



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

Dott. MARCELLO IACOBELLIS

- Presidente -

IRPEF
ACCERTAMENTO

Dott. GIUSEPPE CARACCILO

- Consigliere -

Dott. MARIO CIGNA

- Consigliere -

Ud. 25/11/2015 - CC

Cca. 1638

Dott. ANTONELLO COSENTINO

- Rel. Consigliere -

R.G.N. 4787/2015

Dott. ROBERTA CRUCITTI

- Consigliere -

Rep.

CV + CI

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 4787-2015 proposto da:

SC, elettivamente domiciliato in ROMA, VIALE GIUSEPPE MAZZINI 11, presso lo studio dell'avvocato GABRIELE ESCALAR, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato VITTORIO GIORDANO giusta procura a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE **X** in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 4275/02/2014 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di ROMA del 20/05/2014, depositata il 25/06/2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 25/11/2015 dal Consigliere Relatore Dott. ANTONELLO COSENTINO.

rilevato che, ai sensi dell'art. 380 bis cod. proc. civ., è stata depositata in cancelleria la relazione di seguito integralmente trascritta:

<< Il sig. **CS** ricorre contro l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza con cui la Commissione Tributaria Regionale della Campania, confermando la pronuncia di primo grado, ha annullato un avviso di accertamento IRPEF 2004 emesso ai sensi dell'articolo 38, quinto comma, d.p.r. 600/73.

Con detto avviso l'Ufficio aveva ascritto al contribuente il maggior reddito ricostruito induttivamente sulla scorta della capacità di spesa desunta da incrementi patrimoniali (l'acquisto nel 2004 di un'autovettura BMW pagata € 88.000 e nel 2005 di un appartamento pagato € 270.000) e dal mantenimento di autoveicoli.

La Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto che:

- 1) la circostanza - dedotta nell'appello del contribuente - che nel 2003 il medesimo aveva venduto l'autovettura targata **X** sarebbe, per un verso, non scrutinabile, perché dedotta per la prima volta in appello, e, per altro verso, irrilevante, giacché l'Ufficio aveva tenuto conto del possesso di detta autovettura solo per il periodo di sei mesi;
- 2) le difese articolate nella memoria depositata nel corso del giudizio di primo grado non sarebbero state scrutinabili, perché non dedotte nel ricorso introduttivo;
- 3) in ogni caso la circostanza - dedotta nella suddetta memoria - che il contribuente aveva acquisito, dopo la morte del fratello, le somme da quest'ultimo lasciate su un conto corrente bancario di cui esso contribuente era cointestatario sarebbe stata irrilevante, in difetto della dimostrazione che gli incrementi patrimoniali posti a base della pretesa erariale fossero stati pagati al contribuente con prelevamenti dal conto cointestato col fratello;
- 4) l'accertamento separatamente operato dall'Ufficio con riferimento alla plusvalenza ricavata dal contribuente dalla cessione di una licenza di taxi, effettuata nel 2005, sarebbe stato irrilevante in difetto di prova sulla effettiva entità del corrispettivo di cessione e sulla data della relativa percezione.

Il ricorso si articola su cinque motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Con il primo motivo, riferito al n. 5 dell'articolo 360 cpc, il ricorrente denuncia l'omesso esame del fatto decisivo e controverso costituito dall'avere il contribuente percepito nel gennaio 2004 l'importo di € 22.900 a titolo di indennizzo assicurativo per i danni subiti a seguito di un sinistro stradale.

Il motivo sembra inammissibile, giacché la circostanza del cui esame si lamenta l'omissione - vale a dire la percezione di un indennizzo assicurativo di € 22.900 - risulta esser stata dedotta in giudizio dal contribuente solo nell'atto di appello (nessuna menzione di tale circostanza compare, infatti, nelle sintesi del ricorso introduttivo e della memoria depositata dal contribuente in primo grado che si leggono alle pagg. 5 e 6 del ricorso per cassazione); tale circostanza, pertanto, non poteva essere scrutinata dalla Commissione Tributaria Regionale, giacché, come questa Corte ha più volte riaffermato, il contenzioso tributario ha un oggetto

rigidamente delimitato dalle contestazioni comprese nei motivi di impugnazione avverso l'atto impositivo dedotti col ricorso introduttivo (artt. 18 e 24 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), i quali costituiscono la "causa petendi" rispetto all'invocato annullamento dell'atto medesimo, con conseguente inammissibilità dell'inserimento di temi d'indagine nuovi (sentt. nn. 13934/11, 8398/13, 20928/14, 22662/14, 13742/15).

Con il secondo ed il terzo motivo di ricorso (rispettivamente riferiti al n. 4 ed al n. 3 dell'articolo 360 cpc) il ricorrente censura la statuizione, sopra riportata sub n. 2), di inammissibilità delle allegazioni di fatto dedotte dal contribuente nella memoria depositata nel corso del giudizio di primo grado; tale statuizione, secondo il ricorrente, violerebbe l'articolo 2909 cc, in quanto, avendo il giudice di primo grado esaminato nel merito (sia pure per rigettarle) le difese proposte dal contribuente nella memoria depositata in corso di causa, sulla relativa ammissibilità si sarebbe formata, in difetto di appello incidentale dell'Ufficio, la cosa giudicata.

La censura, da ricondurre al numero 4 dell'articolo 360 cpc, appare fondata.

Dall'esame della sentenza di primo grado, sunteggiata a pagina 7 del ricorso per cassazione, si rileva che il primo giudice prese in considerazione le deduzioni con cui il contribuente, nella memoria depositata in corso di causa, aveva sostenuto di aver utilizzato, per gli incrementi patrimoniali contestati dall'Ufficio, l'importo di € 311.383,06 giacente su un conto bancario, nonché il retratto della cessione di una licenza di taxi e, lungi dal dichiararle inammissibili, le rigettò, affermando che esse risultavano idonee a soddisfare l'onere probatorio gravante sul contribuente medesimo. Quest'ultima affermazione presuppone un'implicita statuizione di ammissibilità delle deduzioni proposte nella memoria depositata in corso di causa e tale implicita statuizione, non essendo stata appellata in via incidentale, deve ritenersi passata in giudicato; le Sezioni Unite di questa Corte hanno infatti chiarito che *"quando l'esame del fondo della controversia passi attraverso la implicita od esplicita soluzione di una questione pregiudiziale"* la mancata impugnazione della statuizione che, pronunciandosi nel merito, implicitamente escluda profili di inammissibilità ne determina il passaggio in giudicato (si veda SSUU 1764/11, in motivazione: *"La Corte di merito, infatti, ha esaminato la domanda proposta ex art. 2041 c.c. ritenendone, nel merito, l'infondatezza. Con ciò ha dato per acclarata la sua proponibilità, da parte dell'opposto, nel giudizio di opposizione a decreto ingiuntivo. Questa statuizione implicita è ormai coperta dal giudicato, per non essere stata impugnata la relativa statuizione, con ricorso incidentale da parte del Comune di Taormina, unico interessato alla sua eventuale censurabilità in sede di legittimità. La mancata impugnazione costituisce, infatti, sintomo di un comportamento incompatibile con la volontà di far valere la questione pregiudiziale in questa sede; con ciò verificandosi il fenomeno della acquiescenza per incompatibilità, con le conseguenti preclusioni sancite dall'art. 329 c.p.c., comma 2, e dall'art. 324 c.p.c. (arg. da S.U. 9.10.2008 n. 24883 in tema di giurisdizione; v. in questo senso anche Cass. 4.12.2009 n. 25573). Le considerazioni, ed affermazioni già avanzate dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 24883 del 2008, in tema di giurisdizione, infatti, sono*

suscettibili di essere ripetute anche quando l'esame del fondo della controversia passi attraverso la implicita od esplicita soluzione di una questione pregiudiziale, essendo evidente l'identità di ratio che è alla base della soluzione di tali questioni. In definitiva, la decisione sul merito consegue alla decisione - anche implicita - sulla questione pregiudiziale alla quale la parte interessata - in difetto di impugnazione sul punto - aderisce o presta acquiescenza, in sostanza riconoscendone la fondatezza. D'altro canto, l'esame della questione pregiudiziale da luogo ad un capo autonomo della sentenza - e non rappresenta un mero passaggio interno della statuizione di merito - tale da potere passare in giudicato anche nel caso in cui - come nella specie - il giudice si sia pronunciato solo implicitamente sul punto.").

Il secondo motivo di ricorso appare dunque da accogliere, disatteso il terzo, con conseguente cassazione della statuizione di inammissibilità delle difese svolte dal contribuente nella memoria depositata nel corso del giudizio di primo grado.

Con il quarto motivo di ricorso il ricorrente censura la statuizione sopra riportate sub nn. 3) e 4) deducendo la violazione e falsa applicazione dell'articolo 2967 cc e dell'articolo 38 d.p.r. 600/73 in cui la Commissione Tributaria Regionale sarebbe incorsa addossando al contribuente non solo l'onere di provare di aver avuto disponibilità economiche, assoggettate o non assoggettabili a tassazione, idonee a giustificare il sostenimento delle spese oggetto di accertamento, ma anche l'onere di provare che queste ultime siano state sostenute proprio ricorrendo alle predette disponibilità economiche.

Il motivo appare fondato nei limiti che di seguito si precisano.

Questa Corte - superando un precedente orientamento alla cui stregua la prova documentale contraria che il contribuente deve offrire per vincere l'accertamento sintetico del proprio reddito ex art. 38, sesto comma, del d.P.R. n. 600/73 (nel testo applicabile *ratione temporis*) non riguarderebbe la sola disponibilità di redditi esenti o tassati alla fonte, ma anche l'essere stata la spesa per incrementi patrimoniali sostenuta proprio con detti redditi (Cass. 6813/09, 4138/13, 2010/14, 3111/14, 25104/14) - ha affermato, con la sentenza n. 6396/14 (riferita al medesimo testo dell'articolo 38 DPR 600/73 applicabile alla fattispecie dedotta nel presente giudizio) che: "*In tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alle spese per incrementi patrimoniali, la prova documentale contraria ammessa, a carico del contribuente, ai sensi dell'art. 38, comma 6, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, vigente "ratione temporis", riguarda la sola disponibilità di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte e non anche la dimostrazione del loro impiego negli acquisti effettuati, in quanto la prima circostanza è idonea, da sola, a superare la presunzione dell'insufficienza del reddito dichiarato in relazione alle spese sostenute.*" Questa evoluzione della giurisprudenza di questa Corte si è successivamente affinata con la sentenza n. 8995/14, ove si legge: *A norma del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 6, l'accertamento del reddito con metodo sintetico 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, tuttavia la citata disposizione prevede anche che "l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione". La norma chiede dunque qualcosa di più della mera prova della disponibilità di ulteriori redditi (esenti ovvero soggetti a ritenute alla fonte), e, pur non prevedendo esplicitamente la prova che detti ulteriori redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, chiede tuttavia espressamente una prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto (o sia potuto accadere). In tal senso va letto lo specifico riferimento alla prova (risultante da idonea documentazione) della entità di tali eventuali ulteriori redditi e della "durata" del relativo possesso, previsione che ha l'indubbia finalità di ancorare a fatti oggettivi (di tipo quantitativo e temporale) la disponibilità di detti redditi per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva accertata con metodo sintetico in capo al contribuente proprio a tali ulteriori redditi, escludendo quindi che i suddetti siano stati utilizzati per finalità non considerate ai fini dell'accertamento sintetico, quali, ad esempio, un ulteriore investimento finanziario, perché in tal caso essi non sarebbero ovviamente utili a giustificare le spese e/o il tenore di vita accertato, i quali dovrebbero pertanto ascrivere a redditi non dichiarati." Tale ultima posizione è stata infine confermata nella sentenza n. 17664/14, che rappresenta un assestamento della giurisprudenza di legittimità meritevole di adesione e di ulteriore seguito.

Ciò posto, si osserva che, rispetto ai principi espressi nella più recente evoluzione della giurisprudenza di legittimità, la statuizione della sentenza gravata sopra riportata sub n. 3) risulta difforme, mentre la statuizione della sentenza gravata sopra riportata sub n. 4) risulta conforme.

Infatti l'affermazione della irrilevanza della circostanza che il contribuente aveva acquisito, dopo la morte del fratello, le somme da quest'ultimo lasciate su un conto corrente bancario di cui esso contribuente era cointestatario, in difetto della dimostrazione che gli acquisti patrimoniali posti a base della pretesa erariale fossero stati pagati dal contribuente con prelevamenti da tale conto, merita la cassazione, in quanto non è necessario che il contribuente provi che "per l'acquisto della vettura e dell'immobile siano stati effettuati prelevamenti dal conto cointestato col fratello" (pag. 3 della sentenza gravata), essendo invece sufficiente che il contribuente provi l'entità delle somme giacenti sul conto bancario *de quo* e la durata del relativo possesso fino all'effettuazione degli acquisti patrimoniali di cui si discute.

Per contro, la statuizione secondo cui l'accertamento dell'Ufficio sulla plusvalenza ricavata dalla cessione di una licenza di taxi, effettuata nel 2005, sarebbe stato irrilevante giacché il contribuente sarebbe stato comunque gravato dell'onere di provare "quanto percepito dalla cessione della licenza e quando il corrispettivo è stato versato (è evidente l'importanza della correlazione temporale dall'acquisizione della provvista e la stipula del contratto di acquisto dell'immobile)" risulta allineata ai principi di diritto sopra menzionati.

Il quarto mezzo di ricorso appare dunque da accogliere, nei sensi sopra precisati, limitatamente alla censura proposta avverso la statuizione della sentenza gravata sopra riportata sub n. 3).

Con il quinto motivo, riferito al n. 4 dell'articolo 360 cpc si denuncia la nullità della sentenza per violazione degli articoli 36 D.Lvo 546/92 e 132 cpc in ragione dell'apparenza della motivazione della statuizione sopra riportata sub 1), secondo la quale la circostanza che nel 2003 il contribuente aveva venduto l'autovettura targata X sarebbe, per un verso, non scrutinabile (perché dedotta per la prima volta in appello) e, per altro verso, irrilevante (perché il possesso di tale autovettura era stato considerato dall'Ufficio solo per il periodo di sei mesi). In particolare, con il motivo in esame il ricorrente censura la non pertinenza di detta statuizione rispetto ai motivi di appello del contribuente e si argomenta che la circostanza della vendita dell'autovettura targata X non era mai stata dedotta in giudizio dal contribuente.

Il motivo non appare meritevole di accoglimento. Deve infatti al riguardo rilevarsi che la censura di nullità della sentenza ex art. artt. 36 D.Lvo 546/92 e 132 cpc attinge il difetto di un requisito formale dell'atto-sentenza e, pertanto, non può essere riferita a singole affermazioni contenute nella sentenza ma investe la pronuncia giurisdizionale nel suo complesso; nella specie, d'altra parte, va escluso che la sentenza di secondo grado sia priva del requisito formale della motivazione, poiché il rigetto dell'appello si fonda su una pluralità di argomenti ulteriori e diversi da quello censurato con il mezzo in esame.

Si propone quindi la cassazione della sentenza gravata affinché il giudice di merito riesamini la vicenda alla luce dei principi di diritto sopra enunciati e, pertanto, verifichi se il contribuente abbia provato che le somme giacenti sul conto corrente originariamente cointestato col fratello fossero ancora suo possesso, ed in quale misura, alla data degli incrementi patrimoniali posti dall'Ufficio a base dell'impugnato avviso di accertamento.>>

Che l'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso;
che la relazione è stata notificata alle parti;
che non sono state depositate memorie difensive;
che il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio, condivide gli argomenti esposti nella relazione;
che, pertanto, il ricorso va accolto per quanto di ragione e la sentenza gravata va cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo e, nei limiti di cui in motivazione, il quarto motivo di ricorso, rigetta gli altri motivi, cassa la sentenza gravata e rinvia la causa alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che regolerà anche le spese del giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma il 25 novembre 2015.

Il Funzionario Giudiziario
Ornella LATROFA



Il Presidente
Marcello Iacobellis



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi _____



28 GEN. 2016

Il Funzionario Giudiziario

