

Sentenza del 06/02/2025 n. 2950 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RITENUTO CHE

Con separati ricorsi proposti alla Commissione tributaria provinciale di Lucca, A.A. impugnava due avvisi di accertamento, con cui l'Agenzia delle entrate, in applicazione del cd. redditometro ex art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973 , aveva contestato il mancato pagamento dell'irpef e delle addizionali per gli anni d'imposta 2004 e 2005.

La C.t.p., dopo aver riunito i giudizi, tenuto conto dei provvedimenti di annullamento parziale dell'accertamento, rigettava l'impugnazione.

Tale decisione veniva confermata dalla C.t.r., che, dopo aver ritenuto tempestivo l'appello proposto dal contribuente, ne rilevava l'infondatezza, affermando che l'eccezione di duplicazione della tassazione con quanto dovuto dalla Policar Spa (società di cui A.A. era stato amministratore e socio) era stata superata dai provvedimenti di annullamento parziale in autotutela; che le asserite vincite, dedotte dal contribuente per giustificare il maggior reddito accertato, non erano state documentate; che il computo del versamento dei soci risultava corretto e che dalla documentazione in atti emergeva che il contribuente era proprietario di un'imbarcazione e che la stessa gli era stata regolarmente consegnata.

Avverso tale decisione proponeva ricorso per cassazione il contribuente, sulla base di quattro motivi. L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso e memoria, cui replicava il ricorrente con memoria.

Depositava memoria il Pubblico Ministero, nella persona del Sostituto Procuratore generale Fulvio Troncone, che concludeva chiedendo l'accoglimento del ricorso, limitatamente al quarto motivo, rigettando i restanti.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo di doglianza, A.A. deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 38 , commi 4 e ss., del D.P.R. n. 600 del 1973 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., non avendo la C.t.r. tenuto conto che il cd. redditometro può trovare applicazione solo con riferimento ai casi in cui sia certo che determinate spese per incrementi patrimoniali o investimenti non possono essere sostenute dal contribuente con risorse finanziarie percepite a qualsiasi titolo. Invece, era pacifico che il ricorrente, unitamente agli altri soci della DEB Srl, disponevano delle risorse finanziarie, provenienti da redditi già sottoposti a tassazione in capo

alla Policar Spa, necessarie per effettuare l'acquisto dell'imbarcazione, e che aveva incassato assegni circolari emessi da terzi in suo favore, per importi ampiamente capienti rispetto alla spesa per l'imbarcazione, quale socio della DEB Srl

2. Con il secondo motivo di doglianza, il contribuente deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione dell' art. 112 c.p.c. in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4, c.p.c., avendo la C.t.r. ommesso di pronunciarsi sul perché l'accertamento sintetico, recante l'attribuzione pro quota del maggior reddito corrispondente ai finanziamenti della DEB Srl non aveva riguardato tutti i soci della predetta società e solo l'odierno ricorrente.

3. Con il terzo motivo di doglianza, il contribuente deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4, c.p.c., attesa l'assenza di autentica motivazione con riferimento alla questione dell'effetto di plurima imposizione derivante dalla coesistenza degli accertamenti controversi con quelli ricevuti dai soci della DEB Srl, che al tempo stesso erano soci anche della Policar Spa

4. Con il quarto motivo di doglianza, il contribuente invoca l'applicazione del principio del favor rei per le sanzioni irrogate ex art. 3 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , in considerazione dello ius superveniens costituito dalle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015 , poiché, dopo la pubblicazione della sentenza impugnata, il legislatore è intervenuto a riordinare il sistema delle sanzioni tributarie, amministrative e penali, rideterminando i limiti sanzionatori minimi e massimi previsti anche per gli illeciti contestati nella presente sede.

5. Con il controricorso, l'Agenzia delle entrate conclude per il rigetto dei primi tre motivi di doglianza, rimettendosi alla Corte per la valutazione del quarto.

6. Il Pubblico Ministero conclude per il rigetto dei primi tre motivi, considerato che la valutazione delle prove, in ordine alla mancanza di giustificazione del maggior reddito accertato, non risultava eccentrica, ma era in linea con il rigore valutativo emergente dal consolidato orientamento della Suprema Corte; che il vizio di omessa pronuncia ricorreva solo in caso di completa omissione del provvedimento indispensabile alla soluzione del caso concreto e che era riscontrabile il pieno rispetto del minimo costituzionale dell'ordito della motivazione della sentenza impugnata. Ritiene, invece, fondato il quarto motivo di doglianza, dovendosi applicare la disciplina sanzionatoria sopravvenuta, in quanto più favorevole.

7. Con la memoria, la parte ricorrente deduce che, medio tempore, è intervenuto il D.Lgs. n. 87 del 2024 , che ha dettato una disciplina sanzionatoria ancora più favorevole, riducendo ulteriormente le sanzioni. La norma transitoria contenuta all'art. 5 del citato D.Lgs. limita l'applicazione di tali riduzioni alle violazioni commesse a partire dal 1 settembre 2024. Di conseguenza, la parte ricorrente formula istanza per la rimessione della questione di legittimità costituzionale dell' art. 5 del D.Lgs. n. 87/2024 , in relazione agli artt. 3 , 25 e 27 Cost. e 117 Cost., in considerazione della giurisprudenza europea che equipara le sanzioni amministrative tributarie a quelle penali secondo i criteri Engel (Corte EDU, Grande Camera, sent. 8 giugno 1976, Engel e altri c. Paesi Bassi).

8. Sembra opportuno ripercorrere, in estrema sintesi, le vicende che hanno originato il presente giudizio. All'esito di una verifica condotta dalla Guardia di finanza, veniva accertato ex art. 38 , comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 , a carico di A.A., un maggior reddito, tenuto conto della spesa effettuata per l'acquisto di un'imbarcazione, mediante esercizio del diritto di riscatto previsto da un contratto di leasing stipulato in precedenza, e degli esborsi sostenuti per l'erogazione di finanziamenti in favore della DEB Srl, partecipata anche dalle due figlie. Considerata la giovane età di queste ultime, i finanziari avevano presunto che tutti i finanziamenti erogati formalmente dai soci fossero riconducibili al ricorrente. Per contro, il ricorrente ha contestato l'esistenza di maggiori redditi, sostenendo che l'imbarcazione era stata acquistata con provvista fornita da un terzo e che i finanziamenti contabilizzati dalla società erano stati sostenuti con fondi derivanti da cospicue vincite presso ricevitorie autorizzate (e quindi già soggetti a ritenuta alla fonte); da un mutuo erogato dalla Banca Monte dei Paschi di Siena Spa; dal disinvestimento di titoli e dalla liquidazione di un'altra società.

9. Ciò premesso, il primo motivo di doglianza, relativo alla mancanza dei presupposti per l'accertamento con metodo sintetico, è infondato.

La Suprema Corte, in linea di continuità con precedenti conformi, ha recentemente ribadito che, in tema di accertamento in rettifica delle imposte sui redditi delle persone fisiche, la determinazione effettuata con metodo sintetico, sulla base degli indici previsti dai decreti ministeriali, applicabili *ratione temporis*, concernenti il cd. redditometro, dispensa l'Amministrazione da qualunque ulteriore prova rispetto all'esistenza dei fattori-indice della capacità contributiva, sicché è legittimo l'accertamento fondato su essi, restando a carico del contribuente, posto nella condizione di difendersi dalla contestazione dell'esistenza di quei fattori, l'onere di dimostrare che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore (Cass. n. 2893/2024 , Rv. 67025201). Inoltre, è stato affermato che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, con riferimento alla determinazione sintetica del reddito complessivo netto in base ai coefficienti presuntivi individuati dai decreti ministeriali previsti dall' art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973 (cd. redditometri), la prova contraria ivi ammessa, richiedendo la dimostrazione documentale della sussistenza e del possesso, da parte del contribuente, di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, implica un riferimento alla complessiva posizione reddituale dell'intero suo nucleo familiare, costituito dai coniugi conviventi e dai figli, soprattutto minori, atteso che la presunzione del loro concorso alla produzione del reddito trova fondamento, ai fini dell'accertamento suddetto, nel vincolo che li lega (Cass. n. 30355/2019 , Rv. 65666301).

La C.t.r. si è attenuta a tali principi, ponendo a carico del contribuente l'onere di dimostrare documentalmente l'inesistenza del reddito presunto ovvero la sussistenza di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, tenuto conto dell'intero nucleo familiare, ivi comprese le figlie in giovane età. Tuttavia, con apprezzamento fattuale riservato al giudice di merito, ha valutato non adeguatamente documentate le spiegazioni addotte dal contribuente per giustificare la fonte del maggior reddito accertato.

10. Il secondo motivo di doglianza, relativo alla omessa pronuncia sul motivo per cui l'accertamento con metodo sintetico non aveva riguardato anche gli altri soci della DEB Srl, è

inammissibile.

Giova premettere che, in tema di ricorso per cassazione, il vizio di omessa pronuncia, censurabile ex art. 360 , comma 1, n. 4, c.p.c. per violazione dell' art. 112 c.p.c., ricorre ove il giudice ometta completamente di adottare un qualsiasi provvedimento, anche solo implicito di accoglimento o di rigetto ma comunque indispensabile per la soluzione del caso concreto, sulla domanda o sull'eccezione sottoposta al suo esame, mentre il vizio di omessa motivazione, dopo la riformulazione dell' art. 360 , comma 1, n. 5, c.p.c., presuppone che un esame della questione oggetto di doglianza vi sia stato, ma sia affetto dalla totale pretermissione di uno specifico fatto storico oppure si sia tradotto nella mancanza assoluta di motivazione, nella motivazione apparente, nella motivazione perplessa o incomprensibile o nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili (Cass. n. 27551/2024 , Rv. 67273101). La Suprema Corte ha anche affermato che, in tema di presunzioni di cui all' art. 2729 c.c., la denunciata mancata applicazione di un ragionamento presuntivo che si sarebbe potuto e dovuto fare, ove il giudice di merito non abbia motivato alcunché al riguardo (e non si verta nella diversa ipotesi in cui la medesima denuncia sia stata oggetto di un motivo di appello contro la sentenza di primo grado, nel qual caso il silenzio del giudice può essere dedotto come omissione di pronuncia su motivo di appello), non è deducibile come vizio di violazione di norma di diritto, bensì solo ai sensi e nei limiti dell' art. 360 , comma 1, n. 5 c.p.c., cioè come omesso esame di un fatto secondario (dedotto come giustificativo dell'inferenza di un fatto ignoto principale), purché decisivo (Cass. n. 17720/2018 , Rv. 64966301).

Con la doglianza in esame, il contribuente lamenta l'omessa pronuncia non su una specifica domanda o eccezione, bensì su una contestazione afferente al ragionamento presuntivo seguito dall'agenzia delle entrate ed alla sua erroneità, per non aver tenuto conto anche dei finanziamenti effettuati dagli altri soci della DEB Srl, attribuendo anche ad essi pro quota il maggior reddito presunto.

Tale doglianza, tuttavia, alla luce dell'orientamento suindicato, sfugge dal perimetro del vizio di omissione di pronuncia, atteso che, nel caso in cui il giudice del merito abbia ritenuto, senza ulteriori precisazioni, che le circostanze dedotte per sorreggere una certa domanda (o eccezione) siano generiche ed inidonee a dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi del diritto stesso (o dell'eccezione), non può ritenersi sussistente né la violazione dell' art. 132 n. 4 c.p.c. per difetto assoluto di motivazione o motivazione apparente, né la violazione dell' art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia, mentre, qualora si assuma che una tale pronuncia comporti la mancata valorizzazione di fatti che si ritengano essere stati affermati dalla parte con modalità sufficientemente specifiche, può ammettersi censura, da articolare nel rigoroso rispetto dei criteri di cui agli artt. 366 e 369 c.p.c., ai sensi dell' art. 360 n. 3 c.p.c., qualora uno o più dei predetti fatti integrino direttamente elementi costitutivi della fattispecie astratta e dunque per violazione della norma sostanziale, oppure ai sensi dell' art. 360 n. 5 c.p.c., per omesso esame di una o più di tali circostanze la cui considerazione avrebbe consentito, secondo parametri di elevata probabilità logica, una ricostruzione dell'accaduto idonea ad integrare gli estremi della fattispecie rivendicata (Cass. n. 26764/2019 , Rv. 65551401).

Del resto, l'obbligo di motivazione del giudice è ottemperato mediante l'indicazione delle ragioni della sua decisione, ossia del ragionamento da lui svolto con riferimento a ciascuna delle domande o eccezioni (nel giudizio di primo grado) o a ciascuno dei motivi d'impugnazione (nei giudizi d'impugnazione), mentre non è necessario che egli confuti espressamente - pur dovendoli prendere in considerazione - tutti gli argomenti portati dalla parte interessata a sostegno delle proprie domande, eccezioni o motivi disattesi e cioè anche gli argomenti assorbiti o incompatibili con le ragioni espressamente indicate dal giudice stesso, dovendosi ritenere, diversamente, che la motivazione non possa qualificarsi come "succinta" nel senso voluto dall' art. 118 disp. att. cod. proc. civ., tanto più ove venga in rilievo una ordinanza pronunciata dalla Suprema Corte ai sensi dell' art. 375 c.p.c. (Cass. n. 12123/2013 , Rv. 62671401).

11. Parimenti infondato è il terzo motivo di doglianza, con cui si contesta l'omessa motivazione in ordine alla asserita duplicazione della tassazione.

Giova ricordare che, a seguito della riforma dell' art. 360 , primo comma, n. 5, c.p.c., l'unica contraddittorietà della motivazione che può rendere nulla una sentenza è quella insanabile e l'unica insufficienza scrittoria che può condurre allo stesso esito è quella insuperabile (cfr. Cass., Sez. Un, 28 ottobre 2022, n. 32000). A tal riguardo, la Suprema Corte ha chiarito che è oggi denunciabile in sede di legittimità solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (cfr. tra le più recenti, anche nelle rispettive motivazioni, Cass. 27 dicembre 2023, n. 35947 ; Cass. 11 ottobre 2023, n. 28390 ; Cass. 18 settembre 2023, n. 26704 ; Cass. 13 gennaio 2023, n. 956 del 2023; Cass. 17 novembre 2022, n. 33961). Questa anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione o di sua contraddittorietà (cfr. Cass., Sez. Un., 7 aprile 2014, n. 8053 ; nello stesso senso anche le più recenti e già menzionate Cass. nn. 28930 del 2023 e 33961 del 2022).

Orbene, la sentenza impugnata, seppur sinteticamente, contiene una espressa motivazione con riferimento all'eccezione di duplicazione della tassazione, che viene ritenuta superata dai provvedimenti di annullamento parziale in autotutela adottati dall'Agenzia delle entrate.

Una siffatta motivazione consente di individuare l'iter argomentativo seguito dai giudici di merito e, per tale ragione, essa si sottrae alla censura articolata, collocandosi al livello del minimo costituzionale, richiesto dalla giurisprudenza sopra richiamata (cfr., da ultimo, Cass. 16 maggio 2024, n. 13621 ; Cass. 11 aprile 2024, n. 9807 ; Cass. 7 marzo 2024, n. 6127).

12. Per contro, è fondato il quarto motivo di doglianza, con cui il ricorrente chiede l'applicazione del principio del favor rei in materia di sanzioni, essendo sopravvenuta la legge n. 208 del 2015 , che ha ridotto le sanzioni tributarie conseguenti alla dichiarazione infedele.

Come già osservato da questa Sezione nelle pronunce nn. 33502 e 33504 del 2024, la revisione del sistema sanzionatorio invocata dal ricorrente, di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015 , in effetti non

ha previsto una generalizzata riduzione delle sanzioni tributarie, ma ha dettato una diversa disciplina che risulta in parte favorevole per il contribuente. Lo ius superveniens risulta peraltro vigente in relazione a tutti i giudizi ancora in corso (cfr. Cass. sez. V, 30.3.2021, n. 8716) ed è compito innanzitutto del giudice del merito pronunziarsi sul se debba applicarsi al contribuente una disciplina sanzionatoria più favorevole.

Inoltre, verificato quale sia la corretta sanzione applicabile, in considerazione del disposto di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015 , occorrerà anche valutare la questione di legittimità costituzionale sollevata dal ricorrente in memoria, in relazione alle previsioni di cui all' art. 5 del D.Lgs. n. 87 del 2024 .

13. Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, quindi, non risulta corretta la decisione impugnata, che ha rigettato l'impugnazione del contribuente, non valutando la normativa sanzionatoria sopravvenuta.

Pertanto, in accoglimento del quarto motivo di ricorso, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio al giudice a quo per valutare la corretta sanzione applicabile e la questione di legittimità costituzionale sollevata dal ricorrente, nonché per il regolamento delle spese di lite anche del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del quarto motivo di ricorso, rigettati i restanti motivi, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria della Toscana, in diversa composizione, per valutare la corretta sanzione applicabile e la questione di legittimità costituzionale sollevata dal ricorrente, nonché per il regolamento delle spese di lite anche del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 23 gennaio 2025.

Depositato in Cancelleria il 6 febbraio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza