Sentenza del 26/07/2019 n. 20340 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

C.M. ricorre, con cinque motivi, per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Molise che, accogliendo parzialmente l'appello del contribuente, ha riformato la sentenza di primo grado con la quale la Commissione tributaria provinciale di Isernia aveva rigettato il ricorso dallo stesso proposto avverso l'avviso di accertamento, relativo all'anno d'imposta 2004, con il quale l'Amministrazione finanziaria aveva accertato, all'esito di indagini bancarie, un maggior reddito d'impresa a fronte di quello dichiarato, sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini I.V.A. I giudici di secondo grado, in particolare, ritenevano legittimo l'accertamento, perchè, sebbene il C. avesse aderito al concordato preventivo biennale previsto dal D.L. n. 269 del 2003, art. 33, comma 8, l'accertamento aveva preso le mosse da una verifica della Guardia di Finanza e da successive indagini bancarie che avevano evidenziato che i dati comunicati dal contribuente erano difformi da quelli reali, essendo emersi prelievi e versamenti non giustificati, e che il maggiore reddito accertato era superiore del 50 per cento rispetto a quello dichiarato, soglia, prevista dal D.L. n. 269 del 2003, comma 8-bis, al di sotto della quale era precluso l'accertamento.

Analizzando nel merito i rilievi contestati, la Commissione regionale elencava i prelevamenti ed i versamenti che, sulla base della documentazione allegata, potevano essere riconosciuti, escludendo quelli per i quali mancava una documentazione giustificativa; riteneva, quindi, giustificati prelevamenti per Euro 31.652,43 e versamenti per Euro 35.784,64, diminuendo in tal modo il maggior reddito accertato in sede di verifica, e disponeva, quanto alle sanzioni, che "...l'aumento del 50% previsto dall'art. 12, comma 5 in ipotesi di violazioni riferibili a più anni d'imposta (cumulo giuridico)" dovesse essere applicato dopo avere determinato la sanzione base ai sensi del citato articolo, commi 1 e 3.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, deducendo violazione o falsa applicazione del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 33, comma 8-bis convertito, con modificazioni, nella L. 24 novembre 2003, n. 326, il ricorrente censura la decisione impugnata per avere la Commissione tributaria regionale interpretato la norma nel senso che il reddito a cui fare riferimento per la verifica del superamento del 50 per cento di quello dichiarato fosse quello contenuto nell'avviso di accertamento, omettendo di verificare se, a seguito della riduzione del reddito accertato,

sussistesse ancora la condizione fissata dalla stessa norma - ossia che il reddito "accertabile" fosse superiore al 50 per cento di quello dichiarato.

2. Con il secondo motivo, il ricorrente deduce nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e lamenta che i giudici di secondo grado hanno omesso di pronunciarsi sia in ordine alla sussistenza dello scostamento richiesto dal D.L. n. 269 del 2003, art. 33, comma 8-bis, quale condizione per rettificare il reddito dichiarato in seguito alla riduzione del reddito accertato, sia in ordine alla richiesta, pure avanzata, di ritenere comunque giustificate tutte le operazioni di prelievo, in quanto il conto corrente postale sulle quali le stesse erano state effettuate veniva utilizzato anche per esigenze personali.

3. Con il terzo motivo, il ricorrente censura la sentenza per omessa, insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo, precisando che il fatto controverso è se le operazioni di prelevamento possano essere ritenute rilevanti ai fini della rettifica del reddito d'impresa e, ai fini I.V.A., della presunzione di acquisti senza fattura, in un caso, come quello in esame, in cui, a seguito di specifica istanza, l'Ufficio aveva fornito gli allegati al processo verbale di constatazione contenente l'elenco delle operazioni trasmesse dalla Guardia di Finanza, senza chiarire quali operazioni fossero confluite nell'atto di accertamento.

4. Con il quarto motivo, denuncia nuovamente omessa, insufficiente motivazione circa un fatto controverso, sottolineando che il punto controverso è se avrebbe dovuto fornire giustificazione documentale delle operazioni di prelievo, effettuate sul conto corrente oggetto di indagine, destinate a fare fronte ad esigenze ordinarie personali e della famiglia; contesta, altresì, ai giudici regionali di avere escluso alcune operazioni di prelievo, senza tenere conto che esse erano destinate ad esigenze personali e familiari.

5. Con il quinto motivo, deduce omessa" contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia e si duole del fatto che nella motivazione della sentenza non si spiegano le ragioni per cui non sia stato riconosciuto il versamento dell'importo di Euro 3.000,00 di cui all'operazione di versamento n. 5, nonostante la giustificazione addotta.

6. Il secondo motivo, che deve essere esaminato con priorità perchè denuncia un error in procedendo, è infondato.

Non ricorre, infatti, il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (Cass. n. 29191 del 6/12/2017).

Infatti, ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ciò non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (Cass., ordinanza n. 24155 del 13/10/2017).

7. Il primo motivo è fondato.

7.1. Risulta pacifico tra le parti che il contribuente ha aderito al condono fiscale biennale sperimentale introdotto dal D.L. n. 269 del 2003, art. 33 come convertito, per gli anni di imposta 2003 e 2004.

Il D.L. n. 269 del 2003, art. 33, comma 8 prevede che:

"8. Per i periodi di imposta soggetti a concordato preventivo, relativamente al reddito d'impresa o di lavoro autonomo, sono inibiti i poteri spettanti all'amministrazione finanziaria in base alle disposizioni di cui: a) al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), secondo periodo, e art. 39, comma 2, lett. a), d) e d-bis) e successive modificazioni; b) al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2, secondo periodo, e successive modificazioni; c) al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 55, comma 2, n. 3 e successive modificazioni".

Il successivo comma stabilisce, inoltre, che: "8-bis. 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 maggior reddito accertabile sia inferiore o pari al 50 per cento di quello dichiarato".

7.2. Questa Corte ha già avuto modo di chiarire (Cass., ord. n. 13885 del 31 maggio 2018) che "tra le due disposizioni esiste un rapporto di complementarietà e non già di specialità", trattandosi di disposizione strettamente collegate, atteso che "la prima inibisce, a monte, l'esercizio di alcuni poteri (in termini, Cass. n. 11947/12), laddove la seconda preclude, a valle, nei limiti previsti, gli atti di accertamento, i quali postulano l'avvenuto esercizio del relativo potere".

7.3. Si è, in particolare, precisato che "il comma 8-bis fissa la soglia di preclusione degli atti di accertamento ragguagliandola al "maggior reddito accertabile" e non già a quello accertato. Il reddito accertabile è quello che l'Amministrazione può accertare, in caso di adesione del contribuente al condono fiscale del quale si discute e, quindi, non già quello che all'Amministrazione "appaia" accertabile, sibbene quello che risulti dall'esercizio dei soli poteri di accertamento non inibiti dall'8 comma. In definitiva, il comma 8-bis non può che operare nell'ambito non precluso dal comma che lo precede, che è quello segnato dall'esercizio dei poteri di accertamento che l'8 comma non inibisce"; poichè il collegamento tra le due disposizioni si riverbera sul contenuto del controllo giurisdizionale, a fronte di contestazione, la verifica giudiziale riguarda dapprima la corretta determinazione di quest'ambito, ossia che l'Agenzia abbia accertato la maggiore materia imponibile ricorrendo ai soli poteri consentiti dal D.L. n. 269 del 2003, art. 33, comma 8 e poi, entro quest'ambito, secondo le regole generali, che la maggiore materia imponibile sia adeguatamente provata e non contrastata da idonea controprova e, infine, che il risultato dell'attività sia, o no, superiore alla soglia del 50 per cento del reddito dichiarato (Cass. ord. n. 13885 del 2018, cit.; Cass. n. 13359 del 17/5/2019).

7.4. Quanto all'I.V.A., come affermato da Cass. n. 13885/18, cit., "la disciplina complessiva non si pone in frizione con il diritto unionale, e ciò perchè la Corte di giustizia (con le sentenze in causa C-546/14, Degano Trasporti s.a.s., punto 21; in causa C-500/10, Belvedere Costruzioni; in causa C-144/14, punto 22; in causa C-132/06, Commissione c. Italia, punto 39; in causa C- 539/09,

Commissione c. Germania, punto 74) ha chiarito che, nell'ambito del sistema comune dell'I.V.A., gli Stati membri sono liberi di utilizzare i mezzi a loro disposizione per garantire il rispetto degli obblighi a carico dei soggetti passivi, purchè garantiscano una riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione e non creino differenze significative nel modo di trattare i contribuenti, e questo sia all'interno di uno degli Stati membri che nell'insieme di tutti loro.

In questo caso, di contro, la - solo - parziale inibizione dei poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria, stabilita a fronte del reperimento di risorse ottenute mediante l'adesione al concordato in questione, esclude che i soggetti passivi interessati possano sfuggire a qualsiasi controllo dell'Amministrazione tributaria. Non vi è, in definitiva, come invece la Corte Europea ha ravvisato nella sentenza del 17 luglio 2008, Commissione/Italia, in causa C-132/06, una rinuncia generale ed indifferenziata alla verifica delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi d'imposta. Il che esclude altresì la sussistenza di differenze significative nel modo di trattare i contribuenti".

8. Alla luce del quadro normativo sopra delineato, la motivazione della decisione impugnata non si pone in linea con i principi richiamati, in quanto la Commissione regionale, dopo avere dato atto che la verifica è scaturita da una indagine bancaria e, quindi, da un accertamento di tipo presuntivo, rientrante nell'ambito di quello previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), primo periodo, e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, primo periodo - non inibito dal D.L. n. 269 del 2003, art. 33, comma 8 - ha poi ritenuto legittimo l'atto di accertamento sul presupposto che il maggior reddito accertato fosse superiore del 50 per cento rispetto a quello dichiarato, senza verificare se, all'esito della riduzione del maggior reddito derivante dalla ricostruzione operata in sentenza, lo stesso fosse o meno inferiore alla soglia stabilita dal citato art. 33, comma 8-bis.

9. Il terzo, il quarto ed il quinto motivo, in ragione dell'accoglimento del primo mezzo di ricorso, vanno dichiarati assorbiti.

10. In conclusione, va rigettato il secondo motivo, accolto il primo motivo e dichiarati assorbiti i restanti motivi, con conseguente cassazione della sentenza e rinvio alla Commissione tributaria regionale del Molise, in diversa composizione, per il riesame in relazione alla censura accolta, oltre che per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il secondo motivo, accoglie il primo motivo e dichiara assorbiti i restanti motivi, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Molise, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 14 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 26 luglio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza