Sentenza del 15/10/2020 n. 22347 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 58/02/12, depositata il 22 ottobre 2012, non notificata, la Commissione tributaria regionale (CTR) dell'Emilia Romagna accolse parzialmente l'appello proposto dalla sig.ra (---), quale erede di (---) e di (---), nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Ferrara, che aveva invece rigettato l'originario ricorso proposto da (---) avverso avviso di accertamento ai fini IRPEF per l'anno 1999, con il quale, in via induttiva, era stato rettificato in Lire 73.246.000 il reddito dichiarato da quest'ultimo.

La ripresa a tassazione della maggiore imposta ritenuta dovuta era giustificata sulla base di accertamento del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 38, fondato sulla percezione di somme provenienti da reato e qualificabili come "redditi diversi".

Specificamente il (---) era stato condannato dal Tribunale di Bologna per i reati di cui all'articolo 646 c.p. e articolo 2622 c.c., in relazione alla vendita di un appartamento sito in Cortina d'Ampezzo, appartenente alla societa' "Ca' del carabiniere S.n.c.", della quale era legale rappresentante.

L'Amministrazione finanziaria aveva contestato al (---) la reale percezione del prezzo di vendita dell'appartamento in Lire 1.500.000.000 a fronte del prezzo dichiarato in sole Lire 500.000.000. La differenza incassata di Lire 1.000.000.000 rispetto all'importo dichiarato quale prezzo di vendita era stata quindi ripartita in due parti da Lire 500.000.000, la prima quale reddito di partecipazione nella societa' e la seconda, dello stesso importo, quale reddito diverso del (---), che se ne era indebitamente appropriato in danno dell'altro socio.

Inoltre era stato oggetto di recupero a tassazione l'ulteriore somma di lire 70.000.000, relativamente all'incasso da parte del (---) di assegno circolare di pari importo emesso dalla Cassa di Risparmio di Cento, su richiesta della societa' " (---) S.r.l.", ritenuto non giustificato dal contribuente.

La CTR, in parziale riforma della sentenza di primo grado, aveva confermato la legittimita' dell'accertamento limitatamente all'importo di Lire 70.000.000 quale compenso da lavoro autonomo, ritenendo priva di fondamento la giustificazione offerta dal (---) secondo il quale detta somma costituiva oggetto di restituzione da parte dell'anzidetta societa' di prestito infruttifero effettuato dal (---) medesimo, annullando le sanzioni, in quanto non trasmissibili agli eredi, a cui l'Ufficio aveva peraltro rinunciato, a seguito del decesso del (---).

Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

La sig.ra (---), quale erede del destinatario dell'accertamento e della moglie (---), deceduta nel corso del giudizio di merito, ha dichiarato di costituirsi al solo fine di partecipare all'udienza di discussione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione e/o falsa applicazione della L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, nonche' degli articoli 2697, 2727 e 2729 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, lamentando l'erroneita' della sentenza impugnata nella parte in cui ha escluso la legittimita' dell'accertamento impugnato quanto all'importo di Lire 500.000.000 quali redditi diversi, provento di reato. L'Amministrazione rileva come la sentenza impugnata, che nello svolgimento dell'argomentazione resa mostra di condividere in tesi l'imputazione, in alternativa all'imputazione a reddito non dichiarato dalla societa', dell'intero importo (Lire 1.000.000.000) costituito dalla differenza tra somma incassata e prezzo dichiarato di vendita, a reddito diverso del socio che se ne era indebitamente appropriato, finisca poi inspiegabilmente con l'escludere la legittimita' dell'imputazione a detta causale della minor somma di Lire 500.000.000 di cui all'accertamento impugnato.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia ancora violazione e/o falsa applicazione della L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, nonche' degli articoli 2697, 2727 e 2729 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, laddove, in contrasto con le succitate norme in tema di accertamento presuntivo, la sentenza impugnata ha affermato che fosse onere dell'Amministrazione finanziaria fornire una "prova certa" dell'illecita percezione, escludendo la possibilita', a tali fine, di utilizzare le risultanze del processo penale, disciplinato da diverse regole e, nella specie, basato su testimonianze.

3. Con il terzo motivo la ricorrente lamenta insufficiente motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 o, comunque, omesso esame di fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di decisione tra le parti, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 nuova formulazione.

L'Amministrazione evidenzia che le presunzioni fatte valere nel giudizio tributario, ai fini della prova della percezione da parte del (---) della somma ripresa a tassazione, emergevano da una serie di elementi, valorizzati nella sentenza penale di condanna del Tribunale di Bologna n. 157/06 dell'8 giugno 2006, prodotta agli atti del giudizio tributario (doc. n. 3 allegato alle controdeduzioni in appello dell'Ufficio), del tutto trascurati dalla CTR.

4. Sotto altro profilo, con il quarto motivo, la ricorrente Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, nonche' del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 2 e articolo 35, comma 3, e degli articoli 112, 115 e 277 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, lamentando l'erroneita'

della decisione impugnata, laddove, pur muovendo dalla premessa relativa al fatto che la statuizione del giudice penale avesse quantificato in Lire 1.100.000.000 la somma ricavata dal contribuente per la vendita del bene de quo, ha annullato in toto la ripresa a tassazione fondata su detta causale, mentre la natura del processo tributario quale giudizio di "impugnazione - merito" avrebbe dovuto portare la CTR a rideterminare la pretesa dell'Ufficio, nei limiti della somma ritenuta provata.

5. I primi due motivi possono essere trattati congiuntamente perche' tra loro connessi.

5.1. Essi sono fondati.

La statuizione della CTR, secondo cui "in tema di imposizione dei redditi, devesi accertare l'effettiva percezione, da parte del contribuente, di un reddito certo nel suo ammontare", si pone in se' in contrasto con il disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, comma 3, per il quale "L'incompletezza, la falsita' e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito dall'articolo 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative agli anni precedenti e dai dati e dalla notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purche' queste siano gravi, precise e concordanti".

5.2. La sentenza impugnata ha in tal modo aggravato l'onere probatorio incombente all'Ufficio di un quid pluris che, in relazione a quanto ulteriormente addotto dalla decisione impugnata, ove e' dato leggere che "mentre al giudice penale e' concesso di fondare il proprio convincimento sulla base delle deposizioni (...) di testi e su quanto, a suo giudizio, emerso dal dibattito in sede di giudizio, non altrettanto e' consentito all'Ufficio che, in sede di accertamento di redditi che assume non dichiarati, deve fondare i propri provvedimenti su fatti certi che comprovino l'effettiva percezione del reddito da parte del contribuente", finisce di fatto con l'identificarsi con la prova documentale che, riguardo a maggior reddito che s'identifica in provento di reato, costituisce dato contrario ad ogni regola di esperienza; cio', peraltro, in un contesto espositivo in cui la stessa CTR, nel valutare, sul piano inferenziale, l'accertamento presuntivo dell'Ufficio, mostra di condividere in tesi che al contribuente potesse essere imputato l'intero importo, quale reddito diverso oggetto di appropriazione indebita, della differenza tra la maggiore somma incassata e quella dichiarata come prezzo di vendita dell'immobile.

5.3. La sentenza impugnata si pone quindi in contrasto col principio di diritto, piu' volte ribadito da questa Corte (cfr., tra le molte, Cass. sez. 5, 13 febbraio 2015, n. 2938; Cass. sez. 6-5, ord. 24 novembre 2017, n. 28174), secondo cui "Nel contenzioso tributario, la sentenza penale irrevocabile intervenuta per reati attinenti ai medesimi fatti su cui si fonda l'accertamento degli uffici finanziari rappresenta un semplice elemento di prova, liberamente valutabile in rapporto alle ulteriori risultanze istruttorie, anche di natura presuntiva", avendo la CTR escluso a priori che gli elementi di fatto emersi nel processo penale potessero essere valutati quali presunzioni dotate dei requisiti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, comma 3, idonee a fondare la legittimita' dell'accertamento.

6. Il terzo motivo e' del pari fondato in relazione alla censura articolata in relazione alla nuova formulazione dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, applicabile, ratione temporis, alla presente

controversia, relativa a ricorso per cassazione avverso sentenza della CTR dell'Emilia - Romagna, depositata il 22 ottobre 2012 (cfr. Cass. SU 7 aprile 2014, n. 8053).

L'Amministrazione fondatamente lamenta che la CTR ha del tutto omesso l'esame degli elementi di fatto indicati alle pagg. 15-16 del ricorso per cassazione, presi in considerazione dal giudice penale come idonei a riconoscere la responsabilita' del (---) per il delitto di appropriazione indebita, consistenti: a) nell'essere stato l'appartamento acquistato cinque anni prima al prezzo di Lire 800.000.000; b) nell'altrimenti inspiegabile comportamento del (---) che non avrebbe riscontrato l'offerta dell'altro socio (---) dell'acquisto della propria quota societaria al prezzo di Lire 750.000.000; c) nelle dichiarazioni degli agenti immobiliari sentiti come testi nel processo penale che hanno dichiarato di avere incardinato, su incarico del (---), trattative commerciali sulla base di lire 1.500.000.000, non concretizzatesi per avere ceduto nel frattempo il (---), all'insaputa dell'altro socio, l'immobile; d) nella vendita della mansarda, sita all'ultimo piano dello stesso fabbricato, avente valore inferiore rispetto all'immobile alienato dal (---), al prezzo di Lire 1.100.000.000; e) nell'avere altro teste ((---), imprenditore edile) confermato di avere instaurato una trattativa con l'altro socio (---) per il prezzo di vendita ritenuto "congruo" di Lire 1.500.000.000.

Si tratta di elementi fattuali il cui esame, in virtu' della premessa della CTR gia' innanzi riconosciuta erronea in diritto, e' stato del tutto omesso dalla CTR e che, ove opportunamente considerati, avrebbero certamente determinato un esito diverso, quanto meno parziale, della controversia.

7. In relazione a tale ultima osservazione, deve ritenersi meritevole di accoglimento, in quanto fondato, anche l'ultimo motivo di ricorso dell'Amministrazione finanziaria.

Premesso che non e' esatta l'affermazione della CTR secondo cui il "giudice penale ha quantificato in Lire 1.100.000.000 la somma ricavata dal contribuente per la vendita del bene de quo", avendo piuttosto la sentenza penale, in relazione all'elemento di comparazione della vendita della mansarda, affermato che "il prezzo effettivo di vendita dell'appartamento del secondo piano non pote' essere inferiore a 1,1 miliardi di lire", la CTR avrebbe dovuto, in ragione della natura del processo tributario come giudizio di impugnazione - merito (cfr., tra le molte, Cass. sez. 5, 30 dicembre 2018, n. 27560; Cass. sez. 5, 19 settembre 2014, n. 19750), non limitarsi ad annullare integralmente la ripresa a titolo di reddito diverso, ma avrebbe dovuto se del caso rideterminarla nei limiti della prova ritenuta effettivamente raggiunta ((Lire 1.100.000.000 - 500.000.000): 2) sull'importo conseguito per effetto dell'appropriazione indebita in danno dell'altro socio.

8. La sentenza impugnata va dunque cassata nei limiti dell'accoglimento del ricorso dell'Amministrazione finanziaria, stante il giudicato interno formatosi, per effetto della mancata impugnazione della pronuncia sulla legittimita' della ripresa a tassazione dell'assegno per Lire 70.000.000 quale compenso da lavoro autonomo e sulla non debenza delle sanzioni da parte dell'odierna resistente, quale erede del (---), e la causa rimessa per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia - Romagna in diversa composizione, che provvedera' anche in ordine alla disciplina delle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia - Romagna in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimita'.

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