Sentenza del 08/06/2018 n. 26274 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Indagini fiscali - Presunzioni legali - Conti correnti bancari - Misure cautelari - Sequestro preventivo - Onere della prova.

Massima:

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggiore reddito, prevista dall'articolo 32 del DPR 600/1973, desumibile dalle risultanze dei conti bancari, non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa, estendendosi anche ai professionisti e ai lavoratori autonomi nonché alla generalità dei contribuenti. Tuttavia, le operazioni bancarie di prelevamento hanno valore presuntivo nei confronti dei soli titolari di reddito di impresa, mentre quelle di versamento nei confronti di tutti i contribuenti. Ne consegue che i professionisti sono onerati di provare in modo analitico l'estraneità dei versamenti ai fatti imponibili, essendo venuta meno, all'esito della sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 2014, l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale limitatamente ai prelevamenti sui conti correnti.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Ritenuto in fatto

1.- Il Procuratore della Repubblica del Tribunale di Locri ricorre per l'annullamento dell'ordinanza, emessa in data 21/11/2017, ex art. 324 c.p.p., con cui il Tribunale di Reggio Calabria ha annullato, in parte qua, il provvedimento di sequestro preventivo, ex art. 321 c.p.p., disposto dal Giudice delle indagini preliminari del Tribunale di Locri nei confronti di M.M.L., di somme di denaro e/o beni sino alla concorrenza della somma di Euro 1.777.722,67, nell'ambito di indagini svolte per i reati di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 2 (capo 1) e D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 4 (capi 2-3-4-5- e 6) relativi agli anni di imposta 2011-2012-2013- 2014 e 2015.

1.1. Il Tribunale di Reggio Calabria, con l'ordinanza impugnata, ha confermato il provvedimento di sequestro preventivo di somme di denaro e/o beni fino alla concorrenza di Euro 30.650,00, con riferimento al reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 2 (capo 1), ed ha annullato il

relativo provvedimento di sequestro per il reato di dichiarazione infedele (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 4) perchè in qualità di socio dello "Studio legale associato degli avv. M. e S.", esercente l'attività legale, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, indicava nella dichiarazione annuale modello Unico società di persone 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016 (relative ai redditi 2011,2012, 2013, 2014 e 2015), elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, come indicato nei capi di imputazione 2-3-4-5 e 6.

In esecuzione del decreto di sequestro preventivo erano state sottoposte a sequestro le somma presenti sui conti correnti dell'indagato e dello studio legale, nonchè di terreni e fabbricati.

1.2. Il Tribunale cautelare, per quanto qui di rilievo in connessione con il motivo di impugnazione del Procuratore della Repubblica, ha annullato in parte il decreto di sequestro preventivo per assenza di fumus commissi delicti per le contestazione di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, non potendosi fondare, il menzionato requisito, in forza della mera presunzione legale di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51 comma 2, n. 2, in virtù della quale andrebbero considerati quali compensi tutti gli accrediti percepiti dal professionista nell'anno di imposta che non sia in grado di giustificarne la provenienza.

Il Tribunale cautelare, all'esito dell'esegesi della giurisprudenza di legittimità sull'ambito di applicazione della citata norma ai lavoratori autonomi e professionisti e dell'evoluzione normativa della stessa (da ultimo il D.L. n. 193 del 2016, conv. con mod. con L. n. 225 del 2016, art. 7 quater), ha ritenuto che, avendo il legislatore eliminato il riferimento ai "compensi" dal citato art. 32 (prevedendo, altresì, l'applicazione della presunzione legale relativa ai prelevamenti dell'imprese ai soli importi superiori a Euro 1000,00 giornalieri e a Euro 5.000,00 mensili) e in assenza di ulteriore specificazione in merito alla permanenza della presunzione rispetto ai versamenti dei professionisti, si dovesse ritenere che l'intentio legis era quella di abolire del tutto l'operatività della presunzione ex art. 32 cit. rispetto agli accertamenti bancari sui conti correnti dei professionisti e lavoratori autonomi, limitandosene l'applicazione al solo reddito di impresa.

