Sentenza del 22/09/2020 n. 19773 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Il contribuente (---), di professione commercialista, dopo avere risposto a questionario inviatogli dall'Agenzia delle Entrate per chiarire alcuni movimenti bancari ai fini della verifica dei redditi dell'anno 2003, riceveva, sempre in relazione all'anno 2003, avviso di accertamento n. (---), notificatogli il 24.12.2008, con cui, in virtu' dell'applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, veniva determinato un maggior reddito di Euro 302.289,00 ai fini Irpef, Irap ed Iva.

Lo stesso presentava all'Amministrazione istanza di autotutela per l'annullamento della pretesa, e di accertamento con adesione, che l'ufficio definiva nel maggio 2009 con la rideterminazione del maggior reddito in Euro 104.569,00. La proposta di adesione, tuttavia, non veniva accettata dal contribuente, che impugnava l'avviso di accertamento davanti alla CTP di Bergamo, illustrando le singole operazioni bancarie da cui era derivato l'accertamento.

Successivamente al ricorso, l'ufficio, in parziale accoglimento dell'istanza di autotutela, disponeva l'annullamento parziale dell'avviso impugnato, accertando un maggior reddito imponibile di Euro 150.069,47.

2. La CTP di Bergamo accoglieva il ricorso del contribuente, annullando l'avviso originariamente impugnato, con l'eccezione di un prelievo di Euro 16.500, di cui riteneva corretta l'imputazione a ricavo.

3. L'ufficio impugnava la sentenza, ed il contribuente resisteva con appello incidentale, lamentando in particolare l'utilizzo retroattivo della L. 30 dicembre 2004, n. 311, che aveva consentito l'attribuzione di rilevanza fiscale ai prelievi bancari effettuati dai lavoratori autonomi, considerati come compensi.

4. La CTR della Lombardia, rilevato che in via subordinata il contribuente aveva chiesto di limitare l'accertamento del maggior reddito all'importo di Euro 104.569,00, ritenendo che cio' equivalesse ad una coincidenza di domanda tra le parti, determinava il maggior reddito in tale importo.

5. Per l'annullamento di tale sentenza ricorre il contribuente sulla base di sette motivi. Resiste l'ufficio con controricorso e ricorso incidentale basato su quattro motivi.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso il contribuente deduce violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 112 c.p.c., Vizio di extrapetita/ultrapetita (articolo 360 c.p.c., n. 4). La decisione della CTR non rispecchia il thema decidendum derivante dagli atti di parte, perche', a fronte di tutte le domande di accoglimento dell'appello, da parte dell'ufficio, e di rigetto dello stesso da parte del contribuente, con conferma dell'annullamento dell'accertamento come stabilito dalla CTP - anche per erronea applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, la CTR si e' limitata a considerare l'estrema subordinata formulata dal contribuente e dall'ufficio - che consisteva nell'accettare la determinazione del reddito in Euro 104.569,00 - ed a ritenere che sulla stessa le parti fossero d'accordo, determinando in tal modo il maggior imponibile.

Con il secondo motivo deduce violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 112 c.p.c., sotto il profilo dell'omessa pronuncia (articolo 360 c.p.c., n. 4). La CTR non si e' pronunciata sulla questione di merito sollevata dal contribuente in appello incidentale, consistente nell'errata applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32.

Con il terzo motivo deduce violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 113 c.p.c., (articolo 360 c.p.c., n. 4): la decisione della CTR e' sostanzialmente equitativa e non di diritto.

Con il quarto motivo deduce illogicita' della motivazione in ordine al thema probandum e decidendum in atti, a dimostrazione della infondatezza "nel merito" della pretesa fiscale ex adverso vantata - articoli 115 e 116 c.p.c., (articolo 360 c.p.c., n. 5). Il fatto che il giudice abbia fatto riferimento solo all'importo della proposta di adesione non permette di comprendere il percorso logico seguito dalla CTR per non prendere in considerazione la richiesta di annullamento dell'accertamento per infondatezza della pretesa tributaria.

Con il quinto motivo deduce omessa motivazione in ordine al thema probandum in atti a dimostrazione della infondatezza "nel merito" della pretesa fiscale ex adverso vantata - articoli 115 e 116 c.p.c., (articolo 360 c.p.c., n. 5). La CTR non ha motivato sulla rilevanza della documentazione prodotta dal contribuente, che dimostrava come le operazioni bancarie non fossero riconducibili all'attivita' professionale del contribuente.

Con il sesto motivo deduce violazione e/o falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, nella versione di cui alla L. n. 311 del 2004, in rapporto con la versione applicabile ratione temporis - L. 18 febbraio 1999, n. 28, (articolo 360 c.p.c., n. 3). La CTR ha errato nell'applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, nella versione successiva alla L. n. 311 del 2004, ad un anno di imposta anteriore all'entrata in vigore di tale modifica normativa.

Con il settimo motivo deduce omessa motivazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, nella versione di cui alla L. n. 311 del 2004, in rapporto con la versione applicabile ratione temporis - L. 18 febbraio 1999, n. 28, (articolo 360 c.p.c., n. 5). La CTR non ha motivato sulle ragioni per cui ha ritenuto applicabile la versione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, successiva alla L. n. 311 del 2004, ad un anno di imposta anteriore all'entrata in vigore di tale modifica normativa.

2. Con il primo motivo di ricorso incidentale l'ufficio deduce violazione degli articoli 112 e 114 c.p.c., ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4. La CTR ha reso una sentenza di equita' in materia indisponibile.

Con il secondo motivo deduce omessa pronuncia ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4. La CTR non si e' pronunciata su quanto dedotto dall'ufficio in merito alla omessa pronuncia da parte della CTP sul recupero degli importi risultanti da due bonifici di Euro 5.000,00 ed Euro 40.000,00, ed al recupero dell'importo di Euro 1.417,34 di cui alla fattura n. 36, in quanto non contestati nel ricorso introduttivo, e percio' da ritenersi definitivi.

Con il terzo motivo deduce violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 46, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4. Il ricorso di primo grado davanti alla CTP del contribuente era improcedibile per carenza di interesse, perche' l'avviso originario nel frattempo era stato superato dall'atto di autotutela.

Con il quarto motivo deduce violazione dell'articolo 100 c.p.c., ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4. Il ricorso di primo grado davanti alla CTP del contribuente era improcedibile per carenza di interesse, perche' l'avviso originario nel frattempo era stato superato dall'atto di autotutela.

3. Logicamente, occorre trattare in primo luogo il terzo e quarto motivo di ricorso incidentale dell'ufficio, che, in sostanza, contengono una eccezione di improcedibilita' del ricorso principale per carenza di interesse, e si possono trattare insieme, attenendo alla stessa questione, appunto l'interesse ad impugnare da parte del contribuente.

La mancanza di interesse deriverebbe, in sintesi, dal fatto che il contribuente ha impugnato il primo avviso di accertamento, quello notificato il 24.12.2008, ma - nella prospettazione dell'ufficio - questo nel frattempo era stato superato dal nuovo atto emesso in autotutela, quello, in termini pratici, con cui l'ufficio, a seguito del fallimento della procedura con adesione, accertava un maggior reddito imponibile di Euro 150.069,47. Il contribuente avrebbe, quindi, impugnato un atto nel frattempo decaduto per l'azione dello stesso ufficio.

3.1. I motivi sono infondati in radice.

Essi pongono, innanzitutto, problemi di autosufficienza. In particolare, il terzo manca di un elemento essenziale, che a pag. 18 del controricorso e' stato lasciato in bianco, e cioe' la data di notifica dell'atto di rideterminazione del maggior reddito in autotutela, cioe' proprio dell'atto che, nella prospettazione dell'ufficio, avrebbe determinato il venir meno dell'interesse ad impugnare il primo avviso di accertamento.

Il contribuente, invece, ha precisato che tale "secondo avviso" fu notificato dopo l'introduzione del giudizio di primo grado.

In mancanza di elementi al riguardo, il cui onere probatorio era certamente a carico di chi ha proposto i motivi, eccependo con essi, in sostanza, l'improcedibilita' del ricorso, e quindi era a carico dell'ufficio, questi non possono essere accolti.

In ogni caso, non risulta dedotto che l'ufficio propose appello su detta questione pregiudiziale di rito che, si assume, ebbe a verificarsi fin dall'inizio ovvero nel corso del giudizio di primo grado (evidentemente non rilevata dalla CTP che si pronuncio' nel merito).

4. Nel merito del ricorso principale, lo stesso e' fondato.

I motivi possono essere trattati tutti unitariamente contenendo una critica in sostanza unitaria alla sentenza impugnata, sebbene sotto vari profili.

I motivi sono fondati perche', in effetti, la motivazione della CTR appare viziata in quanto, nella sua estrema sinteticita', oblitera tutte le argomentazioni che le parti hanno dimostrato di avere sviluppato nell'atto di appello, e prende in considerazione solo l'estrema subordinata dell'appello incidentale del contribuente, ravvisando un presunto accordo delle parti sull'importo della procedura per adesione, quando invece lo stesso accertamento con adesione proprio sulla base di tale importo - non si era neppure mai perfezionato.

La sentenza, quindi, e' carente di contenuto rispetto a tutto quello che e' stato dedotto dalle parti.

Essa appare, in effetti, fondata piu' su una motivazione di carattere equitativo che di diritto, ma questa Corte ha gia' avuto modo di ribadire anche di recente (sez. V, ord. n. 16960 del 2019), in un caso in cui il giudice di merito aveva ridotto del 30% i maggiori ricavi accertati dall'Agenzia senza precisarne le ragioni, che "Il giudice tributario non e' dotato di poteri di equita' sostitutiva, dovendo fondare la propria decisione su giudizi estimativi, di cui deve dar conto in motivazione in rapporto al materiale istruttorio".

Questo e' mancato nel caso di specie, dove la CTR non ha dato conto del percorso logico seguito per giungere alla conclusione adottata che comportava, quanto meno, una spiegazione della ragione per cui le altre domande delle parti sono state sostanzialmente ignorate e gli elementi probatori non presi in considerazione.

Va rilevato, al riguardo, che - evenienza non frequente - lo stesso ufficio in controricorso ha giudicato fondati i primi tre motivi del ricorso principale del contribuente, proprio per tale motivo.

L'accoglimento del ricorso principale determina, pertanto, l'assorbimento del primo e secondo motivo del ricorso incidentale, con cui l'ufficio denunciava a sua volta lo stesso vizio della sentenza impugnata.

Inoltre, posto che il contribuente e' un libero professionista (commercialista) e che l'accertamento si basa anche sull'analisi dei prelievi dai conti correnti, non puo' non tenersi conto del fatto che nel frattempo e' intervenuta la sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 2014 che ha dichiarato illegittimo il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, nella versione successiva alla L. n. 311 del 2004, laddove equiparava i prelievi ai compensi professionali, e quindi li presumeva reddito non dichiarato, elemento determinante nell'analisi dei motivi dal quarto al settimo, superando in radice la questione dell'applicabilita' retroattiva della normativa del 2004.

In conclusione, il ricorso va accolto e la questione deve essere interamente riconsiderata dal giudice di merito, ad iniziare dal punto di vista fattuale. In tale valutazione, il giudice di merito terra' necessariamente conto anche del provvedimento presente in atti, che appare essere un nuovo provvedimento di autotutela emesso dall'ufficio nel 2017, a seguito proprio della sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 2014.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale, assorbiti il primo e secondo motivo di ricorso incidentale.

Cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese del presente giudizio.

Rigetta il terzo e quarto motivo di ricorso incidentale.

Si da' atto che il presente provvedimento e' sottoscritto dal solo presidente del collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi del D.P.C.M. 8 marzo 2020, articolo 1, comma 1, lettera a).

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza