

10378/22



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

ANDREINA GIUDICEPIETRO	Presidente
ROSITA D'ANGIOLELLA	Consigliere
MICHELE CATALDI	Consigliere
PASQUALINA A. P. CONDELLO	Consigliere Rel.
VALERIA PIRARI	Consigliere

Oggetto

AVVISO DI
ACCERTAMENTO
IRPEF 2006 e
2007

Ud. 9/02/2022 CC
B
Cron. 10378
R.G.N. 467/2015

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 467/2015 R.G. proposto da:

(omissis) , rappresentato e difeso, giusta delega a margine del ricorso, dall'avv. (omissis) e dall'avv. (omissis) , ed elettivamente domiciliato presso lo studio del secondo, in (omissis) (omissis)

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso la quale è elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12

- *controricorrente e ricorrente incidentale* -

avverso la sentenza n. 735/30/2014 della Commissione tributaria regionale del Veneto, depositata il 7 maggio 2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 9

439/02

te

te

febbraio 2022 dal consigliere dott.ssa Pasqualina A. P. Condello

RILEVATO CHE

1. L'Agenzia delle entrate, all'esito dell'acquisizione di documentazione trasmessa dal contribuente in risposta al questionario, determinò nei confronti di (omissis) un maggior reddito ex art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, in relazione agli anni d'imposta 2006 e 2007, sulla base di una serie di elementi indicativi di capacità contributiva.

2. La Commissione tributaria provinciale respinse il ricorso proposto dal contribuente.

In parziale riforma della sentenza appellata, la Commissione tributaria regionale ridusse di 1/3 «la quota di reddito determinata sulla residenza principale», confermando nel resto la sentenza gravata.

In particolare, la C.T.R., disattese le eccezioni di violazione degli artt. 53, 57 e 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, rilevò che il contraddittorio preventivo risultava instaurato, considerato che il contribuente era stato invitato a fornire dati e notizie rilevanti e che l'accertamento, rimesso in autotutela, teneva conto della documentazione prodotta il 15 giugno 2011 e della posizione del coniuge ((omissis)). Escluse, inoltre, la necessità di instaurare il contraddittorio anche nei confronti della moglie del contribuente, perché non destinataria dell'atto impositivo.

Richiamata la giurisprudenza di questa Corte in materia di presunzioni operanti in ipotesi di accertamento sintetico — secondo cui lo strumento redditometrico non consentiva, da solo, il recupero di maggiori redditi imponibili in capo al contribuente — nonché la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 24/E del 31 luglio 2013, che aveva preso atto della linea interpretativa fornita da questa Corte, i giudici di appello affermarono che il contribuente, mediante la

produzione di perizia asseverata e delle bollette relative alle utenze, aveva dimostrato che i costi di mantenimento dell'abitazione erano inferiori rispetto a quelli presunti negli avvisi di accertamento, tenuto conto peraltro che l'immobile, costruito negli anni settanta, era ubicato nella periferia di un paesino e non aveva subito nel tempo manutenzioni se non quelle ordinarie; aveva pure provato che l'abitazione era in parte occupata dalla famiglia del figlio, con la conseguenza che le risultanze redditometriche dovevano essere «adeguate alle effettive condizioni reddituali assegnando agli elementi prima evidenziati la riduzione di un terzo della quota di reddito determinata sulla residenza principale, in considerazione della vetustà dell'abitazione, della convivenza della famiglia del figlio e dell'apporto della moglie ai costi di gestione dell'immobile».

Ritenero, quindi, infondate sia le censure concernenti gli altri indici di capacità contributiva (possessione di autovetture, quota parte su incrementi patrimoniali ed operazioni di borsa), sul presupposto «che la ricostruzione dei valori trova coerenza con la titolarità della partita IVA segnalata dall'Ufficio», sia la doglianza con la quale era stata eccepita la nullità degli avvisi di accertamento perché sottoscritti da funzionario privo di potere, argomentando che sul punto la sentenza di primo grado aveva condiviso l'impostazione dell'Ufficio finanziario che aveva prodotto la delega rilasciata dal Direttore provinciale al Capo Area, (omissis) .

3. (omissis) ha proposto ricorso per cassazione avverso la suddetta decisione d'appello, con sei motivi.

L'Agenzia delle entrate ha resistito mediante controricorso e ha proposto ricorso incidentale, affidato a due motivi.

Il contribuente ha depositato controricorso al ricorso incidentale.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo del ricorso principale, censurando la

decisione gravata per violazione degli artt. 113 cod. proc. civ. e 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, il ricorrente lamenta che la C.T.R., parzialmente riformando la sentenza di primo grado, ha fondato la propria decisione su valutazioni non riconducibili a norme di diritto, bensì a valutazioni equitative. Precisa il contribuente che, sebbene i giudici di appello abbiano correttamente qualificato come «semplici» le presunzioni derivanti dal redditometro, hanno deciso, equitativamente, di ridurre di un terzo la quota di reddito determinata sulla residenza principale, malgrado fosse stata prodotta documentazione idonea a dimostrare le effettive spese di gestione dell'immobile, inferiori a quelle presuntivamente attribuite dallo strumento redditometrico, e fosse stato accertato che l'abitazione era condivisa con la famiglia del figlio.

Osserva, al riguardo, il ricorrente che il giudice è tenuto ad esplicitare il percorso logico giuridico attraverso il quale sia pervenuto ad una diversa quantificazione della pretesa erariale e che il ricorso a valutazioni equitative disancorate dal materiale probatorio vizia la sentenza in termini di omessa o carente motivazione, ai sensi dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992.

2. Con il secondo motivo, deducendo, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza, il contribuente ribadisce che la riduzione di un terzo della quota di reddito determinata sulla residenza principale, operata dai giudici di secondo grado, rende impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del loro ragionamento e comporta nullità della decisione per violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992.

3. Con il terzo motivo, denunciando la violazione dell'art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973, lamenta che la C.T.R. avrebbe erroneamente ritenuto che la mera titolarità di una partita I.V.A. potesse giustificare il maggior reddito accertato, non considerando che l'accertamento

tramite redditometro poggia esclusivamente sul possesso o sulla disponibilità di taluni beni indicatori di capacità contributiva ai quali è associato un determinato reddito, calcolato sulla base dei coefficienti previsti dal d.m del 10 settembre 1992.

4. Con il quarto motivo, censurando la sentenza impugnata per violazione degli artt. 5, 6, 10 e 12 della legge n. 212 del 2000, dell'art. 7 della legge n. 241 del 1990 e dell'art. 38, settimo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, si duole che la C.T.R. abbia ritenuto non necessario garantire al contribuente, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, il diritto al contraddittorio.

Con il primo motivo di appello aveva contestato la mancata instaurazione di qualsiasi tipo di contraddittorio per l'anno 2007, dato che l'avviso di accertamento era stato emesso sulla base della documentazione già in possesso per gli anni precedenti, e, con il secondo motivo di appello, aveva eccepito che non era stato redatto un processo verbale di constatazione; il giudice di merito aveva rigettato i motivi di doglianza in contrasto con i principi di diritto enunciati dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 19667 del 2014.

Soggiunge il ricorrente che la decisione è contraria al disposto di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973, che, a seguito della novella del 2011, dispone che l'Ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o a mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, trattandosi di norma di carattere procedimentale, che trova diretta applicazione anche agli anni pregressi alla sua entrata in vigore.

5. Con il quinto motivo il contribuente deduce la violazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., degli artt. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, 52, comma 5, del d.lgs. n. 165 del 2001 e 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, là dove la Commissione

tributaria regionale non ha tenuto conto che il sottoscrittore dell'avviso di accertamento è stato delegato ad un incarico dirigenziale senza il necessario preventivo concorso. La questione prospettata non imponeva solo di verificare se il funzionario che aveva sottoscritto l'atto impositivo fosse stato o meno delegato dal Direttore provinciale, ma anche di accertare se fosse legittimo l'incarico dirigenziale affidatogli, posto che era stato nominato senza un regolare concorso.

6. Con il sesto motivo, deducendo, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 112 cod. proc. civ., lamenta che la C.T.R. non avrebbe risposto a tutte le contestazioni formulate in merito alla legittimità dello strumento del redditometro.

A sostegno della censura il ricorrente riporta i motivi di doglianza fatti valere dinanzi al giudice di secondo grado, e segnatamente: a) abnormità dei redditi ricalcolati; b) incongruità delle spese presunte afferenti i beni indice di capacità contributiva; c) violazione dell'art. 4, comma 2, del d.m. 10 settembre 1992 con riguardo all'anno 2006 e conseguente illegittimità anche del reddito accertato per l'anno 2007; d) erroneità del reddito sinteticamente determinato che non teneva conto degli oneri deducibili; e) illegittimità degli avvisi di accertamento perché in conflitto con i meccanismi di determinazione del «nuovo» redditometro; f) infondatezza della pretesa tributaria perché non teneva conto della complessiva posizione reddituale dei componenti il nucleo familiare del soggetto accertato; g) incostituzionalità dello strumento redditometrico e del parametro relativo alla «abitazione principale»; h) illogicità del parametro relativo al possesso di autovetture; i) nullità degli avvisi di accertamento per inesistenza/nullità della notificazione.

7. Con il primo motivo del ricorso incidentale, deducendo la

violazione e falsa applicazione degli artt. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 3 del d.m. 10 settembre 1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la difesa erariale censura la decisione gravata nella parte in cui qualifica come «semplice» la presunzione di capacità contributiva attribuita alla mera disponibilità di beni-indice stabilita dal citato art. 38 e dai decreti ministeriali del 1992 e laddove afferma: «il solo possesso dei beni indicatori di capacità contributiva non è sufficiente a sorreggere la pretesa impositiva e, pertanto, spetta all'Ufficio dimostrare i fatti costitutivi della pretesa avanzata».

Sottolinea, al riguardo, l'Agenzia delle entrate che, secondo il costante indirizzo di questa Corte, il risultato reddituale che consegue all'applicazione del meccanismo dell'accertamento sintetico dispensa l'Amministrazione finanziaria dal fornire ulteriori prove, essendosi in presenza di una presunzione legale relativa.

8. Con il secondo motivo del ricorso incidentale, denunciando la violazione e falsa applicazione degli artt. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 3 del d.m. 10 settembre 1992, nonché dell'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la difesa erariale sostiene che la sentenza impugnata è ulteriormente viziata per non avere il giudice di merito valutato correttamente il rispetto dei criteri dettati dai decreti ministeriali del 1992 ai fini della determinazione del reddito sintetico e ribadisce che la metodologia di accertamento prevista dal citato art. 38, nella formulazione vigente *ratione temporis*, consente all'Amministrazione finanziaria di determinare il reddito attribuibile ad un soggetto passivo d'imposta ricavandolo direttamente dall'applicazione di predeterminati coefficienti riferiti a taluni beni-indice.

Aggiunge la ricorrente che la valorizzazione della disponibilità di un determinato bene che conduce alla stima del reddito complessivo al netto della quota per investimenti, come effettuata dal vecchio

redditometro, si differenzia dai criteri di determinazione del reddito sintetico desumibili dal d.m. 24 dicembre 2012 che ha approvato il <<nuovo>> redditometro, cosicché è del tutto arbitraria ed in contrasto con le regole dettate dal d.m. del 1992 la riduzione di un terzo della quota di reddito determinata in relazione alla residenza principale.

9. Il quarto motivo del ricorso principale, che va esaminato con priorità perché il suo eventuale accoglimento renderebbe superfluo l'esame degli altri motivi, è infondato.

9.1. L'art. 38, settimo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, introdotto dall'art. 22, comma 1, del d.l. n.78 del 2010, convertito dalla legge n. 122 del 2010, che in materia di accertamento sintetico ha istituito l'obbligo del contraddittorio preventivo nella forma dell'invito al contribuente a comparire personalmente o a mezzo di procuratore (ex art. 32, n. 2, del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600), non può avere natura di interpretazione autentica con conseguente efficacia retroattiva, perché lo stesso art. 22, comma 1, citato, con specifica disposizione di diritto transitorio, prevede espressamente la sua applicabilità «con effetto per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del presente decreto», ossia a decorrere dall'anno d'imposta 2009 (cfr. Cass., sez. 6-5, 6/10/2014, n. 21041; Cass., sez. 6-5, 16/05/2017, n. 12207).

D'altro canto, le modifiche apportate al sistema di accertamento da redditometro, ai sensi del combinato disposto di cui all'art. 22 del d.l. n. 78 del 2010 e del d.m. 24 dicembre 2012, in ragione degli effetti incisivi che arrecano alla sfera giuridica del contribuente, non possono essere considerate quali mere norme di carattere procedimentale e non possono qualificarsi come un'evoluzione dello strumento precedente.

La legittima applicazione dei parametri previsti al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento impedisce, dunque, al contribuente di opporre in sede giurisdizionale i risultati più favorevoli che potrebbero derivargli dall'applicazione del d.m. 24 dicembre 2012 e lascia escludere presunti profili di contrasto dell'interpretazione resa con i principi costituzionali di cui agli artt. 3 e 53 della Cost., essendo il decreto attuativo entrato in vigore in data successiva a quella di adozione degli atti impositivi impugnati in questa sede.

Infatti, a fronte di tale specifica espressa disciplina transitoria: a) è inconferente il principio del *favor rei*, in quanto l'applicazione di esso è predicabile solo con riguardo alle norme sanzionatorie e non con riguardo a norme che, come nel caso del redditometro, attengono al potere di accertamento e alla formazione della prova (Cass., sez. 6-5, 6/10/2014, n. 21041; Cass., sez. 6-5, 6/11/2015, n. 22744; Cass., sez. 6-5, 29/01/2016, n. 1772); b) è recessivo il principio di diritto intertemporale *tempus regit actum*, altrimenti applicabile alle norme procedurali (Cass., sez. 5, 25/01/2021, n. 1454).

9.2. Il giudice di appello ha, peraltro, osservato che l'Ufficio, prima di emettere gli avvisi di accertamento, ha comunque instaurato una forma di contraddittorio preventivo, mediante invio di un questionario, con il quale si è richiesto al contribuente di trasmettere documentazione, dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e di fornire chiarimenti a giustificazione del divario esistente tra i redditi dichiarati e la capacità contributiva risultante dal possesso dei beni-indice; la ricezione preventiva del questionario, con la richiesta di documentazione giustificativa, trova conferma anche nelle deduzioni difensive dello stesso contribuente nel proprio ricorso per cassazione.

9.3. Questa Corte ha stabilito che l'Amministrazione finanziaria è gravata esclusivamente per i tributi «armonizzati» di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità

dell'atto, mentre, per quelli «non armonizzati», non essendo rinvenibile, nella legislazione nazionale, una prescrizione generale, analoga a quella comunitaria, tale obbligo sussiste solo ove risulti specificamente sancito, come avviene per l'accertamento sintetico in virtù dell'art. 38, settimo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, nella formulazione introdotta dall'art. 22, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, convertito dalla legge n. 122 del 2010, applicabile, però, solo dal periodo d'imposta 2009, per cui gli accertamenti relativi alle precedenti annualità sono legittimi anche senza l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale (Cass., sez. 6 - 5, 31/05/2016, n. 11283; Cass., sez. 5, 16/12/2019, n. 33036; Cass., sez. 5, 7/06/2021, n. 15760).

9.4. Inoltre, il tenore letterale della norma e la considerazione della sua *ratio* consentono di riconoscere che il diritto al contraddittorio preventivo ex art. 12, commi 1 e 7, cit., non spetta indistintamente ed in via generale a tutti i contribuenti coinvolti nell'accertamento, ma soltanto al contribuente che sia stato raggiunto da accessi, ispezioni e verifiche presso i locali aziendali.

9.5. Nel caso di specie, l'amministrazione finanziaria ha espletato un accertamento c.d. a tavolino, trasmettendo il questionario ed esaminando nei propri uffici la documentazione spontaneamente consegnata, senza procedere ad accessi, ispezioni, verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio dell'attività commerciale, che è il presupposto applicativo del disposto di cui all'ultimo comma dell'art. 12 della legge n. 212 del 2000 (Cass., sez. 6-5, 8/02/2017, n. 3408; Cass., sez. 5, 12/02/2014, n. 3142; Cass., sez. 6-5, 13/06/2014, n. 13588; Cass., sez. U, 9/12/2015, n. 24823; Cass., sez. 6-5, 14/03/2018, n. 6219; Cass., sez. 6-5, 27/07/2018, n. 20036).

Posto, quindi, che si discute esclusivamente di imposte dirette, risulta evidente l'infondatezza della denunciata violazione, trattandosi

di ambito in cui non è previsto un obbligo generalizzato di preventivo contraddittorio.

Come precisato dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015, «In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è 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, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre per quelli "non armonizzati" non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito» (in senso conforme, Cass., sez. U, n. 24823 del 2015).

Correttamente, pertanto, il Giudice di appello ha ritenuto la piena legittimità dell'operato dell'Ufficio finanziario che ha agito secondo il disposto del previgente art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973.

10. Parimenti è da respingere il quinto motivo del ricorso principale.

10.1. Per giurisprudenza consolidata di questa Corte (Cass., sez. 5, 14/06/2013, n. 14942), in tema di rettifica ed accertamento, l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, richiamato dall'art. 56 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (che opera un generale rinvio all'art. 1 del cit. d.P.R. n. 600), se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato; in caso di contestazione, incombe all'Agenzia delle Entrate l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza di eventuale delega, trattandosi di un documento, se

L
M

esistente, già in possesso dell'amministrazione finanziaria, mentre la distribuzione dell'onere della prova non può subire eccezioni (Cass., sez. 5, 10/11/2000, n. 14626; Cass., sez. 6-5, 11/10/2012, n. 17400; Cass., sez. 5, 9/11/2015, n. 22800).

Ne consegue che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento - atto della p.a. a rilevanza esterna - da parte di funzionario diverso (il capo dell'ufficio emittente) da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo, ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato, non soddisfa il requisito di sottoscrizione previsto, a pena di nullità, dall'articolo 42, commi primo e terzo, dinanzi citato (Cass., sez. 5, 27/10/2000, n. 14195).

10.2. Con recenti pronunce questa Corte (Cass., sez. 5, 29/03/2019, n. 8814; Cass., sez. 5, 19/04/2019, n. 11013), pur modificando il proprio orientamento in tema di delega di firma (non delega di funzioni), ha ribadito che, in caso di contestazione specifica da parte del contribuente in ordine ai requisiti di legittimazione del sottoscrittore dell'avviso, incombe sulla amministrazione fornire la prova della sussistenza di tali requisiti in capo al sottoscrittore (cfr. paragrafo 9 della motivazione). L'Amministrazione finanziaria, in caso di contestazione, è, quindi, tenuta, con onere della prova a suo carico (anche per il principio di vicinanza alla prova ex Cass., sez. 5, 2/12/2015, n. 24492), a dimostrare la sussistenza della delega.

10.3. Si è, inoltre, chiarito (Cass., sez. 5, 9/11/2015, n. 22810), che l'art. 42 impone, sotto pena di nullità, che l'atto sia sottoscritto dal «capo dell'ufficio» o «da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato», senza richiedere che il capo dell'ufficio o il funzionario delegato abbia a rivestire anche una qualifica dirigenziale; ciò ancorché una simile qualifica sia eventualmente richiesta da altre disposizioni. Essendo la materia tributaria governata dal principio di tassatività delle cause di nullità degli atti fiscali, e non occorrendo, ai

l
w

meri fini della validità di tali atti, che i funzionari (delegati o deleganti) possiedano qualifiche dirigenziali, la sorte degli atti impositivi formati anteriormente alla sentenza n. 37 del 2015 della Corte costituzionale, sottoscritti da soggetti al momento rivestenti funzioni di capo dell'ufficio, ovvero da funzionari della carriera direttiva appositamente delegati, e dunque da soggetti idonei ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, non è condizionata dalla validità o meno della qualifica dirigenziale attribuita per effetto della censurata disposizione di cui art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012.

10.4. Nella vicenda in esame, come è stato puntualizzato dai giudici di appello, l'Agencia delle entrate nel corso del giudizio di merito ha provveduto al deposito della delega rilasciata dal Direttore provinciale al funzionario che ha sottoscritto gli avvisi di accertamento impugnati, assolvendo pienamente all'onere probatorio sulla stessa incombente e, pertanto, la sentenza non viola le disposizioni normative richiamate.

11. Meritano accoglimento il primo ed il secondo motivo del ricorso principale nei limiti che di seguito si espongono.

11.1. Con il primo motivo di impugnazione (centrato sulla violazione dell'art. 113 cod. proc. civ.), da esaminarsi previamente perché preliminare in senso logico, la parte ricorrente si duole del fatto che il giudicante avrebbe fondato le proprie determinazioni su un giudizio equitativo, nonostante manchi una norma di legge che riconosca al giudice tributario il potere di decidere secondo equità.

Il motivo di ricorso, sotto tale profilo, appare infondato e da disattendersi.

Invero, questa Corte ha già avuto modo di chiarire che «In tema di contenzioso tributario la valutazione del giudice tributario, in quanto frutto di un giudizio estimativo, non è riconducibile ad una

decisione della causa secondo la cosiddetta equità sostitutiva, che, consentita nei soli casi previsti dalla legge, attiene al piano delle regole sostanziali utilizzabili in funzione della pronuncia ed attribuisce al giudice il potere di prescindere nella fattispecie dal diritto positivo. In relazione ad essa non è, pertanto, ipotizzabile la violazione dell'art. 113, secondo comma, cod. proc. civ. e, rientrando il suddetto apprezzamento nei generali poteri conferiti al giudice dagli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., la relativa pronuncia, rimessa alla sua prudente discrezionalità, è suscettibile di controllo, in sede di legittimità, soltanto sotto il profilo della carenza od inadeguatezza della corrispondente motivazione» (Cass., sez. 5, 24/02/2010, n. 4442; Cass., sez. 5, 21/11/2005, n. 24520; Cass., sez. 6-5, 21/12/2015, n. 25707).

11.2. Piuttosto, laddove il giudice di appello, nel paragrafo intitolato «determinazione del reddito» (punto 3 della motivazione della sentenza), ha ritenuto di procedere ad una riduzione della quota di reddito riferita alla residenza principale, è ravvisabile un difetto assoluto di motivazione, integrante il vizio di cui all'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, pure denunciato dalla parte ricorrente con il primo ed il secondo mezzo di ricorso.

Infatti, i giudici di merito, dopo avere ritenuto raggiunta la prova, da parte del contribuente, che le spese di mantenimento dell'abitazione fossero inferiori rispetto a quelle presunte negli avvisi di accertamento, e ciò sulla base della documentazione prodotta – perizia asseverata e bollette relative alle utenze – e che il medesimo immobile fosse occupato anche dalla famiglia del figlio dell'odierno ricorrente, hanno laconicamente affermato: «le risultanze redditometriche devono essere adeguate alle effettive condizioni reddituali della quota di reddito determinata sulla residenza principale, in considerazione della vetustà dell'abitazione, della

convivenza della famiglia del figlio e dell'apporto della moglie ai costi di gestione dell'immobile>>.

Così argomentando, in realtà, il giudice d'appello non ha esplicitato il percorso logico-giuridico attraverso il quale è pervenuto ad una diversa quantificazione della pretesa erariale, poiché la valutazione dallo stesso operata non consente di comprendere sulla base di quali specifici elementi fattuali e probatori si sia ritenuto di ridurre la quota di reddito, accertata dall'Ufficio finanziario, nella misura indicata in sentenza piuttosto che in una diversa misura.

In effetti, come sottolineato dal ricorrente, la decisione è del tutto disancorata dal materiale probatorio acquisito agli atti del giudizio e non consente, conseguentemente, a questa Corte di effettuare un adeguato controllo della logicità ed adeguatezza del *decisum*, incorrendo, pertanto, nel vizio di motivazione previsto dall'art. 132, secondo e quarto comma, cod. proc. civ. e dall'omologo art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, che sussiste quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito.

Come chiarito dalle Sezioni Unite di questa Corte, la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, 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, 3/11/2016, n. 22232; Cass., sez. U, 7/04/2014, n. 8053).

12. Anche il terzo motivo di ricorso deve essere accolto.

12.1. Il ricorrente in appello ha, pure, eccepito la illegittima valutazione degli altri beni-indice di capacità contributiva, su cui poggiavano gli avvisi di accertamento ed il giudice di appello, nel respingere tale motivo di doglianza, ha così motivato: «le censure alla sentenza sugli altri indici di capacità contributiva (possesso di autovetture, quota parte su incrementi patrimoniali ed operazioni di borsa, incongrui in rapporto al reddito dichiarato) appaiono infondate posto che la ricostruzione dei valori trova coerenza con la titolarità della partita IVA segnalata dall'Ufficio».

12.2. Con tale statuizione i giudici di merito non hanno fatto buon governo della disposizione normativa di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973, risultando evidente che lo strumento del redditometro utilizzato dall'Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento di cui si discute assume come elementi di riferimento il possesso e la disponibilità di determinati beni-indice individuati nelle tabelle allegate ai decreti ministeriali del 10 settembre 1992, ritenuti elementi sintomatici di una maggiore capacità contributiva, ed associa a ciascuno di essi un determinato reddito, calcolato mediante l'utilizzo di specifici coefficienti previsti nei medesimi decreti ministeriali, in tal modo individuando anche il reddito presunto in relazione al mantenimento di ogni bene.

Ne deriva che il possesso della partita I.V.A., richiamato dalla C.T.R. a supporto del capo della sentenza oggetto di censura, non può di per sé avere alcuna incidenza sul calcolo del reddito accertato tramite il redditometro, che si fonda, come già detto, esclusivamente sul possesso di determinati beni e sulle presumibili spese di mantenimento dei medesimi beni.

13. Il sesto motivo di ricorso è fondato nei limiti di cui in motivazione.

13.1. Il ricorrente, trascrivendo, in omaggio al principio di autosufficienza, le ulteriori doglianze sollevate nel giudizio di merito, volte ad evidenziare molteplici profili di illegittimità dello strumento redditometrico, nonché la erroneità del reddito sinteticamente accertato in relazione alle due annualità d'imposta, addebita alla C.T.R. di avere reso una pronuncia carente sotto il profilo motivazionale, trascurando di illustrare le ragioni, in fatto ed in diritto, che la sorreggono.

13.2. Ricorre il dedotto vizio di assoluto difetto di motivazione integrante violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, non risultando evincibile, dalla motivazione della sentenza impugnata, il percorso argomentativo che ha condotto il giudice di merito a rigettare implicitamente le numerose doglianze sollevate.

14. Il primo motivo del ricorso incidentale è fondato.

14.1. Questa Corte ha ripetutamente affermato che 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. Cass., sez. 6-5, 1/09/2016, n. 17487; Cass., sez. 6-5, 21/10/2015, n. 21335; Cass., sez. 5, 20/01/2016, n. 930). In tal senso è stato precisato che, benché l'esistenza dei fattori-
indice della capacità contributiva resta individuata nei decreti, sicché l'Amministrazione è esonerata da qualunque ulteriore prova rispetto

l
M

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. Cass., sez. 5, 19/10/2016, n. 21142; Cass., sez. 6-5, 10/08/2016, n. 16912).

14.2. Con riguardo, poi, ai confini della prova contraria offerta dal contribuente per opporsi alla ricostruzione presuntiva del reddito operata dall'Amministrazione finanziaria, si è ripetutamente affermato 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. Cass., sez. 6-5, 24/05/2018, n. 12889; Cass., sez. 6-5, 16/05/2017, n. 12207; Cass., sez. 6-5, 26/01/2016, n. 1332; Cass., sez. 6-5, 10/11/2015, n. 22944; Cass., sez. 6-5, 16/07/2015, n. 14885).

14.3. Quanto ai redditi dei terzi che contribuiscono a formare il reddito del contribuente, proprio perché nell'accertamento dei redditi con metodo sintetico la disponibilità di beni-indice integra una presunzione legale di capacità contributiva, gravando il contribuente di provare la fonte non reddituale delle somme giustificative, la giurisprudenza di questa Corte ha ritenuto che la sintesi reddituale e la prova contraria devono essere esercitate in concreto, anche riguardo a qualificati vincoli familiari (sui quali, cfr. Cass., sez. 5, 28/07/2006, n. 17202; Cass., sez. 6-5, 14/03/2018, n. 6195).

14.4. Orbene, la sentenza impugnata non si pone in linea con i

principi su esposti, laddove si legge che «lo strumento redditometrico fornisce una presunzione semplice la cui capacità probatoria è quella di un indizio utilizzabile nel processo di formazione della pretesa tributaria soltanto se adeguatamente supportato da altri elementi indiziari di riscontro. Di conseguenza, il solo possesso dei beni indicatori di capacità contributiva non è sufficiente a sorreggere la pretesa impositiva e, pertanto, spetta all'Ufficio dimostrare i fatti costitutivi della pretesa avanzata».

15. Alla stregua delle suddette considerazioni deve ritenersi fondato anche il secondo motivo del ricorso incidentale, con il quale l'Agenzia delle entrate contesta la riduzione di un terzo della quota di reddito determinata in relazione alla residenza principale, poiché i giudici di appello sono addivenuti alla diversa determinazione del reddito trascurando di considerare i criteri previsti dal d.m. 10 settembre 1992 che impongono di applicare predeterminati coefficienti ai singoli beni-indice.

16. Conclusivamente, vanno accolti il primo ed il secondo motivo, nei limiti di cui in motivazione, del ricorso principale, il terzo ed il sesto motivo del ricorso principale ed il ricorso incidentale, rigettati il quarto ed il quinto motivo del ricorso principale, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla competente Commissione tributaria regionale per il riesame in ordine alle censure accolte, oltre che per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il primo ed il secondo motivo, nei limiti di cui in motivazione, il terzo ed il sesto motivo del ricorso principale; accoglie il ricorso incidentale; rigetta il quarto ed il quinto motivo del ricorso principale; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria

regionale del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 9 febbraio 2022

IL PRESIDENTE

Andreina Giudicepietro



DEPOSITATO IN CANCELLERIA



oggi, 31 MAR 2022
IL CANCELLIERE ESPERTO
Vincenzo Pio Massimiliano Giardinaresi

IL CANCELLIERE ESPERTO
Vincenzo Pio Massimiliano Giardinaresi