

Civile Ord. Sez. 5 Num. 12888 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Data pubblicazione: 22/04/2022

ORDINANZA

sul ricorso n.12717/2018 proposto da:

Ruggerini Tatiana, rappresentata e difesa dall'avv. Francesco Cirillo, presso cui è elettivamente domiciliata in Paola (CS), via Latina n.1.

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, domiciliata *ope legis* in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende.

- controricorrente -

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia - Romagna, n.1265, pronunciata il 19 gennaio 2017, depositata in data 11 aprile 2017 e non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22 marzo 2022 dal consigliere Andreina Giudicepietro.

103P
2022

RILEVATO CHE:

Tatiana Ruggerini impugnò l'avviso, relativo all'anno d'imposta 2002, con il quale, come risulta dalla sentenza impugnata, l'Agenzia delle entrate, ai sensi degli artt. 38, quarto ed ottavo comma, e 41 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, aveva rettificato, ai fini Irpef, il reddito dichiarato dalla stessa contribuente, che non era compatibile con la capacità contributiva effettiva di quest'ultima, come avevano evidenziato i conferimenti di denaro effettuati, per quanto qui rileva, nell'anno 2002 (oltre che nell'anno 2003), a favore della Publipark s.r.l. , della quale era socia;

l'adita Commissione tributaria provinciale di Modena rigettò il ricorso;

avverso tale decisione la contribuente ha proposto appello di fronte alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia- Romagna, che, con la sentenza n.1265, pronunciata il 19 gennaio 2017, depositata in data 11 aprile 2017 e non notificata, lo ha respinto;

la contribuente ha quindi proposto ricorso, affidato a tre motivi, per la cassazione della sentenza della C.t.r.;

l'Agenzia si è costituita con controricorso;

il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 22 marzo 2022, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 *bis* 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197;

CONSIDERATO CHE:

con il primo motivo di ricorso la contribuente denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la «violazione e/o falsa applicazione delle regole sul contraddittorio, dell'art. 32 d.P.R. 600/73, dello Statuto del contribuente, dell'art. 3 della legge 241/1990 e degli artt. 2 e 97 Cost.»;

con il secondo motivo di ricorso la contribuente denuncia la

violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. e/o omessa motivazione su fatto decisivo ex art. 360, primo comma, n. 5, cod.proc.civ.; omessa motivazione e violazione di legge in relazione all'eccepita nullità dell'accertamento per violazione dello Statuto del contribuente ed in particolare della normativa sul contraddittorio;

come si ricava dalla sintesi dei motivi, da esaminare congiuntamente perché connessi, la contribuente assume che la C.t.r. avrebbe errato nell'applicazione delle norme sul contraddittorio preventivo all'emissione dell'avviso d'accertamento, ritenendo la ricorrente che «se è vero che l'Ufficio non è tenuto ad attivare il contraddittorio», tuttavia, convocata la contribuente per ottenere giustificazioni in ordine alle movimentazioni bancarie, avrebbe avuto il dovere, legalmente imposto dalla normativa citata, di informarla in ordine a tutti gli aspetti della verifica in corso;

i motivi sono in parte inammissibili ed in parte infondati e vanno rigettati;

inammissibile è la denuncia del preteso vizio di «omessa motivazione su fatto decisivo», perché non è individuato il "fatto", da intendersi in senso storico-naturalistico (Cass. 06/09/2019, n. 22397), al quale la censura si riferisca, non potendo esso coincidere con le argomentazioni difensive o con l'"eccezione", che non può essere qualificata come una "circostanza", come invece si legge nel ricorso;

il nucleo delle plurime censure deve individuarsi nella denunciata violazione di legge, con particolare riferimento alla normativa sul contraddittorio;

sul punto, occorre premettere che, al fine di rilevare, come auspicato dalla contribuente, che pretese violazioni del contraddittorio preventivo (relative al suo espletamento, alle sue forme o ai suoi contenuti) possano incidere sulla legittimità dell'atto impositivo,

occorre verificare che lo stesso contraddittorio endoprocedimentale fosse obbligatorio e che la sua violazione fosse sanzionata con la nullità;

sebbene tale premessa sia espressamente negata dalla stessa ricorrente, è opportuno ricostruire i principi in materia;

premesso che l'atto impositivo (come da ricorso e da sentenza impugnata) ha per oggetto l'Irpef, deve ricordarsi che, in materia di tributi "non armonizzati", non sussiste un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporti l'invalidità dell'atto, ove esso non risulti specificamente sancito nella legislazione nazionale (Cass., S.U., 09/12/2015, n. 24823; Cass., 29/10/2018, n. 27421, *ex multis*);

tale obbligo non potrebbe, nel caso di specie, ricavarsi dall'art.12, comma 7, legge 27 luglio 2000, n. 212, essendo principio consolidato che «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 ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. "a tavolino"» (Cass., S.U., 09/12/2015, n. 24823, cit.), e non essendo stato dedotto che, nel caso di specie, vi sia stato il previo accesso presso la contribuente di cui alla predetta norma;

tanto meno è ipotizzabile, con riferimento al caso di specie, un obbligo di contraddittorio derivante dall'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, parametro normativo cui la sentenza impugnata e lo stesso ricorso (cfr. terzo motivo) correlano l'accertamento praticato;

infatti, come questa Corte ha già affermato (Cass. 20/12/2019, n. 34209), l'invito a comparire di cui al comma 7 dell' art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973 è stato introdotto dall'art. 22 della legge 31 maggio 2010, n. 78, il cui primo comma espressamente prevede che le modifiche che

esso reca al testo del predetto art. 38 abbiano «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», vale a dire per gli accertamenti del reddito relativi ai periodi d'imposta successivi al 2009, tra i quali non sono compresi quelli *sub iudice*;

al riguardo questa Corte (Cass. 06/10/2014, n. 21041; Cass. 6/11/2015, n. 22744; Cass. 29.01.2016, n. 1772), nell'escludere l'applicazione retroattiva della novella in questione, ha già avuto modo di chiarire che:

a) non sono in questione i principi sulla retroattività, atteso che la giurisprudenza che afferma l'applicabilità degli indici previsti dai decreti ministeriali del 10 settembre e del 19 novembre 1992 ai periodi d'imposta precedenti alla loro adozione (da ultimo, *ex plurimis*, Cass. 26/02/2019, n. 556) si fonda piuttosto sulla natura procedimentale delle norme dei decreti, dalla quale soltanto (e non dalla retroattività) consegue la loro applicazione con riferimento al momento dell'accertamento;

b) neppure è in questione il principio del *favor rei*, la cui applicazione è predicabile unicamente rispetto a norme sanzionatorie, non invece in materia di poteri di accertamento o di formazione della prova, rilevanti in materia di redditometro;

c) l'individuazione della norma applicabile è questione di diritto intertemporale, che tuttavia necessariamente recede a fronte alla esplicita previsione di diritto transitorio, già richiamata, che inequivocabilmente identifica la norma applicabile;

neppure è individuabile, infine, un obbligo di contraddittorio preventivo che derivi dall'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 (norma evocata nella rubrica del motivo e nella sentenza, con riferimento al «controllo bancario» effettuato sulle movimentazioni dei conti riferiti alla contribuente), in quanto «In tema di accertamento delle imposte, la

legittimità della ricostruzione della base imponibile mediante l'utilizzo delle movimentazioni bancarie acquisite non è subordinata al contraddittorio con il contribuente, anticipato alla fase amministrativa, in quanto l'invito a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari costituisce per l'Ufficio una mera facoltà, da esercitarsi in piena discrezionalità, e non un obbligo, sicché dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti.» (Cass. 20/12/2019, n. 34209, cit.; conforme Cass. 19/07/2021, n. 20436);

dunque, non sussistendo l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, la sua pretesa violazione non può essere causa, *ex se*, di illegittimità dell'atto impositivo;

con il terzo motivo di ricorso, la contribuente denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 38, quinto comma, d.P.R. n. 600 del 1973, vigente *ratione temporis*, e l'omesso esame su un fatto decisivo, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ.;

ferma l'inaammissibilità della doglianza di cui all'art.360, primo comma, n.5, cod. proc. civ., per i motivi già esposti in precedenza, la censura della violazione di legge è fondata e va accolta;

invero, ai sensi dell'art. 38 citato, «Qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei cinque precedenti»;

secondo questa Corte, « In tema di accertamento con metodo cd. sintetico, è legittima l'applicazione dell'art. 38, comma 5^o, del d.P.R. n. 600 del 1973 (nel testo antecedente alla modifica apportata dall'art. 22 del d.l. n. 78 del 2010, conv. in l. n. 122 del 2010) il quale reca una presunzione *iuris tantum* di favore per il contribuente, secondo cui la

spesa per incrementi patrimoniali rilevata dall'Ufficio si presume sostenuta con redditi conseguiti non solo nell'anno in cui è effettuata, ma già a partire dai cinque anni precedenti, in misura costante, ferma restando, peraltro, la facoltà per il contribuente stesso di provare che il maggior reddito è costituito, in tutto o in parte, da redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.» (Cass. 06/02/2019, n. 3403);

inoltre, è stato anche detto che <<In tema di accertamento dei redditi con metodo sintetico, costituiscono "spesa per incrementi patrimoniali", ai sensi dell'art. 38, commi 4° e 5°, del d.P.R. n. 600 del 1973, anche i finanziamenti soci e tutte le altre forme di capitalizzazione, ove comportino un esborso effettuato a tale scopo da parte del contribuente>> (Cass. 24/7/2018 n.19613);

ha quindi errato la C.t.r. che, a fronte di esborsi per conferimenti che, per quanto interessa l'anno d'imposta *sub iudice*, ha collocato cronologicamente nel 2002, non ha ritenuto di applicare la norma in questione;

la C.t.r. pare aver ritenuto *a priori* "non applicabile" la disposizione in questione al caso di specie, con la conseguenza che la sentenza impugnata va cassata, con rinvio al giudice *a quo* per i necessari accertamenti in fatto e per l'applicazione dei principi evidenziati;

pertanto, in accoglimento del terzo motivo di ricorso, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla C.t.r. dell'Emilia - Romagna, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

la Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla C.t.r. dell'Emilia - Romagna, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.



Così deciso in Roma, il giorno 22 marzo 2022.