2. - Per l'annullamento della ordinanza il Procuratore della Repubblica ha dedotto con un unico e articolato motivo di ricorso, la violazione di legge in relazione all'erronea applicazione della norma extrapenale di cui si deve tenere conto nell'applicazione della legge penale, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2.

In sintesi, secondo il ricorrente la modifica normativa effettuata con il D.L. n. 193 del 2016, che ha disposto l'eliminazione dei soli "compensi" dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2, non avrebbe inteso abolire, come ha ritenuto il Tribunale del riesame, la presunzione con riferimento ai professionisti e lavoratori autonomi, cosi da considerare vigente la norma solo per il reddito di impresa, e ciò in quanto i "ricavi" e i "compensi", di cui fa riferimento l'art. 32 ante modifica, non sono concetti diversi applicabili a diverse tipologie di contribuenti in quanto i ricavi non sono altro che i compensi incassati dal professionista quale corrispettivo per il servizio reso al cliente (art. 54 T.U.I.R.) e il dato letterale dell'art. 32 cit., che prevedeva la disgiuntiva "o", avvalorerebbe tale interpretazione, posto che il ricavo altro non è che il compenso del lavoratore autonomo/professionista, cossichè nessuna novità sarebbe stata apportata dalla novella legislativa in tema di presunzione ex art. 32 cit. sui prelevamenti effettuati dal professionista,

tanto meno la portata attribuita dal Tribunale di escludere in toto la presunzione legale rispetto agli accertamenti bancari sui conti correnti dei professionisti e lavoratori autonomi.

Infine, alcuna modifica sarebbe stata apportata con riguardo ai versamenti effettuati sui conti correnti dai professionisti e in relazione ai quali deve ritenersi operante la presunzione di cui all'art. 32 cit. tenuto conto che l'intervento della Corte costituzionale, con la sentenza n. 228 del 2014, era circoscritto ai prelevamenti dai conti correnti. Chiede, pertanto, l'annullamento dell'ordinanza impugnata.

In data 4 maggio 2018 il difensore di M. ha depositato memoria scritta con cui ha chiesto il rigetto del ricorso del Pubblico Ministero in quanto fondato su un'errata interpretazione della presunzione relativa di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2, alla luce della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014 e della sentenza n. 16440 del 2016 della Sezione tributaria della Corte di cassazione, secondo cui la presunzione legale sarebbe inapplicabile sia ai prelevamenti che ai versamenti come affermato dal provvedimento del Tribunale di Reggio Calabria.

In udienza, il difensore dell'indagato ha depositato documenti e consulenza tecnica.

3. Il Procuratore generale, nella requisitoria scritta, ha chiesto il rigetto del ricorso.

Considerato in diritto

4. Il ricorso è fondato.

Il provvedimento impugnato è affetto dalla denunciata violazione di legge extrapenale di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2.

Deve rilevarsi, in primis, che le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire di per sè fonte di prova della commissione dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, hanno valore indiziario sufficiente ad integrare il fumus commissi delicti in assenza di elementi contrari e giustificare l'applicazione della misura cautelare reale (Sez. 3, n. 2006 del 02/10/2014, Scatena, Rv. 261928).

In materia di misure cautelari reali è noto, infatti, che, ai fini della applicazione della misura, non occorre un compendio indiziario che si configuri come grave ex art. 273 c.p.p. (S.U. n. 7 del 23/02/2000, Mariano, Rv. 215840), essendo sufficiente l'esistenza del fumus del reato secondo la prospettazione della pubblica accusa sulla base della indicazione di dati fattuali operando un controllo non meramente cartolare sulla base fattuale nel singolo caso concreto (Sez. 6, n. 16153 del 06/02/2014, Di Salvo, Rv. 259337; Sez 2, n. 18331 del 22/04/2016, Iommi, Rv. 266896).

Nel caso in esame, il fumus commissi delicti in ordine alle ipotizzate violazioni di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 4, è stato escluso dal Tribunale ritenendo non operante la presunzione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2 ai professionisti.

In questa materia, la giurisprudenza della sezione tributaria di questa Corte di cassazione ha chiarito che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presunzione legale (relativa)

della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari, giusta la disposizione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2, non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa, estendendosi ai professionisti e ai lavoratori autonomi (nonchè alla generalità dei contribuenti, come si ricava dal successivo art. 38, riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, che rinvia allo stesso art. 32, comma 1, n. 2); tuttavia, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, le operazioni bancarie di prelevamento hanno valore presuntivo nei confronti dei soli titolari di reddito di impresa, mentre quelle di versamento nei confronti di tutti i contribuenti. Ne consegue che i professionisti sono onerati di provare in modo analitico l'estraneità dei versamenti ai fatti imponibili, essendo venuta meno, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale limitatamente ai prelevamenti sui conti correnti (Sez. 5, n. 7951 del 30/03/2018, Rv. 647721 - 01; Sez. 5, n. 1519 del 20/01/2017, Rv. 642454 - 01; Sez. 5, n. 16697 del 09/08/2016, Rv. 640983 - 01). Trattasi di indirizzo giurisprudenziale che può definirsi ormai consolidato e che ha, pertanto, superato quello diverso richiamato dal ricorrente nel ricorso (sentenza n. 16440 del 2016).

La presunzione legale in oggetto, ha chiarito la giurisprudenza tributaria della Corte di cassazione, si articola secondo due diverse modalità, distintamente previste nella prima e nella seconda parte, secondo periodo, comma primo del citato art. 32: a) i "dati ed elementi" attinenti ai rapporti bancari possono essere utilizzati nei confronti di tutti i contribuenti destinatari di accertamenti previsti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 38, 39, 40 e 41 (persone fisiche, titolari di reddito determinato in base alle scritture contabili, redditi di soggetti diversi dalle persone fisiche, redditi accertati d'ufficio); b) la presunzione legale secondo cui i versamenti ed i prelevamenti sono considerati ricavi o compensi può essere utilizzata nei confronti dei soli titolari di reddito di impresa o di reddito di lavoro autonomo, soggetti all'obbligo di tenuta delle scritture contabili (con la correzione apportata dalla Corte Cost. con la sentenza n. 228 del 2014 che ha dichiarato l'illegittimità della presunzione di maggiori compensi desumibile dai prelevamenti effettuati dai titolari di reddito di lavoro autonomo). Dunque, mentre l'operazione bancaria di prelevamento conserva validità presuntiva nei confronti dei soli titolari di reddito di impresa, le operazioni bancarie di versamento hanno efficacia presuntiva di maggiore disponibilità reddituale nei confronti di tutti i contribuenti, i quali possono contrastarne l'efficacia adempiendo l'onere di dimostrare che "ne hanno tenuto conto ai fini della determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine".

Tale indirizzo ermeneutico muove dalla considerazione che l'estensione della suddetta presunzione legale relativa anche altri compensi dei lavoratori autonomi fu dovuta dapprima all'intervento della giurisprudenza di legittimità e successivamente alla legge finanziaria per il 2005 (L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 402-406), che su tale quadro normativo si era innestata la pronuncia della Corte costituzionale n. 228 del 2014, che aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 comma 1, n. 2, nella parte in cui estendeva ai lavoratori autonomi la citata presunzione relativa, seppur limitatamente ai prelevamenti, restando dunque ferma l'equiparazione tra imprese e professionisti con riguarda i versamenti.

Dunque, in tema di accertamento, resta invariata la presunzione legale posta dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 con riferimento ai 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, essendo venuta meno, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale limitatamente ai prelevamenti sui conti correnti.

5. Il Tribunale cautelare non ha fatto corretta applicazione della norma di cui deve tener conto nell'applicazione della legge penale ed ha, così, escluso il fumus commissi delicti erroneamente applicando la presunzione di cui all'art. 32, comma 1, n. 2 (e la connessa art. 51 per l'Iva) nella sua esatta portata come sopra ricostruita, rilevando, per inciso, che ratione temporis, non rileva per il caso in scrutinio la norma intervenuta successivamente nel 2016.

P.Q.M.

Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia per un nuovo esame al Tribunale di Reggio Calabria.

Così deciso in Roma, il 10 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 8 giugno 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza