Sentenza del 29/04/2020 n. 8343 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

B.P. proponeva separati ricorsi innanzi alla Commissione Tributaria provinciale di Roma avverso plurimi avvisi di accertamento con i quali l'Agenzia delle entrate, muovendo da un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, riprendeva a tassazione il maggior reddito Irpef, Irap e maggiore Iva, per gli anni d'imposta 1999-2004, per un totale complessivo di Euro 126.344,80, oltre interessi e sanzioni.

La Commissione di primo grado, con sentenza n. 236/21/2010, rigettava il ricorso del contribuente.

La Commissione tributaria regionale respingeva l'appello proposto dal contribuente confermando integralmente la gravata sentenza, ritenendo che gli avvisi impugnati erano legittimi, anche sotto il profilo motivazionale, così come ritualmente notificati (con il deposito presso la casa comunale di Scanno, dopo gli inutili tentativi presso la residenza del contribuente), notifica in ogni caso sanata dall'avvenuta costituzione in giudizio del contribuente; che il termine di decadenza dal potere impositivo era stato prorogato di due anni dalla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 10, con la conseguenza che gli avvisi di accertamento relativi agli anni di imposta 1999 e 2000 erano tempestivi. Quanto al merito, rilevava che il contribuente non aveva fornito la prova contraria alle presunzioni conseguenti ai controlli bancari e che, con riguardo alle imposte sul reddito di lavoro autonomo l'accertamento dell'Ufficio desse ampiamente conto che il B. svolgesse attività professionale di avvocato in maniera continuativa e non episodica.

Il contribuente ha proposto ricorso per Cassazione avverso la sentenza della Commissione regionale di cui in epigrafe, affidandosi a tre motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo - così rubricato: "violazione e falsa applicazione del combinato disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 e della L. n. 289 del 2002, art. 10, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3" - il ricorrente denunzia l'erroneità della gravata sentenza per non aver tenuto conto dell'inapplicabilità della proroga dei termini dell'accertamento e della conseguente tardività, ai fini Iva, degli avvisi relativi agli anni di imposta 1999-2000, in quanto notificati

nell'anno 2007; in particolare, assume che declaratoria di illegittimità comunitaria del condono IVA di cui alla L. n. 289 del 2002, artt. 8 e 9, di cui alla sentenza della Corte di giustizia 17 luglio 2008, causa C-132/06, Commissione CE v. Repubblica italiana, precluderebbe l'applicazione della proroga biennale prevista dalla medesima legge, art. 10, in relazione al termine di accertamento ordinario di fattispecie all'epoca condonabili atteso che la norma sul condono Iva non avrebbe mai dovuto essere introdotta.

1.1. La censura è infondata.

1.2. S'intende qui dare seguito all'orientamento di questa Corte secondo cui "la disapplicazione delle norme interne sul condono all'IVA, in forza dei principi statuiti nella menzionata sentenza della Corte di giustizia UE del 17 luglio 2008 (causa C-132/06), non spiega effetto sulla distinta questione della proroga dei termini per l'accertamento di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 10, introdotta per consentire all'amministrazione di dedicarsi alla complessa gestione degli adempimenti imposti dalla legge di condono, così da poter compiere le connesse operazioni senza pregiudizio dell'azione di contrasto dell'evasione e di controllo per le annualità ancora (all'epoca) accertabili, anche nei confronti di contribuenti che non avessero ritenuto di fruire dell'opportunità della definizione premiale", sicchè quel "maggior termine procedimentale, anche se di rilevanza sostanziale (...) non poteva essere retroattivamente vanificato su base interpretativa, in ragione dell'illegittimità comunitaria del condono dell'Iva", tanto più essendo quest'ultima ispirata proprio dalla "necessità di salvaguardare il potere accertativo, non di deprimerlo" (Cass. n. 2194/15)" (così, Sez. 5, n. 16433 del 05/08/2016, in motivazione; cfr. Sez. 5, Ordinanza n. 17621 del 05/07/2018, Rv. 649820-01).

1.3. Ne consegue che, nel caso di specie, correttamente la Commissione tributaria regionale ha ritenuto applicabile la proroga biennale di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 10, all'accertamento posto in essere dall'Ufficio, con conseguente legittimità del condono Iva.

2. Col secondo motivo di ricorso - così rubricato: "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3" - il ricorrente deduce la violazione di legge e segnatamente del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2, per effetto della sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 6 ottobre 2014, che ha ritenuto illegittima, per violazione del principio di ragionevolezza e del principio di capacità contributiva, la disposizione in parola limitatamente ai "compensi" e quindi alla presunzione di redditività ivi prevista.

2.1. Occorre evidenziare che la questione era già stata posta dalla difesa del ricorrente alla Commissione tributaria regionale la quale ha ritenuto "manifestamente infondato ogni rilievo di incostituzionalità sollevato dal contribuente" sul rilievo che la L. 30/12/2004 n. 311, nel modificare l'originaria previsione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, inserendo il termine "compensi" al posto di "ricavi", aveva eliminato ogni incertezza interpretativa, così sancendo la presunzione di reddività dei prelevamenti anche per i lavoratori autonomi (v. sentenza impugnata al punto e) della parte motiva).

2.2. Il motivo è fondato e deve essere accolto considerati gli esiti della pronuncia della Corte Costituzionale n. 228 del 2014 che ha fatto venir meno l'equiparazione logica tra attività

imprenditoriale e professionale limitatamente ai "prelevamenti" effettuati sui conti correnti dal professionista o dal lavoratore autonomo, rimanendo invariata la presunzione legale posta dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, solo con riferimento ai "versamenti" effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, rispetto ai quali quest'ultimo è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili.

2.3. Sebbene, dunque, "la presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari giusta il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2, non è riferibile ai soli titolari di reddito d'impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti - come si ricava dal successivo art. 38, riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, che rinvia allo stesso art. 32, comma 1, n. 2 tuttavia, all'esito della sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 2014, le operazioni bancarie di prelevamento hanno valore presuntivo nei confronti dei soli titolari di reddito d'impresa, mentre quelle di versamento nei confronti di tutti i contribuenti, i quali possono contrastarne l'efficacia dimostrando che le stesse sono già incluse nel reddito soggetto ad imposta o sono irrilevanti" (così, Sez. 5, Sentenza n. 1519 del 20/01/2017, Rv. 642454-01; cfr., ex plurimis, Sez. 5, Ordinanza n. 22931 del 26/09/2018, Rv. 650334-01).

2.4. La sentenza impugnata non ha tenuto conto degli effetti, ex tunc, della sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 06/10/2014, ed ha quindi errato là dove, pur essendo oggetto di accertamento i redditi derivanti da lavoro autonomo, ha confermato l'accertamento dell'Ufficio nella parte in cui ha ripreso a tassazione i "prelevamenti non giustificati" per un importo pari, per tutti gli anni in contestazione (1999-2004), ad Euro 576.416,64.

3. Con il terzo motivo - così rubricato: "Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3" - il ricorrente deduce l'errore di diritto nella parte in cui i secondi giudici hanno ritenuto applicabile la proroga dei termini di cui alla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 10, anche con riferimento al potere di irrogare le sanzioni relativamente a fatti commessi anteriormente all'entrata in vigore di detta disposizione, in aperta violazione del principio di legalità e del favor rei.

3.1. Tale mezzo è infondato.

3.2. Come questa Corte ha già affermato (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 21826 del 28/10/2016, Rv. 641574-01; Sez. 5, Sentenza n. 1375 del 21/01/2011, Rv. 616343-01), la proroga di due anni per la notifica dell'avviso di accertamento introdotta dalla L. n. 289 del 2002, come modificata dalla L. n. 27 del 2003, trova il suo fondamento nel D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 20 - come modificato a sua volta, con effetto dal 1 aprile 1998, dal D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203, e, successivamente, dal D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99 - che, in tema di sanzioni per violazione di norme tributarie, stabilisce che la contestazione debba essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione "o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi". E' stato in proposito precisato (v., in parte motiva Sez. 5, Sentenza, n. 16612 del 2015, non massimata) che tale ultimo inciso "per il suo riferimento operato in termini generali, rende applicabili anche eventuali disposizioni di proroga dei termini medesimi, fra le quali quella di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 10, che prevede per i contribuenti che non si avvalgono delle norme di definizione agevolata, dettate

dalla medesima L. n. 289, artt. 7 e 9, la proroga di due anni dei termini per la notifica degli avvisi di accertamento, sia per le imposte sui redditi, che per l'imposta sul valore aggiunto (Cass. n. 1375/2011)".

Infine, questa Corte ha chiarito che la proroga suddetta, non è preclusa dalle previsioni della L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. statuto del contribuente), atteso che "dette disposizioni, pur costituendo criteri guida per il giudice nell'interpretazione ed applicazione delle norme tributarie, anche anteriori, non hanno rango superiore alla legge ordinaria, e, conseguentemente, non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, nè consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse, sicchè ne è ammessa la modifica o la deroga, purchè espressa (come nella specie), non potendosi, conseguentemente, disporre la disapplicazione di una disciplina con esse in asserito contrasto (Cass. 1248/2014 e Cass. 696/2015)".

3.3. Alla luce di tali principi, ne consegue che la sentenza impugnata non è incorsa nel vizio denunciato nella parte in cui ha ritenuto applicabili le disposizioni di proroga dei termini prevista dalla L. n. 289 del 2002, art. 10.

4. In conclusione, i motivi primo e terzo vanno rigettati mentre va accolto il secondo motivo di ricorso.

4.1. La sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, perchè, tenuto conto degli effetti, ex tunc, della sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 2014, ricalcoli gli imponibili ripresi a tassazione.

4.2. La Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, è tenuta a provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il primo ed il terzo motivo di ricorso. Accoglie il secondo motivo di ricorso. Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile della Corte di Cassazione, il 17 gennaio 2020.

Depositato in Cancelleria il 29 aprile 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza