 'mera gratuita e irrilevante presunzione di evasione.

Il motivo è inammissibile.

Invero, sulla questione della motivazione dell'avviso di accertamento deve ritenersi caduto il giudicato interno, atteso che la CTP aveva rigettato il relativo motivo di ricorso con decisione non impugnata (con appello incidentale, condizionato) dal ricorrente. Dinanzi alla CTR l'odierno ricorrente, vittorioso nel merito in primo grado, si era limitato alla mera riproposizione di tutte le difese spiegate in primo grado; di contro, al fine di devolvere alla cognizione della CTR la questione della nullità dell'avviso di accertamento in quanto non motivato era necessario spiegare appello incidentale, condizionato (Cass. 20315/2021 , che ha ritenuto sufficiente la mera riproposizione della questione solo quando non vi sia la necessità di sollevare una critica nei confronti della sentenza impugnata o nelle ipotesi di legittimo assorbimento).

3. Con il terzo motivo il ricorrente lamenta la "violazione e/o errata applicazione dell' art.38 del D.P.R. 600/73 , in relazione all' art. 360 , I comma, n. 3, c.p.c. Illegittimità dell'avviso di accertamento". Afferma che l'accertamento sintetico previsto dall'art. 38 cit. può essere legittimo solo se siano provate 'omissioni gravi, ripetute e numerose nelle scritture contabili o, tramite presunzioni semplici, precise e concordanti, possano individuarsi le risultanze contabili, o, infine, in presenza di incompletezza, falsità o inesattezza degli elementi indicati in dichiarazione.

Il motivo è infondato.

La censura si pone in contrasto con un ormai consolidato orientamento di questa Corte secondo cui in tema di accertamento tributario con metodo sintetico, ai sensi dell' art. 38 D.P.R. n. 600/1973 , vigente *ratione temporis*, anteriore alla modifica intervenuta con il D.L. n. 78/2010 , convertito dalla L. n. 122/2010 , l'Amministrazione finanziaria può presumere il reddito complessivo netto del contribuente sulla base della "spesa per incrementi patrimoniali" da questi sostenuta, la quale si presume affrontata nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro anni precedenti, e di una serie di indici di capacità contributiva fondati sui consumi e, in particolare, sulla disponibilità dei beni e servizi descritti nella tabella allegata al D.M. 10 settembre 1992 e nel D.M. 19 novembre 1992 (cd. redditometro) e su ulteriori circostanze di fatto indicative di una diversa capacità contributiva, quando il reddito dichiarato non risulti congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta.

Il sistema del 'redditometro' collega, cioè, alla disponibilità di determinati beni e servizi, in capo al contribuente, un certo importo che, moltiplicato per un coefficiente, consente di individuare il valore del reddito del soggetto secondo criteri statistici e presuntivi, elaborati anche tenendo conto dei costi di mantenimento del bene o servizio in questione.

Costante orientamento di questa Corte afferma che la disciplina del redditometro introduce una presunzione legale relativa, imponendo la legge stessa di ritenere conseguente un fatto (certo) della disponibilità di alcuni beni l'esistenza di una capacità contributiva, sicché il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'Ufficio, non ha il potere di privarli del valore presuntivo connesso dal legislatore alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso di tali beni (Cass. 05/02/2024, n. 3254 ; Cass. 13/11/2023, n. 31579 ; Cass. 29/01/2020, n. 1980 ; Cass. 11/04/2019, n. 10266 ; Cass. 26/02/2019, n. 5544 ; Cass. 11/04/2018, n. 8933).

In definitiva, erra il ricorrente quando assume che la disciplina richieda ulteriori elementi (irregolarità nella contabilità o nelle dichiarazioni) per legittimare l'accertamento sintetico.

4. Con il quarto motivo il contribuente deduce la "nullità della sentenza impugnata per omesso esame su fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, I comma, n. 5, del c.p.c. e violazione e falsa applicazione dell' art. 111 Cost. e artt. 112 e 132 , primo comma n. 4 c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c. e 36, comma 2, n. 4 D.Lgs. 546/1992 in relazione all' art. 360 , comma I, n. 3 c.p.c.". Lamenta che la sentenza rechi una motivazione apparente su punti decisivi della controversia, e che il giudice del gravame affermi, in maniera del tutto apodittica, l'infondatezza dell'appello.

Il motivo è inammissibile e, comunque, infondato.

Il motivo sovrappone inestricabilmente nell'esposizione l'omessa motivazione e la violazione di legge; integra, in altri termini, un motivo cd. coacervato, senza possibilità di distinguere (salvo quanto a breve si dirà infra) i vari vizi sostanzialmente denunciati, che danno luogo ad una

sostanziale mescolanza e sovrapposizione di censure, con l'inammissibile prospettazione della medesima questione sotto profili incompatibili (Cass. 23/10/2018, n. 26874 ; Cass. 23/09/2011, n. 19443 ; Cass. 11/04/2008, n. 9470), non risultando specificamente separati la trattazione delle doglianze relative all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla fattispecie ed i profili attinenti alla ricostruzione del fatto (Cass. 11/04/2018, n. 8915 ; Cass. 23/04/2013, n. 9793) o a pretesi vizi processuali.

La doglianza è, in ogni caso, infondata, in quanto la sentenza gravata è congruamente motivata.

Giova premettere che secondo la giurisprudenza di questa Corte la motivazione è solo "apparente" e la sentenza è nulla quando benché graficamente esistente, non renda percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente 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 (Cass., Sez. U., 7/4/2014 n. 8053).

Orbene, nella specie la sentenza della CTR reca un compiuto svolgimento del processo (con indicazione dei motivi di ricorso in primo grado, del decumum della CTP e dei motivi di gravame), nonché una congrua motivazione dell'accoglimento interposto dall'Ufficio.

5. Con il quinto (ed ultimo) motivo il ricorrente lamenta la "violazione e falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c., in relazione all' art. 360 , I comma, n. 4 c.p.c.". Deduce l'omessa pronuncia su punti decisivi della controversia o, meglio, l'omesso esame di questioni di merito, ovvero della documentazione prodotta al fine di giustificare il possesso dei beni, acquistati con somme provenienti da disinvestimenti mobiliari, affidamenti bancari ed aperture di credito.

Il motivo è inammissibile sotto un duplice profilo.

Da una parte, la doglianza, ancorché proposta in termini di violazione di legge (art. 112 cod. proc. civ.), si risolve in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento del giudice, tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia di fatto, certamente estranea alla natura e ai fini del giudizio di cassazione (Cass., Sez. U., 25/10/2013, n. 24148).

Dall'altra, l'omessa pronuncia di cui all' art. 112 cod. proc. civ. concerne l'omesso esame di una domanda od un'eccezione introdotta in causa, non già di un fatto (denunciabile nei ristretti limiti di cui al n. 5 del primo comma dell' art. 360 cod. proc. civ.), né tantomeno concerne l'erronea valutazione delle risultanze istruttorie.

6. Il ricorso va, in definitiva, rigettato.

Le spese di lite seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

Sussistono, infine, i presupposti, ai sensi dell' articolo 13 comma 1quater del D.P.R. n. 115/2002 , per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1bis del citato art. 13, se dovuto.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, delle spese processuali del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 3.500,00, oltre spese prenotate a debito.

Dà atto della sussistenza dei presupposti, ai sensi dell' articolo 13 comma 1quater del D.P.R. n. 115/2002 , per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1bis del citato art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza