Sentenza del 17/05/2019 n. 13359 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. N.F., di professione ingegnere, propone ricorso, affidato a tre motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 101/26/12, depositata il 16 luglio 2012, che ha rigettato l'appello principale del medesimo contribuente ed accolto l'appello incidentale dell'Ufficio contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano, che aveva parzialmente accolto il ricorso dello stesso N.F. contro l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate dopo aver sottoposto al contribuente un questionario con richiesta di documentazione - aveva rettificato, per l'anno d'imposta 2004, ai fini IRPEF, sia i costi dedotti, riducendoli; sia i compensi, incrementandoli; sia le ritenute d'acconto subite dal contribuente, riducendole; ed ai fini IRAP, aveva contestato la deduzione, da parte del contribuente, di costi non effettivi.

2. Espone infatti il ricorrente di aver impugnato l'avviso di accertamento de quo in primo grado presso la Commissione tributaria provinciale di Milano, denunciandone l'illegittimità sotto due diversi profili: con riferimento all'IRPEF, in considerazione della preclusione ai poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, avendo il contribuente aderito, anche per l'anno d'imposta 2004, al concordato preventivo biennale di cui al D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 33, convertito dalla L. 24 novembre 2003, n. 326 ed essendo il maggior reddito accertato inferiore alla metà di quello dichiarato; con riferimento all'IRAP, in ragione dell'insussistenza dell'autonoma organizzazione della sua attività professionale, presupposto dell'imposizione.

3. La CTP adita ha accolto il ricorso del contribuente limitatamente alla parte dell'accertamento relativa all'IRAP, ritenendo l'insussistenza dell'autonoma organizzazione dell'attività professionale; mentre lo ha respinto per la parte dell'accertamento riguardante l'IRPEF, escludendo l'applicabilità del dedotto concordato preventivo biennale, negando che fossero stati documentati i costi ritenuti indeducibili e ripresi a tassazione dall'Ufficio e rilevando la mancata produzione, da parte del contribuente, del registro degli incassi.

4. Proposto appello principale dal contribuente, in forza delle medesime motivazioni del ricorso di primo grado, la CTR della Lombardia lo ha rigettato, ritenendo provate le irregolarità oggetto dell'avviso di accertamento, contemporaneamente accogliendo l'appello incidentale dell'ufficio con riguardo all'IRAP, ravvisando la sussistenza dell'autonoma organizzazione dell'attività professionale del contribuente, che si era avvalso di mezzi strumentali e di collaborazioni coordinate e continuative di terzi.

5. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il ricorrente censura la sentenza impugnata per "omessa/insufficiente motivazione" circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, relativamente alla parte dell'accertamento che ha per oggetto l'IRPEF, costituito dall'adesione del contribuente al concordato preventivo biennale di cui al D.L. n. 269 del 2003, art. 33, convertito dalla L. n. 326 del 2003.

Il motivo è fondato e va accolto.

Risulta infatti dalla conforme ricostruzione dei fatti di causa, offerta dalle parti, che:

a) in primo grado il contribuente aveva impugnato l'avviso di accertamento deducendo, appunto, l'avvenuta adesione, per l'anno d'imposta 2004, al concordato preventivo biennale ed invocando, pertanto, la conseguente limitazione dei poteri dell'Amministrazione finanziaria, non con riferimento alla natura dell'accertamento compiuto nel caso di specie (essendo indiscusso che l'Ufficio non aveva fatto ricorso alle fattispecie di accertamento totalmente inibite dal D.L. n. 269 del 2003, art. 33, comma 8), ma con riguardo alla preclusione derivante dal valore del maggior reddito accertabile, disciplinata dal successivo del D.L. n. 269 del 2003, medesimo art. 33, comma 8 - bis, per il quale "Per i medesimi periodi d'imposta di cui al comma 8, relativamente al reddito d'impresa o di lavoro autonomo, sono preclusi gli atti di accertamento qualora il maggiore reddito accertabile sia inferiore o pari al 50 per cento di quello dichiarato." (sulla relazione di complementarità del D.L. n. 269 del 2003, art. 33, tra i commi 8 e 8 - bis, nel senso che la soglia prevista dal comma 8 - bis, al di sotto della quale sono preclusi gli atti di accertamento, deve essere riferita al reddito che può essere accertato in base ai poteri non preclusi dal precedente comma 8, per cui, in caso di contestazione, è rimessa al sindacato giudiziale la verifica che l'Amministrazione abbia determinato il maggior reddito ricorrendo ai soli poteri di accertamento di cui a tale comma e provato che lo stesso si discosta rispetto a quello dichiarato in misura superiore al 50%, cfr. Cass., 31/05/2018, n. 13885);

b) la sentenza di primo grado aveva ritenuto non applicabile nel caso di specie il concordato preventivo, per insufficienza dei minimi dichiarati, per compensi e redditi, rispetto a quelli previsti dal D.L. n. 269 del 2003, art. 33, comma 4, con conseguente decadenza del contribuente dai benefici previsti dal comma 3, tra cui l'inibizione dei poteri di accertamento dell'Ufficio;

c) il contribuente, con l'appello principale, ha reiterato le censure mosse in primo grado avverso l'avviso di accertamento.

Tanto premesso in ordine all'effettivo oggetto della controversia nei giudizi di merito, deve darsi atto che la sentenza qui impugnata ha, invece, totalmente omesso ogni riferimento e qualsiasi valutazione sia rispetto all'adesione del contribuente al concordato preventivo esteso anche all'anno d'imposta sub iudice; sia rispetto alla persistente efficacia, o alla decadenza, dei benefici che da tale adesione potevano derivare in termini di inibizione del potere di accertamento dell'Ufficio; sia, in caso di ritenuta persistente efficacia del concordato, rispetto al superamento o

meno del limite preclusivo determinato dal D.L. n. 269 del 2003, art. 8 - bis del ridetto art. 33, con riferimento al valore percentuale del maggior reddito accertabile rispetto a quello dichiarato; sia, in alternativa, nel caso di ritenuta decadenza del contribuente dal concordato e dai conseguenti benefici, rispetto all'esercizio, da parte dell'Ufficio, dei poteri accertativi di cui al D.L. n. 269 del 2003, art. 33, comma 9, lett. b).

La sentenza impugnata va quindi cassata in parte qua, con conseguente rimessione al giudice a quo.

2. Con il secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente censura la sentenza impugnata per "violazione/falsa applicazione":

a) del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 33, convertito dalla L. 24 novembre 2003, n. 326, per non avere il giudice a quo ritenuto inibito all'Ufficio l'accertamento in conseguenza dell'adesione del contribuente al concordato preventivo di cui alla predetta norma e del mancato superamento della soglia percentuale di cui al comma 8-bis della medesima, e comunque per non avere il giudice a quo escluso la legittimità dell'accertamento per non avere proceduto l'amministrazione all'accertamento parziale ed eventualmente al procedimento di accertamento con adesione previsto dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, come previsto dal D.L. n. 269 del 2003, art. 33, comma 9, lett. b);

b) del "D.P.R. n. 695 del 1996", per avere il giudice a quo tratto valutazioni istruttorie, sfavorevoli al contribuente, dalla mancata produzione del registro degli incassi e pagamenti, che i contribuenti in regime di contabilità semplificata, come gli esercenti arti e professioni, possono eliminare se adottano i registri IVA nei quali annotano, separatamente ed in apposite sezioni, le operazioni non soggette ad IVA e rilevanti solo ai fini IRPEF;

c) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 22, per avere il giudice a quo escluso che, ai fini del relativo scomputo dall'imposta dovuta, la prova delle ritenute d'acconto subite dal contribuente possa essere fornita esclusivamente con la certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta.

Le censure di cui ai capi a) e b) dell'elenco che precede devono ritenersi assorbite dall'accoglimento del primo motivo, che attinge, sotto il profilo dell'omessa motivazione, a monte la sussistenza stessa, ed i limiti, del potere di accertamento dell'Ufficio nel caso concreto.

La censura di cui al capo c), relativa all'esclusione, da parte del giudice a quo, della possibilità di provare, ai fini del relativo scomputo dall'imposta dovuta, le ritenute d'acconto subite dal contribuente anche con mezzi diversi dalla certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta, va accolta, avendo questa Corte già avuto modo di chiarire che "In tema di imposte sui redditi, ai fini dello scomputo della ritenuta d'acconto, l'omessa esibizione del certificato del sostituto d'imposta attestante la ritenuta operata non preclude al contribuente sostituito di provare la ritenuta stessa con mezzi equipollenti, onde evitare un duplice prelievo." (Cass., 07/06/2017, n. 14138).

3. Con il terzo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente censura la sentenza impugnata per aver accolto l'appello incidentale dell'Ufficio, per la parte

dell'accertamento relativa all'IRAP, ritenendo che il contribuente non avesse fornito la prova dell'insussistenza del presupposto dell'imposizione, rappresentato dall'autonoma organizzazione dell'attività professionale esercitata.

3.1. Preliminarmente, deve rilevarsi che l'accertamento dell'IRAP dovuta non è inibito, nè limitato, dall'adesione del contribuente al concordato preventivo, per cui la decisione in ordine al terzo motivo di ricorso è indipendente dalle questioni relative alla persistenza o meno dell'efficacia del medesimo concordato. Infatti, questa Corte ha già avuto modo di rilevare che " In tema di condono fiscale, il concordato preventivo biennale introdotto dal D.L. n. 269 del 2003, art. 33, convertito in L. n. 326 del 2003, concerne essenzialmente le imposte sui redditi con limitati effetti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, mentre da esso esula l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), atteso il tenore testuale della disposizione, che, tra l'altro, rinvia, per la determinazione del significato dei termini "ricavi" e "compensi", alle disposizioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Ne consegue che l'adesione al concordato non comporta effetti preclusivi ai fini del diritto al rimborso dell'imposta regionale in questione." (Cass., 13/07/2016, n. 14266. Conforme, Cass. 13/07/2012,n. 11947).

3.2. Sempre preliminarmente, deve altresì rilevarsi l'ammissibilità, in tema di IRAP, della contestazione della debenza del tributo, anche in sede d'impugnazione dell'atto impositivo conseguente alla rettifica della dichiarazione comunque presentata dallo stesso contribuente, atteso che le dichiarazioni dei redditi sono, in linea di principio, sempre emendabili, sin in sede processuale, ove per effetto dell'errore commesso derivi, in contrasto con l'art. 53 Cost., l'assoggettamento del dichiarante ad un tributo più gravoso di quello previsto dalla legge (Cass., 31/05/2017, n. 13730. Nello stesso senso, Cass., n. 9872 del 2011 e Cass. n. 4049 del 2015).

3.3. Tanto premesso, il motivo è inammissibile.

Infatti, "Quando nel ricorso per cassazione è denunziata violazione o falsa applicazione di norme di diritto, il vizio della sentenza previsto dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, deve essere dedotto, a pena di inammissibilità, non solo mediante la puntuale indicazione delle norme asseritamente violate, ma anche mediante specifiche argomentazioni, intese motivatamente a dimostrare in qual modo determinate affermazioni in diritto, contenute nella sentenza gravata, debbono ritenersi in contrasto con le norme regolatrici della fattispecie o con l'interpretazione delle stesse fornita dalla dottrina e dalla prevalente giurisprudenza di legittimità. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto l'inammissibilità del motivo di ricorso rivolto avverso il silenzio rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso IVA, in quanto privo della specifica indicazione delle norme di legge che si ritenevano violate dal giudice di appello)." (Cass., 15/01/2015, n. 635).

Nel caso di specie, il ricorrente, pur avendo proposto il motivo di ricorso ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, non ha indicato, neppure implicitamente, quali norme sarebbero state violate o falsamente applicate dal giudice a quo, limitandosi a richiamare principi giurisprudenziali in materia, che determinano l'autonoma organizzazione professionale in presenza di una struttura organizzativa idonea ad accrescere la produttività del professionista e caratterizzata dall'utilizzo di beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, o dal ricorso, in

modo non occasionale, al lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni meramente esecutive (così, da ultimo, Cass., 19/04/2018, n. 9786, ex plurimis).

Invero, si tratta dei medesimi criteri ai quali ha parametrato la propria valutazione la CTR, che ha preso in considerazione sia l'utilizzo di beni strumentali che il ricorso a collaborazioni coordinate e continuative, imputando altresì al contribuente, al quale effettivamente era rimesso l'onere di provare l'insussistenza del presupposto dell'imposta, di non aver dimostrato le concrete modalità di svolgimento della sua attività.

Nella sostanza, quindi, la censura proposta dal ricorrente con il terzo motivo non integra la denuncia di un errore di diritto, ma attinge l'accertamento in fatto operato dal giudice a quo, mirando a sostituirlo con quello proposto dal contribuente, sulla base di un diverso apprezzamento del materiale istruttorio acquisito nei giudizi di merito, al fine di modificare la valutazione relativa all'assolvimento dell'onere probatorio gravante sul professionista.

Si tratta tuttavia di una rinnovazione del giudizio di fatto inammissibile in questa sede di legittimità (cfr., ex plurimis, Cass., 16/01/2007, n. 828), nel caso di specie neppure sotto il profilo della congruità logica della motivazione, non avendo il ricorrente formulato il motivo di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso;

accoglie, nei termini di cui in motivazione, il secondo motivo di ricorso;

rigetta il terzo motivo di ricorso;

cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti;

rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 14 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 17 maggio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza