Sentenza del 17/07/2018 n. 18908 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. P.G. ricorre con tre motivi avverso l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n. 84/23/10 della Commissione Tributaria Regionale della Campania del 18/3/2010, depositata il 9/4/2010 e non notificata, che, in controversia concernente l'impugnativa dell'avviso di accertamento n. RED (XXXXX) di recupero a tassazione per l'anno 2003 del maggior reddito di Euro 50.794,00 ai fini IRPEF, determinato sulla base di indagini bancarie, ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della C.T.P. di Napoli, che, a sua volta, aveva accolto il ricorso introduttivo del contribuente.

2. Con la sentenza impugnata, la C.T.R. della Campania, in riforma della sentenza di primo grado, ha ritenuto la legittimità, ai sensi della L. n. 413 del 1991, art. 18 e la fondatezza dell'avviso di accertamento, emesso a seguito delle indagini bancarie condotte nei confronti del contribuente, nonchè l'insufficienza della prova documentale contraria fornita da quest'ultimo.

3. A seguito del ricorso di P.G., l'Agenzia delle Entrate si costituiva e resisteva con controricorso.

4. Il ricorrente ha depositato memorie ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo di ricorso, il ricorrente denuncia l'erroneità e l'insufficienza della motivazione, nonchè plurime violazioni di norme di diritto sostanziali (violazione e falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., artt. 100, 112 e 342 c.p.c., art. 11 preleggi, L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 402, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, L. n. 431 del 1991, art. 18, L. n. 212 del 2000, art. 3, art. 111 Cost.) ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5.

Con il secondo motivo di ricorso, il ricorrente denuncia la nullità, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, carente ovvero insufficiente motivazione.

Con il terzo motivo di ricorso, il ricorrente censura la nullità, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, l'omessa pronuncia su circostanze fondamentali, la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

1.2. I motivi sono connessi e per gran parte inammissibili per la sovrapposizione di mezzi d'impugnazione eterogenei, facenti riferimento cumulativo alle diverse ipotesi contemplate

dall'art. 360 c.p.c., comma 1, ovverosia quelle di cui ai nn. 3), 4) e 5) il primo, quelle di cui ai nn. 3) e 5) il secondo e quelle di cui ai nn. 3), 4) e 5) il terzo.

Giova premettere che "in materia di ricorso per cassazione, l'articolazione di un singolo motivo in più profili di doglianza, ciascuno dei quali avrebbe potuto essere prospettato come un autonomo motivo, costituisce ragione d'inammissibilità dell'impugnazione quando la sua formulazione non consente o rende difficoltosa l'individuazione delle questioni prospettate" (Cass. ord. n. 7009/2017).

Nelle argomentazioni a sostegno del primo motivo di ricorso, il ricorrente non individua i singoli profili di doglianza, ma si duole, a più riprese, della "motivazione assolutamente insufficiente ed illogica", anzi "apparente ed aberrante", collegando il vizio motivazionale di cui al n. 5) all'errata interpretazione giuridica delle norme (l'incentrarsi della decisione sulla disposizione di cui alla L. n. 413 del 1991, art. 18 che sarebbe invece irrilevante nella fattispecie in esame) e non, come sarebbe stato corretto, alla motivazione in fatto.

L'illustrazione del motivo prosegue con la lunga elencazione di una serie di disposizioni normative, estranee alla tematica oggetto del giudizio, la cui lettura sarebbe funzionale ad asseverare l'interpretazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e della L. n. 311 del 2004 sostenuta dal ricorrente (cioè che l'equiparazione tra prelevamenti e ricavi non sia applicabile ai lavoratori autonomi prima dell'entrata in vigore della L. n. 311 del 2004).

La stessa commistione di doglianze si ritrova nelle argomentazioni a sostegno del secondo motivo, in cui, già contraddittoriamente in rubrica, il ricorrente censura testualmente "la nullità, violazione e falsa applicazione in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5".

Il motivo è inammissibile poichè introduce contestazioni mai avanzate nei precedenti gradi di giudizio (pretesi errori di calcolo dell'Amministrazione) e, comunque, tende a sollecitare un esame diretto della Corte sulla documentazione prodotta da parte ricorrente, sulla quale la C.T.R. si sarebbe pronunciata in maniera insufficiente, chiedendo che la Corte proceda alla "necessaria revisione" della motivazione della sentenza impugnata.

E' ulteriormente inammissibile laddove riconduce il vizio di insufficiente motivazione sugli argomenti difensivi del contribuente, attinente al giudizio di fatto, censurabile solo ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, alla violazione dell'art. 112 c.p.c. e delle norme del D.Lgs. n. 546 del 1992 (non meglio specificate) "essendo carente ogni e qualunque riferimento agli argomenti promossi dalle parti".

Sotto altro aspetto, il ricorrente censura come vizio della motivazione l'erronea ripartizione dell'onere probatorio, che andava più correttamente inquadrata sotto il diverso profilo della violazione di legge.

Le doglianze, per lo più, non si concludono con una chiara esposizione delle ragioni per le quali la censura è stata formulata e del tenore della pronunzia caducatoria richiesta, e non consentono al giudice di legittimità di stabilire se la parte abbia dedotto un vizio di legittimità

inequivocamente riconducibile ad una delle ipotesi di cui all'art. 360 c.p.c.. (Cass. civ. S.U. nr. 17931/2013).

Con il terzo motivo, il ricorrente fa espresso riferimento al vizio di "error in procedendo" di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, denunciando "l'omessa pronuncia integrale su quello che è il vero punto fondamentale del presente ricorso", e cioè la "domanda di procedere alla rettifica dell'avviso di accertamento considerando le movimentazioni bancarie documentate a termini di legge dal contribuente".

Procede, quindi, argomentando sull'omesso esame, da parte dei giudici di appello, di documentazione ed argomentazioni difensive, senza mai fare menzione della nullità della sentenza impugnata.

"Ove il ricorrente lamenti l'errore processuale - nella specie l'omessa pronuncia - non è indispensabile che faccia esplicita menzione della ravvisabilità della fattispecie di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 con riguardo alla norma processuale violata, purchè il motivo rechi univoco riferimento alla nullità della decisione derivante dalla relativa violazione, dovendosi, invece, dichiarare inammissibile il gravame allorchè si riferisca esclusivamente alla insufficienza e contraddittorietà della motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5" (Cass. sent. n. 24247/2016).

1.3. Tanto premesso, deve rilevarsi che il primo motivo di ricorso presenta dei profili di ammissibilità in relazione alle questioni specificamente e compiutamente individuabili, relative all'illegittima applicazione retroattiva del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, come modificato dalla legge finanziaria per il 2005 (L. 30 dicembre 2004, n. 311, art.1, comma 402), nonchè alla circostanza che l'accertamento era stato fondato sia sui versamenti che sui prelevamenti, equiparando l'attività professionale a quella di impresa.

Ed invero, il ricorrente denuncia che la C.T.R. non si sarebbe pronunciata sulla questione controversa della irretroattività o meno della nuova disciplina, incorrendo nel vizio di omessa pronuncia e/o di omessa motivazione, ovvero nel vizio di violazione dell'art. 11 disp. att. c.c., ove si dovesse ritenere che la pronuncia vi sia stata in forma implicita.

E' utile premettere che, come questa Corte ha già avuto modo di affermare, qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare, con una prova non generica ma analitica per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili e sono prive di rilevanza fiscale (Cass. nn. 22179/2008, 18081/2010, 15857/2016, 4829/2015).

Ciò posto, la questione dell'illegittima applicazione retroattiva del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, come modificato dalla legge finanziaria per il 2005 (L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 402), è infondata e va disattesa. Ed invero, anche con riferimento al testo del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, antecedente l'entrata in vigore della novella del 2004 (temporalmente applicabile alla fattispecie in esame), è del tutto pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che la norma

in questione, e la presunzione in essa contenuta, seppure letteralmente riferibile ai soli "ricavi", sia da intendersi applicabile anche al reddito da lavoro autonomo, e non solo al reddito di impresa (Cass. 4601/02, 430/08, 11750/08). Di qui la piena utilizzabilità, da parte dell'Ufficio finanziario, nella vicenda oggetto del presente giudizio, della presunzione di ascrivibilità ad operazioni imponibili dei dati raccolti in sede di accesso ai conti correnti bancari del ricorrente.

Invece, la censura, concernente l'applicazione delle presunzioni ai movimenti bancari di prelevamento, merita accoglimento per lo "ius superveniens" seguito alla sentenza della Corte Costituzionale n. 288 del 2014, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2), secondo periodo, del D.P.R. n. 600 del 1973, limitatamente alle parole "o compensi", ed ha ridefinito il perimetro applicativo della norma relativa ai prelevamenti, a seconda che riguardi un imprenditore ovvero, come nel presente caso, un lavoratore autonomo.

Ne consegue che deve darsi applicazione al principio secondo il quale in tema di accertamento, resta invariata la presunzione legale posta dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 con riferimento ai soli versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, sicchè questi è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili, mentre è venuta meno, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale relativamente ai prelevamenti sui conti correnti (Cass. nn. 16697 del 09/08/2016, 19029 del 27/09/2016).

Il giudice del rinvio ne dovrà tenere conto in relazione alla fattispecie concreta sottoposta al suo esame.

In conclusione, il ricorso va accolto sul primo motivo, limitatamente alla violazione dell'art. del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2), secondo periodo, come risultante a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 288 del 2014, che ne ha dichiarato l'illegittimità costituzionale limitatamente alle parole "o compensi", così escludendo, per i lavoratori autonomi, i prelevamenti dal perimetro applicativo della norma; tutte le altre doglianze vanno respinte perchè inammissibili o infondate, come meglio sopra precisato.

1.4. In accoglimento del primo motivo di ricorso, limitatamente alla censura concernente l'applicazione delle presunzioni ai movimenti bancari di prelevamento per i redditi da lavoro autonomo, la Corte cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.T.R. della Campania, in diversa composizione, per la decisione anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso limitatamente alla censura concernente l'applicazione delle presunzioni ai movimenti bancari di prelevamento per i redditi da lavoro autonomo, rigettando gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla C.T.R. della Campania in diversa composizione, cui demanda la statuizione anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 14 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 17 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza