Sentenza del 11/01/2018 n. 436 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

A. propone ricorso per cassazione con cinque motivi, illustrati con successiva memoria, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio che, accogliendo l'appello dell'Agenzia delle entrate, nel giudizio introdotto con l'impugnazione dell'avviso di accertamento ai fini dell'IRPEF con il quale veniva rettificata la dichiarazione dei redditi per l'anno 2003, anche sulla base dei movimenti sui conti correnti bancari ai sensi del D.P.R n. 600 del 1973, art. 32 recuperando "a tassazione compensi non dichiarati per Euro 68.269", ha confermato la fondatezza della pretesa.

Il giudice d'appello ha anzitutto ritenuto applicabile la normativa dettata dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 come risultante dalle modifiche recate dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, commi 402 e 403, anche ai periodi d'imposta, come nella specie, anteriori alla legge del 2004; ha poi precisato che "è proprio dall'esame della documentazione prodotta dalla contribuente, sia in relazione all'invito dell'ufficio che nella successiva fase contenziosa, che l'ufficio ha potuto accertare, per l'anno 2003, che i prelevamenti effettuati da uno dei due conti, e precisamente quello afferente l'attività professionale ammontavano ad Euro 68.269 (risultando) di tutta evidenza l'esistenza di attività non dichiarate derivanti dall'attività professionale della contribuente, per cui non può che condividersi il recupero a tassazione operato dall'ufficio della somma di Euro 68.269, quali ricavi non dichiarati in quanto non fatturati".

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso illustrato con successiva memoria.

Motivi della decisione

Col primo motivo la contribuente, denunciando la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1972, art. 32 come novellato dalla L. n. 311 del 2004 - secondo il quale i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito di rapporti bancari sono posti alla base degli accertamenti "se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario", assume di aver fornito la prova liberatoria della presunzione ivi prevista, consistente nella specifica indicazione e documentazione del beneficiario di ciascun prelevamento merce l'esibizione della documentazione giustificativa; con il secondo motivo denuncia per omessa o insufficiente motivazione la sentenza impugnata mancando ogni argomentazione circa la intestazione fittizia di conti correnti a non meglio specificati soggetti terzi, ed in ordine alla sussistenza ed alla efficacia probatoria di una tabella riepilogativa dei beneficiari e della annessa documentazione, decisivi ai fini della definizione della controversia; con il terzo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione della L. 30

dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 402 in combinato disposto con l'art. 11 delle preleggi e con l'art. 24 Cost., assume che l'applicazione della presunzione ai lavoratori autonomi per i periodi d'imposta antecedenti a quello di entrata in vigore della detta legge rappresenterebbe una violazione del principio di irretroattività delle norme tributarie e del diritto costituzionale alla difesa in giudizio.

I primi tre motivi, con i quali si sostiene l'inapplicabilità alla contribuente, lavoratrice autonoma, della presunzione posta dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 come modificato dalla L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 402, vanno esaminati congiuntamente in quanto strettamente legati; essi sono, ne termini di cui si dirà, fondati.

Questa Corte ha infatti già avuto modo di chiarire (con Cass. n. 12779 e n. 12781 del 2016) che il giudice delle leggi, in epoca successiva alla proposizione del ricorso per Cassazione, ha così inciso sul diritto applicabile al caso in esame, stabilendo che:

"E' costituzionalmente illegittimo, per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, n. 2), secondo periodo, (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), come modificato dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 402, lett. a), n. 1), limitatamente alle parole "o compensi". La norma - oltre a disporre che i dati ed elementi trasmessi su richiesta, rilevati direttamente ovvero nei controlli relativi alle imposte sulla produzione o consumo, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dal medesimo D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 38, 39, 40 e 41 salvo che il contribuente dimostri che ne ha tenuto conto nella determinazione dei redditi o che essi non hanno rilevanza a tal fine - prevede che i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito delle predette operazioni sono posti come ricavi o compensi a base delle rettifiche e degli accertamenti (e sono quindi assoggettabili a tassazione), se il contribuente non ne indica i soggetti beneficiari e senprechè non risultino dalle scritture contabili. L'ambito operativo di tale presunzione, originariamente limitato unicamente agli imprenditori, è stato poi esteso ai lavoratori autonomi della L. n. 311 del 2004, art. 1 (inserendo anche i "compensi"). Proprio tale ultima estensione è lesiva del principio di ragionevolezza nonchè della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito. Infatti la figure del lavoratore autonomo, essendo per molti versi affine a quella dell'imprenditore sia nel diritto interno sia nel diritto comunitario, presenta specificità tali da far ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento. In particolare, l'attività svolta dai lavoratori autonomi si caratterizza per la preminenza dell'apporto del lavoro proprio e la marginalità dell'apparato organizzativo, che è quasi del tutto assente nei casi in cui è più accentuata la natura intellettuale dell'attività svolta, come per le professioni liberali. Inoltre, la non ragionevolezza della presunzione è avvalorata dal fatto che gli eventuali prelevamenti vengono ad inserirsi in un sistema di contabilità semplificata di cui generalmente e legittimamente si avvale la categoria. Infine, la norma non può trovare giustificazione nell'esigenza di combattere l'evasione fiscale rilevante nel settore in quanto essa trova una risposta nella recente produzione normativa sulla tracci abilità dei movimenti finanziari che oltre ad essere uno strumento di lotta al riciclaggio di capitali di provenienza illecita, persegue il

dichiarato fine di contrastare l'evasione o l'elusione fiscale attraverso la limitazione dei pagamenti effettuati in contanti che si possono prestare ad operazioni "in nero"".

"Il venir meno dell'equiparazione tra il professionista e l'impresa, sul piano delle indagini bancarie svolte a carico dei contribuenti, è stata poi pienamente recepita da questa Corte che, con la sentenza n. 23041 del 2015, ha affermato il principio di diritto secondo cui "la presunzione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 secondo cui sia i prelevamenti sia i versamenti operati sui conti correnti bancari, non annotati contabilmente, vanno imputati ai ricavi conseguiti, nella propria attività, dal contribuente che non ne dimostri l'inclusione nella base imponibile oppure l'estraneità alla produzione del reddito, si riferisce ai soli imprenditori e non anche ai lavoratori autonomi o professionisti intellettuali, essendo venuta meno, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, la modifica della citata disposizione, apportata dalla L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 402, sicchè non è più sostenibile l'equiparazione, ai fini della presunzione, tra attività d'impresa e professionale per gli anni anteriori".

Le doglianze della contribuente sono dunque fondate, in quanto la decisione di merito ha ricostruito il suo maggior reddito, di lavoro autonomo, esclusivamente sulla base della presunzione legale ritenuta costituzionalmente illegittima: "è proprio dall'esame della documentazione prodotta dalla contribuente, sia in relazione all'invito dell'ufficio che nella successiva fase contenziosa, che l'ufficio ha potuto accertare, per l'anno 2003, che i prelevamenti effettuati da uno dei due conti, e precisamente quello afferente l'attività professionale ammontavano ad Euro 68.269 (risultando) di tutta evidenza l'esistenza di attività non dichiarate derivanti dall'attività professionale della contribuente, per cui non può che condividersi il recupero a tassazione operato dall'ufficio della somma di Euro 68.269, quali ricavi non dichiarati in quanto non fatturati".

I primi tre motivi devono essere pertanto accolti; l'esame del quarto e del quinto motivo, con i quali si lamenta, rispettivamente, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 per l'illegittimo ampliamento del thema decidendum, e la violazione e falsa applicazione della L. n. 427 del 1993, art. 62 sexies e della L. n. 146 del 1998, art. 10 risulta di conseguenza assorbito; la sentenza impugnata deve essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, con l'accoglimento del ricorso introduttivo della contribuente.

L'applicazione dello ius superveniens, costituito dalla sentenza di illegittimità costituzionale del Giudice delle leggi induce a dichiarare compensate fra le parti le spese dell'intero processo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il secondo ed il terzo motivo del ricorso, assorbiti il quarto ed il quinto motivo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente.

Dichiara compensate fra le parti le spese dell'intero processo.

Così deciso in Roma, il 25 gennaio 2017.

Depositato in Cancelleria il 11 gennaio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza