26915.21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

V SEZIONE CIVILE - TRIBUTARIA

Oggetto: accertamento e contraddittorio prev.tivo debenza e limiti

Composta da

ETTORE CIRILLO	· Presidente -	Oggetto
LUCIO NAPOLITANO	· Consigliere -	R.G.N. 8058/2015
FRANCESCO FEDERICI	· Consigliere -	Cron. 26915
FILIPPO D'AQUINO	· Consigliere -	
MARCELLO M. FRACANZANI	· Consigliere Rel. -	
		CC – 08/07/2021

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8058/2015 R.G. proposto da (omissis), con gli avv.i (omissis) e (omissis) e con domicilio eletto presso lo studio del primo in (omissis) (omissis)

– ricorrente –

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio *ex lege* in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

-controricorrente-

4563/2021

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria, Perugia, n. 534/04/14 pronunciata il 14 luglio 2014 e depositata il 19 settembre 2014, non notificata;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 08 luglio 2021 dal Co: Marcello M. Fracanzani;

RILEVATO

1. Il contribuente era raggiunto da un questionario con cui l'Ufficio chiedeva conto dei beni di cui avesse avuto la disponibilità nel periodo compreso tra il 2006 ed il 2011. Il contribuente riscontrava la richiesta in data 15/20 aprile 2011, ivi rappresentando la disponibilità di alcuni beni, tra cui due vetture, di cui una di grossa cilindrata. In data 29 aprile 2011 l'Ufficio notificava al contribuente due avvisi di accertamento per gli anni d'imposta 2007 e 2008, emessi ai sensi dell'art. 38, commi 4 e 5, d.p.r. n. 600/1973, con cui ne rideterminava il reddito ai fini Irpef e conseguente recupero a tassazione.

2. Esperito infruttuosamente il procedimento di accertamento con adesione, il contribuente adiva con due distinti ricorsi la Commissione tributaria svolgendo plurime censure, procedimentali e di merito, rispetto agli atti impositivi notificati.

3. La CTP, disattendendo le difese dell'Ufficio, riuniva e accoglieva i gravami promossi dal privato per violazione del principio del contraddittorio nei termini delineati dalla giurisprudenza unionale, ritenuti applicabili anche ai tributi non armonizzati, oltre che nel merito delle riprese a tassazione effettuate dall'Ufficio.

4. Insorgeva con ricorso in appello l'Ufficio, contestando la decisione assunta sia in ordine all'obbligatorietà del contraddittorio preventivo, non previsto in via generale dall'ordinamento interno, sia in ordine al merito dell'accertamento condotto.

5. Costituitosi il contribuente, che afferma aver svolto anche appello incidentale, la Commissione tributaria regionale riformava la

decisione di primo grado, riconoscendo pertanto la legittimità dell'operato dell'Ufficio.

6. Ricorre per la cassazione della sentenza il contribuente che espone sette motivi di ricorso, cui replica l'Avvocatura generale dello Stato con tempestivo controricorso.

CONSIDERATO

1. Con il primo motivo il ricorrente avanza censura ex art. 360 n. 4 c.p.c. per omessa pronuncia dei giudici d'appello sul vizio di difetto di sottoscrizione degli avvisi di accertamento impugnati e per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c..

1.1 In sostanza, denunciando la violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c., si duole che il giudice di appello avrebbe omesso di pronunciarsi sulla specifica deduzione concernente la nullità degli atti impositivi per difetto di sottoscrizione degli avvisi di accertamento impugnati da parte del Capo Ufficio o di un suo delegato.

Il motivo è fondato

1.2 Invero «non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo. (Nella specie, la S.C. ha ravvisato il rigetto implicito dell'eccezione di inammissibilità dell'appello nella sentenza che aveva valutato nel merito i motivi posti a fondamento del gravame) (Sez. 5, Ordinanza n. 29191 del 06/12/2017; Sez. 2, Ordinanza n. 20718 del 13/08/2018)» (Cfr. Cass., V, n. 34595/2019).

1.3 Nel caso di specie il giudice, nell'esaminare il merito dell'appello, non ha motivato la pronuncia sull'eccezione di inammissibilità, senza neppure un rinvio alla sentenza di primo grado. Un tanto lo si desume dalla circostanza che il Collegio dà atto in modo espresso, prima di dare conto dei motivi della decisione, che il contribuente "ripropone le eccezioni preliminari ritenute infondate dal giudice di primo grado".

Deve premettersi che è ormai principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale (Cass. VI- 5, n. 9105/2017) ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento. In tali casi la sentenza resta sprovvista in concreto del c.d. "minimo costituzionale" di cui alla nota pronuncia delle Sezioni Unite di questa Corte (Cass. S.U, n. 8053/2014, seguita da Cass. VI - 5, n. 5209/2018). In termini si veda anche quanto stabilito in altro caso (Cass. Sez. L, Sentenza n. 161 del 08/01/2009) nel quale questa Corte ha ritenuto che la sentenza è nulla ai sensi dell'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c., ove risulti del tutto priva dell'esposizione dei motivi sui quali la decisione si fonda ovvero la motivazione sia solo apparente, estrinsecandosi in argomentazioni non idonee a rivelare la *ratio decidendi* (cfr., recentemente, Cass V, n. 24313/2018).

Infatti, per questa Suprema Corte di legittimità, la motivazione per relationem "è legittima soltanto nel caso in cui a) si riferisca ad una sentenza che abbia già valore di giudicato tra le parti b) ovvero riproduca la motivazione di riferimento, autonomamente ed autosufficientemente recepita e vagliata nel contesto della motivazione condizionata" (Cass., S.U. n.14815/2008).

Inoltre, si è affermato che, nel processo tributario, la motivazione di una sentenza può essere redatta "per relationem" rispetto ad altra sentenza non ancora passata in giudicato, purché resti "autosufficiente", riproducendo i contenuti mutuati e rendendoli oggetto di autonoma valutazione critica nel contesto della diversa, anche se connessa, causa, in modo da consentire la verifica della sua compatibilità logico - giuridica. La sentenza è, invece, nulla, ai sensi

dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., qualora si limiti alla mera indicazione della fonte di riferimento e non sia, pertanto, possibile individuare le ragioni poste a fondamento del dispositivo (Cass. VI - 5, n. 107/2015; n. 5209/2018; n. 17403/2018; n. 21978/2018). Deve, poi, considerarsi nulla la sentenza di appello motivata "per relationem" alla sentenza di primo grado, qualora la laconicità della motivazione non consenta di appurare che alla condivisione della decisione di prime cure il giudice d'appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame, previa specifica ed adeguata considerazione delle allegazioni difensive, degli elementi di prova e dei motivi di appello (Cass. VI - 5, n. 22022/2017).

Il motivo è pertanto fondato e merita accoglimento.

2. Con il secondo motivo il ricorrente prospetta la violazione e falsa applicazione dell'art. 12, co. 7, l. n. 212/2000 in parametro all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.

2.1 Il ricorrente lamenta la violazione dell'art.12, comma 7, L. n. 27 luglio 2000 n. 212 e dei principi della giurisprudenza comunitaria in materia di contraddittorio nella fase anteriore all'emissione degli atti impositivi, emessi a seguito della risposta al questionario dell'Ufficio ma senza attendere il decorso dei 60 giorni previsti dall'art. 12, comma 7, citato.

II motivo è infondato.

3.L'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, invocato dalla difesa della parte ricorrente, si applica ai soli casi di "accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali" del contribuente: l'emissione di un processo verbale di contestazione non è nemmeno normativamente prevista in caso di accertamento a tavolino come nel caso in esame. Trattasi, peraltro, di principio assolutamente pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che, con la sentenza n. 24823/2015 resa a Sezioni Unite, ha affermato che "le garanzie fissate nella legge n. 212 del 2000, articolo 12 comma 7, trovano

applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali dove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente", così trovando avvallo e conferma anche in recenti arresti (cfr. Cass., V, n. 766 del 2020).

3.1 Per quanto concerne invece la dedotta violazione del contraddittorio preventivo, occorre ribadire l'orientamento di questa Corte secondo cui «l'obbligo di contraddittorio preventivo sussiste soltanto per i tributi armonizzati, non anche per quelli non armonizzati, per i quali non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo vincolo generalizzato, sicché esso ricorre soltanto per le ipotesi per le quali risulti specificamente sancito; secondo l'orientamento ormai consolidato di questa Corte, «in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg e Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale» (Cass. Sez. U, Sentenza n. 24823 del 09/12/2015); la sentenza delle Sezioni Unite n. 24823/2015, seguita da molte altre conformi (ex multis, Cass.n.11283/2016; n.1969/2017; n.6219/2018; n.20036/2018; n.27421/2018; n.4752/2021), ha chiarito che, per i tributi armonizzati, l'Amministrazione finanziaria è, invece, gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa; tale orientamento appare conforme con la giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo cui la violazione del contraddittorio endoprocedimentale rende annullabile il provvedimento adottato dall'amministrazione finanziaria, solo se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento avrebbe portato ad un risultato diverso (Corte di Giustizia, 3 luglio 2014, cause C-129/13 e

C-130-13, Kamino); pertanto, nel caso di specie, la doglianza è infondata, in quanto l'accertamento non rientra nelle ipotesi per le quali è espressamente previsto uno specifico obbligo di contraddittorio preventivo in materia di imposte dirette, trattandosi di accertamento in tema di Irpef basato su indagini bancarie» (cfr. Cass., V, n. 17925/2021).

3.2 E ciò in disparte il fatto che l'odierna vertenza prende comunque l'abbrivio da un contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente, ancorché non nei termini ambiti da quest'ultimo, avendo l'Ufficio emesso gli avvisi impugnati a seguito dei documenti e delle informazioni fornite dal contribuente in risposta ad un questionario.

Il motivo è pertanto infondato e va pertanto respinto.

4. Con la terza doglianza il ricorrente denunzia la violazione e falsa applicazione dell'art. 38, co. 7, del d.p.r. n. 600/1973, come introdotto dal d.l. n. 78/2010 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.

4.1 Critica invero la sentenza d'appello nella parte in cui ha sancito l'irretroattività della novella introdotta dall'art. 22, co. 1, d.l. n. 78/2010, che impone l'obbligo del preventivo contradditorio solo a partire dal periodo 2009 in avanti.

La doglianza è infondata.

5. Come infatti già affermato «l'accertamento dei redditi con metodo sintetico, ai sensi dell'art. 38 comma 4 Dpr 600/73 nella formulazione applicabile ratione temporis, anteriormente all'entrata in vigore del DI 78/2010, non postula, in difetto di ogni previsione al riguardo della norma, che gli elementi e le circostanze di fatto in base ai quali il reddito viene determinato dall'Ufficio siano, in qualsiasi modo, preventivamente contestati al contribuente (Cass. 7485/2010; Cass. 27076/2009). Ed invero, solo a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 22 DI 78/2010, disposizione in vigore dal 31 maggio 2010 e che non ha efficacia retroattiva (Cass. 21041/2014), è configurabile l'obbligo di instaurazione preventiva

del contradditorio, mediante invito del contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218» (Cfr. Cass., V. n. 13707/2016).

5.1 Come correttamente rilevato dalla CTR, l'Amministrazione finanziaria non aveva l'obbligo di dare seguito all'invito a comparire in favore del contribuente, essendo gli atti impositivi impugnati relativi agli anni d'imposta 2007 e 2008.

La censura va pertanto respinta.

6. Il quarto motivo è volto a censurare la violazione art. 38, comma 4, d.p.r. n. 600/1973, *ratione temporis* vigente, in parametro all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.

6.1 Il contribuente si duole che l'Ufficio abbia individuato i coefficienti di calcolo utilizzati ai fini dell'accertamento sintetico al di fuori del contraddittorio.

7. La presente censura segue il rigetto delle precedenti censure in virtù delle ragioni già sopra espresse.

7.1 A margine la circostanza, parimenti sopra già evidenziata, che l'odierna vertenza promana in ogni caso da un contraddittorio instauratosi tra Amministrazione finanziaria e contribuente, ancorché non nei termini ambiti da quest'ultimo, considerato che l'Ufficio ha emesso gli avvisi impugnati a seguito dei documenti e delle informazioni fornite dal contribuente in risposta ad un questionario.

Anche il quarto motivo è infondato e va pertanto respinto.

8. Con il quinto motivo la parte ricorrente si duole della nullità della sentenza ai sensi dell'art. 36 d.lgs. n. 546/92 per motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile in parametro all'art. 360 n. 4 c.p.c.

8.1 Stigmatizza invero la decisione d'appello nella parte in cui la CTR ha riformato la decisione di secondo grado sul presupposto della carenza probatoria fornita dalla parte. Richiamando il dettato normativo dell'art. 38, comma 4, d.p.r. n. 600/1973 e i d.m. del 10.09.1992 e 19.11.1992, la CTR ha invero riformato la decisione di primo grado che aveva annullato l'accertamento sintetico condotto dall'Ufficio in virtù del possesso di un'auto di grossa cilindrata, rimasta però di fatto inutilizzata. E ciò in ragione della disciplina di settore che invece consente al contribuente di superare le presunzioni relative dell'accertamento sintetico dimostrando il possesso di redditi esenti o già assoggettati ad imposta ovvero che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore. Afferma infatti che il mancato uso del mezzo equivarrebbe a provare l'inesistenza del reddito.

9. Il motivo merita di essere respinto alla luce della consolidata giurisprudenza di questa Corte.

9.1 Occorre premette che sussiste la nullità della sentenza per motivazione solo apparente quando essa risulta fondata su una mera formula di stile, riferibile a qualunque controversia, disancorata dalla fattispecie concreta e sprovvista di riferimenti specifici, del tutto inidonea dunque a rivelare la ratio decidendi e ad evidenziare gli elementi che giustifichino il convincimento del giudice e ne rendano dunque possibile il controllo di legittimità, ovvero caratterizzata da un "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e da "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. Sez. Un. 8053/2014). È allora necessario che il "decisum" sia supportato dalla compiuta esposizione degli argomenti logici che hanno sostenuto il giudizio conclusivo, in modo da consentire la verifica "ab externo" dell'esame critico svolto dal giudice di appello sulla censura mossa dall'appellante alla sentenza

impugnata (Cass. 5 Aprile 2017, n. 10998; Cass. 11 Marzo 2016, n. 4791).

9.2 Tanto premesso, e venendo all'esame della censura, non sussiste la dedotta nullità avendo la CTR invocato espressamente e fatto buon governo dei principi dettati dalla disciplina di settore, e chiariti da questa Corte, secondo cui l'Ufficio è onerato della sola prova del possesso e della disponibilità del bene indice, potendo il contribuente offrire una prova contraria che non sia però limitata al non uso del bene stesso, quanto incentrato sul reddito necessario per il suo mantenimento.

9.3 In materia è stato infatti affermato « ...il principio secondo cui la disciplina del "redditometro" introduce una presunzione legale relativa, imponendo la stessa legge di ritenere conseguente al 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» (cfr. Sez. 6- 5, Ordinanza n. 17487 del 01/09/2016, Rv. 640989-01; n. 21335 del 2015, Rv. 637006-01, n. 930 del 2016, Rv. 638706-01). In tal senso è stato soggiunto che, benché l'esistenza dei fattori-indice della capacità contributiva, resta individuata nei decreti, sicché l'Amministrazione è esonerata da qualunque ulteriore prova rispetto ad essi, ciò non impedisce al contribuente di dimostrare, attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta e, più in generale, che il reddito presunto non esiste o esiste in misura

inferiore (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 21142 del 19/10/2016, Rv. 641453-01; n. 16912 del 2016, Rv. 640968- 01). Questa Corte di Cassazione ha chiarito, altresì, i confini della prova contraria offerta dal contribuente per opporsi alla ricostruzione presuntiva del reddito operata dall'Amministrazione finanziaria, precisando che non è sufficiente dimostrare la mera disponibilità di ulteriori redditi o il semplice transito della disponibilità economica, in quanto, pur non essendo esplicitamente richiesta la prova che detti ulteriori redditi siano stati utilizzati per coprire le spese contestate, si ritiene che il contribuente «sia onerato della prova in merito a circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere» (cfr. Sez. 6- 5, Ordinanza n. 12889 del 2018; n. 12207 del 2017; n. 1332 del 2016; n. 22944 del 2015; n. 14885 del 2015)» (Cfr. Cass., V, n. 1980/2020).

Anche il quinto motivo merita pertanto di essere respinto.

10. Con il sesto motivo il contribuente prospetta la violazione falsa applicazione dell'art. 38, comma 4, d.p.r. n. 600/1973, vigente *ratione temporis*, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.

10.1 In particolare denunzia la violazione e falsa dell'art. 38, comma 4, d.p.r. n. 600/1973 legittimando, la norma in commento, la rettifica del reddito sulla scorta di un dato certo coincidente con l'esistenza di un bene indice. La CTR avrebbe dunque errato avendo il contribuente dimostrato l'inesistenza del bene, coincidente con il non uso del medesimo.

10.2. La presente censura segue le sorti della precedente, avendo questa Corte espressamente chiarito che il parametro della legittimità di un accertamento sintetico è dato dalla mera prova, ad opera dell'Amministrazione finanziaria, del possesso e della disponibilità del bene indice, a nulla rilevando il suo inutilizzo.

La censura deve dunque essere respinta.

11. Con l'ultimo motivo il ricorrente lamenta l'omessa pronuncia dei giudici d'appello sulla violazione dell'art. 12, comma 5, d.lgs.

472/1997 riguardo alla mancata applicazione del cosiddetto "cumulo giuridico" e la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. in parametro all'art. 360 n. 4 c.p.c.

11.1 In particolare, denunzia la violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c. dolendosi dell'omessa pronuncia, da parte della CTR, sulla specifica deduzione concernente la mancata applicazione del "cumulo giuridico" previsto dall'art. 12, comma 5, d.lgs. 472/1997 in ordine alle sanzioni da irrogare in tema di concorso di violazioni e continuazione. Osserva che detta questione era rimasta irrisolta dalla sentenza di primo grado in ragione della disponibilità dell'Ufficio a rivedere le sanzioni da irrogare, sicché essa era stata ritualmente riproposta dal contribuente con le proprie controdeduzioni in appello e su di essa il giudice di secondo grado aveva omesso di pronunciarsi.

Il motivo è fondato.

12. L'accoglimento nel merito dell'appello dell'Amministrazione finanziaria, che ha portato all'integrale riforma della sentenza di primo grado previa conferma della legittimità dell'accertamento sintetico condotto dall'Ufficio e della conseguente ripresa a tassazione disposta nei confronti del contribuente, implicava che fosse esaminata la questione, assorbita nella decisione di primo grado e riproposta specificamente cx art. 56 del d. 1gs. n. 546/1992 nelle controdeduzioni del contribuente appellato, relativa all'invocato trattamento più favorevole per quanto attiene al regime sanzionatorio in relazione all'applicabilità del cumulo giuridico. Né in questo caso è ravvisabile la pronuncia implicita di rigetto, stante l'autonomia sul piano logico — giuridico della decisione relativa al riconosciuto debito d'imposta del contribuente per gli anni in contestazione, rispetto all'entità del trattamento sanzionatorio conseguente (Cfr. Cass., VI, n. 5551/2019).

Il motivo va dunque accolto.

13. In conclusione, il ricorso va accolto limitatamente al primo e al settimo motivo, respinti gli altri.

PQM

La Corte accoglie il primo ed il settimo motivo, respinti gli altri, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale per l'Umbria, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 08/07/2021.

Il Presidente
Ettore CIRILLO

DEPOSITATO IN
CANCELLERIA
- 5 OTT. 2021
IL CANCELLIERE
Dott Caristo Luca Dionigi