

Fatto

Con le impugnate sentenze n. 124-125/06/08 depositate il 21 ottobre 2008 la Commissione Tributaria Regionale delle Marche, pronunciando sugli appelli proposti da Gi. David, di professione amministratore di immobili, in parziale riforma delle decisioni n. 62/03/05 e n. 67/03/05 della Commissione Tributaria Provinciale di Macerata - che per quanto qui interessa avevano respinto i ricorsi del contribuente avverso l'atto di contestazione n. [Omissis] con il quale venivano irrogate sanzioni amministrative anno 1997 in relazione al recupero a tassazione di redditi non dichiarati, nonché avverso il «prodromico» avviso di accertamento dei detti redditi non dichiarati n. [Omissis] anno 1997 appunto oggetto di separata impugnazione - «condannava» l'Ufficio al ricalcolo dei ridetti redditi «in nero» e delle sanzioni irrogate per l'anno 1997 per entrambi «tenendo conto di una percentuale di costi pari al 75%». In sintesi le motivazioni delle impugnate sentenze, per quanto di stretto interesse, erano nel senso che l'avviso di accertamento cui erano seguite le sanzioni qui dedotte in lite era fondato sulla «presunzione legale *iuris tantum*» ex [art. 32](#), comma 2, DPR 29 settembre 1973, n. 600 nel testo applicabile *ratione temporis* «secondo la quale i prelevamenti bancari sono posti come componenti di reddito se il contribuente preleva denaro e non riesce a dimostrare la destinazione o l'utilizzo di questo denaro» e che il contribuente non aveva offerto alcuna contraria prova «non essendo sufficiente indicare il beneficiario, perché per vincere la presunzione sarebbe stato necessario altresì spiegare e provare la causa del rapporto fondamentale sottostante al documento bancario, in altri termini sarebbe stato necessario spiegare per quale motivo fosse stato versato il denaro». Tuttavia, secondo la CTR, i ricorsi del contribuente dovevano accogliersi «in ordine all'eccezione di violazione dell'[art. 75](#), comma 4, DPR 917/86 in base al quale dai maggiori ricavi accertati dovevano essere dedotti i corrispondenti maggiori costi sostenuti dall'impresa, ancorché non imputati al conto dei profitti e delle perdite», costi che venivano semplicemente determinati nei dispositivi nella ricordata misura del 75% dei ricavi. Contro le due sentenze della CTR, il contribuente proponeva distinti ricorsi per cassazione affidato il primo a sette motivi e il secondo a sei motivi. L'Ufficio resisteva ad entrambi con controricorso, proponendo a sua volta ricorsi incidentali ciascuno affidato a tre motivi.

Diritto

I. Il giudizio sull'impugnazione dell'avviso accertamento si presenta pregiudiziale a quello sull'impugnazione dell'atto di contestazione delle sanzioni. Pertanto, essendo le cause pendenti davanti alla Corte, deve procedersi alla loro riunione ai sensi dell'[art. 274](#) c.p.c. (Cass. sez. trib. n. [6936](#) del 2011; Cass. sez. trib. n. 2907 del 2010).

II. Sul ricorso relativo all'avviso di accertamento.

1. Con il primo motivo del ricorso principale il contribuente censurava la sentenza denunciando in rubrica «Violazione falsa applicazione dell'[art. 42](#) DPR 600/73 e [art. 7](#) L. 212/2000 ([art. 360](#), comma 1, n. 3 c.p.c.)», a riguardo lamentando che erroneamente la CTR non avesse accolto l'eccezione di nullità dell'avviso sotto il profilo della mancata indicazione nello stesso «della norma di legge» che consentiva il recupero del contributo del servizio sanitario nazionale. Il quesito sottoposto era: «Se sussiste la violazione dell'[art. 7](#), comma 1, L. 212/2000 e dell'[art. 42](#) DPR 600/73 in tema di obbligo di motivazione, della decisione della CTR per aver ritenuto motivato (*per relationem*) il recupero del contributo del servizio sanitario nazionale, attraverso la sola indicazione dell'[art. 39](#), comma 2, DPR 600/73 che si riferisce al metodo di accertamento delle imposte sul reddito. Volendo affermare il principio in base al quale il recupero impositivo del contributo del servizio sanitario nazionale non può essere disposto per mezzo del generico richiamo all'[art. 39](#),

comma 2, DPR 29.9.1972 n. 600, vertente, sul metodo di accertamento ai fini delle II.DD. che nessuna attinenza ha con la parte motiva del recupero al CSSN». Il motivo è inammissibile giacché nel corpo del ricorso non è stato trascritto l'avviso di accertamento, ciò che impedisce alla Corte di verificare la corrispondenza al vero di quanto affermato dal contribuente in ordine al contenuto dello stesso (Cass. sez. III n. 12970 del 2011); comunque sia la statuizione della CTR, rammentata nella narrativa del presente, per cui l'avviso deve ritenersi motivato quando lo stesso consente di conoscere gli elementi sui quali è fondata la pretesa tributaria, è conforme a diritto in quanto secondo l'interpretazione di questa Corte un avviso non difetta di motivazione per il solo fatto della mancata o erronea indicazione nello stesso delle norme di legge (Cass. sez. trib. n. [8239](#) del 2008).

2. Con il secondo motivo del ricorso principale il contribuente censurava la sentenza denunciando in rubrica «Violazione e falsa applicazione dell'[art. 3](#) L. 241/90, [art. 7](#) L. 212/2000 e [art. 42](#) DPR 600/73 ([art. 360](#), comma 1, n. 3 c.p.c.)», lamentando a riguardo che la CTR erroneamente non aveva ritenuto illegittimo l'avviso a causa della irregolarità procedimentale consistita nella «mancata indicazione dell'anno da sottoporre a controllo nell'ordine di verifica», ritenendo invece irrilevante l'eccezione in quanto l'avviso di accertamento in parola sarebbe stato fondato «sulla successiva indagine bancaria». Il quesito sottoposto era: «Se sussiste la violazione dell'[art. 3](#) L. 241/90, dell'[art. 7](#) L. 212/2000 e dell'[art. 42](#) DPR 600/73 in tema di obbligo di motivazione, della decisione della CTR per aver ritenuto motivato (*per relationem*) l'accertamento così disposto, carente dell'indicazione dell'anno da sottoporre a verifica fin dall'inizio della verifica stessa. Volendo affermare il principio in base al quale il controllo fiscale che nasca da un atto che non indichi l'anno da sottoporre a controllo vizia tutto il successivo procedimento e quindi anche le sue conclusioni per carenza di potere originario e/o legittimità del procedimento». Il motivo, il cui quesito amplia il contenuto dell'illustrazione dello stesso includendovi la denuncia di nullità dell'impugnato avviso sotto l'ulteriore profilo del suo difetto di motivazione *per relationem*, è ad ogni modo preliminarmente inammissibile per difetto di autosufficienza perché in mancanza di trascrizione «dell'ordine di verifica» e dell'avviso non è dato a questa Corte verificare la corrispondenza del contenuto degli stessi a quanto affermato dal contribuente (Cass. sez. III n. 12970 del 2011).

3. Con il terzo motivo del ricorso principale il contribuente censurava la sentenza denunciando in rubrica «Violazione e falsa applicazione dell'[art. 32](#), comma 1, n. 2) DPR 29.9.1973 n. 600; [art. 51](#) n. 2) DPR 633/72; e [art. 2697](#) c.c. ([art. 360](#) comma 1 n. 3 c.p.c.)», lamentando a riguardo che la CTR avrebbe dovuto «disapplicare» l'art. 32, comma 1, n. 2), DPR n. 600 *cit.* nel testo applicabile *ratione temporis* e questo perché i «militari» mai avevano «prodotto una qualche presunzione che potesse ricondurre uno solo dei prelievi o versamenti all'attività di amministratori di beni immobili e/o d'impresa»; del resto, aggiungeva il contribuente, «i percettori» di quanto prelevato erano stati tutti «individuati» e ciò dimostrava che le somme in discussione non costituivano reddito non dichiarato; cosicché, secondo il contribuente, «nel caso di specie l'inversione dell'onere della prova non poteva esplicarsi perché i beneficiari delle singole operazioni erano ben individuabili e noti attraverso la stessa documentazione bancaria». Il quesito sottoposto era: «Se sussiste la violazione dell'[art. 32](#), comma 1, n. 2, DPR 29.9.1973, n. 600 per avere la CTR ritenuto applicabile la presunzione di redditività delle movimentazioni bancarie anche quando risulti individuato il percettore delle somme in base alla medesima documentazione bancaria. E quando in base alle stesse dichiarazioni del contribuente viene esclusa una qualche riconducibilità all'attività economica imprenditoriale dello stesso. Volendo affermare il principio in base al quale la presunzione e l'inversione dell'onere della prova dell'art. 32, non opera qualora dalle operazioni bancarie risulti o sia possibile individuare il beneficiario, spettando all'Amministrazione dimostrare che le dichiarazioni del contribuente non sono veritiere, non potendo esimersi da un riscontro anche a campione per dimostrare l'inattendibilità del contribuente e la fondatezza del recupero fiscale;

soprattutto quando per l'entità e l'abnormità dei rilievi emersi qualunque persona dotata di buon senso e ragionevolezza avrebbe potuto accorgersi che simili importi non potevano essere ricondotti in capo ad un soggetto senza alcuna organizzazione».

Il motivo, con le precisazioni appresso, è fondato. Il contribuente, come ricordato in narrativa, svolge la professione di amministratore di immobili per conto terzi. Il contribuente è quindi un lavoratore autonomo nei confronti del quale la presunzione legale sulla quale era fondato l'avviso di accertamento da cui era originata l'irrogazione delle sanzioni *sub iudice* deve ritenersi inesistente, essendo stata dichiarata illegittima da Corte cost. n. [228](#) del 2014 per cui: «Deve essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'[art. 32](#), comma 1, numero 2), secondo periodo, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), come modificato dall'[art. 1](#), comma 402, lettera a), numero 1), della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2005), limitatamente alle parole "o compensi". La presunzione è lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito». La rammentata declaratoria di illegittimità costituzionale è intervenuta, come si evince dalla massima appena riportata, con riferimento all'[art. 32](#), comma 1, n. 2, DPR n. 600 cit. nella versione modificata oggi vigente, ma deve essere osservato che ciò che stato cancellato è proprio la presunzione sulla quale era fondato l'avviso di accertamento e cioè quella per cui i prelievi ingiustificati dei lavoratori autonomi erano presunti generatori di reddito non dichiarato. 4. Rimangono pertanto assorbiti gli altri motivi del ricorso principale, oltreché il primo motivo del ricorso incidentale, quest'ultimo peraltro rivolto a censurare una semplice argomentazione senza conseguenze decisorie.

5. Con il secondo motivo del ricorso incidentale l'Ufficio censurava la sentenza denunciando in rubrica «Violazione e falsa applicazione degli [artt. 32](#) DPR 600/1973, nonché 51, comma 2, n. 2 DPR 633/1972, dell'[art. 75](#) DPR 917/1986 e dell'[art. 2607](#) c.c., in relazione all'[art. 360](#), comma 1, n. 3, c.p.c. ». Invero, secondo l'Ufficio, in mancanza di alcuna allegazione o prova offerte dal contribuente, la CTR aveva errato «per di più nel solo dispositivo della sentenza, a determinare in via forfetaria i costi asseritamente detraibili dal reddito accertato». Il quesito sottoposto era: «Se - con riferimento ad un accertamento di maggior reddito effettuato dall'Ufficio, ai sensi dell'[art. 32](#) DPR 600/1973, imputando a ricavi sia versamenti che i prelevamenti - violi gli [artt. 32](#) DPR 600/1973 e [art. 75](#) DPR 917/1986, [art. 51](#) comma 2 n. 2 DPR 633/1972, nonché l'[art. 2697](#) c.c., la statuizione della CTR che ritiene "poco plausibile l'operato dell'Ufficio che si limita ... a considerare ricavi tanto i versamenti quanto i prelevamenti, senza però poi, in fase di ricalcolo del reddito e delle imposte, stimare l'ammontare dei costi necessariamente sostenuti dall'impresa per l'attività produttiva", mentre le norme anzidette (correttamente interpretate nel senso che sia i prelevamenti che i versamenti operati sui conti correnti bancari vanno imputati a ricavi conseguiti dal contribuente nella propria attività, senza che si debba procedere alla deduzione presuntiva di oneri e costi deducibili) avrebbero imposto nel caso in esame - in cui la stessa CTR aveva riconosciuto l'inottemperanza del contribuente a fornire la prova liberatoria della presunzione di cui all'[art. 32](#) DPR 600/73 e dell'[art. 51](#) DPR 633/1972 e non aveva comunque fornito alcuna prova dei costi asseritamente sostenuti - di considerare quali ricavi sia i versamenti che i prelevamenti, escludendo la possibilità di riconoscere, ancorché in via forfetaria, costi non provati». Il motivo è infondato. In effetti la CTR non ha disatteso il principio per cui, anche in relazione ad accertamenti fondati sulla presunzione di cui all'[art. 32](#), comma 1, n. 2, DPR n. 600 cit., l'onere di dimostrare l'esistenza di costi deducibili è dalla legge posto a carico del contribuente (Cass. sez. trib. n. 16896 del 2014).

Semplicemente la CTR, sulla scorta degli atti di causa, ha ritenuto che la misura dei costi potesse essere accertata in quella del 75% dei ricavi recuperati a tassazione.

6. Con il terzo motivo del ricorso incidentale l'Ufficio censurava la sentenza denunciando in rubrica «Motivazione omessa e insufficiente su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'[art. 360](#), comma 1, n. 5 c.p.c. », lamentando a riguardo che la CTR aveva dato nessuna o insufficiente spiegazione dell'accertamento della misura dei costi in quella del 75% dei ricavi. La sintesi del fatto decisivo e controverso era: «In relazione a un fatto controverso e decisivo per il giudizio, costituito dalla ricostruzione dei redditi del contribuente ai sensi dell'[art. 32](#) DPR 600/73, la sentenza è affetta da omessa o quantomeno insufficiente motivazione, in quanto solo nel dispositivo, in modo del tutto apodittico e senza alcuna motivazione, si limita ad affermare un abbattimento del reddito pari ai costi quantificati forfetariamente nella misura del 75%, laddove nella motivazione della sentenza nessuna argomentazione è stata fornita in ordine all'*iter* logico seguito dalla CTR per pervenire al predetto risultato, da ritenere comunque in contrasto con la linea difensiva assunta dal contribuente nel corso dell'intero giudizio (e ribadita ora le ricorso principale) secondo cui detti movimenti bancari avrebbero natura "personale", ciò escludendo la rilevanza dei costi deducibili».

Il motivo è fondato perché, come evidenziato in narrativa del presente, la CTR ha *sic et simpliciter* stabilito i costi detraibili in dispositivo e quindi senza spiegare su quali prove documentali o presuntive era fondato il suo accertamento.

III. Sul ricorso relativo alla contestazione delle sanzioni.

1. Con il primo motivo del ricorso principale il contribuente censurava la sentenza denunciando in rubrica «Violazione falsa applicazione dell'[art. 17](#) DLgs. 18.12.1997 n. 472 ([art. 360](#), comma 1, n. 3 c.p.c.)», a riguardo lamentando che erroneamente l'Ufficio aveva ritenuto di non contestare le sanzioni con l'avviso di accertamento dalle quali discendevano. Il quesito sottoposto era: «Se sussiste violazione dell'[art. 17](#) DLgs. 18.12.1977 n. 472, come nel caso di specie, quando l'irrogazione delle sanzioni avviene con separato atto diverso dall'atto di accertamento, pur essendo dette sanzioni, la diretta e naturale conseguenza del contenuto dell'avviso di accertamento, potendo l'arbitraria scelta dell'Ufficio, senza valide ragioni giuridiche, comportare una penalizzazione ed una discriminazione del contribuente che senza alcun fondamento viene costretto a una duplice impugnazione sulla base dei medesimi motivi contenuti nell'atto di accertamento, tutto ciò senza una logica e razionale esigenza impositiva. Volendo affermare il principio in base al quale in conformità e applicazione dell'[art. 17](#) DLgs. 472/97 le sanzioni possono essere irrogate separatamente solo qualora le stesse non siano diretta conseguenza dell'atto di accertamento o la cui applicazione sia estranea alle motivazioni dell'avviso di accertamento». Il motivo è inammissibile giacché lo stesso non contiene alcuna critica all'impugnata sentenza (Cass. sez. III n. 21659 del 2005).

2. Con il secondo motivo del ricorso principale il contribuente censurava la sentenza denunciando in rubrica «Violazione dell'[art. 112](#) c.p.c. Omesso esame e pronuncia sulla richiesta riunione ex [art. 29](#) DLgs. 546/92 e [art. 274](#) c.p.c. ([art. 360](#), comma 1, n. 4 c.p.c.)». Il quesito sottoposto era: «Se sussiste o meno nella specie la violazione del principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato di cui all'[art. 112](#) c.p.c., atteso che i giudici di secondo grado hanno omesso di pronunciarsi su una questione sottoposta al loro esame, avendo omesso la riunione della trattazione dei due procedimenti connessi oggettivamente e soggettivamente ex [art. 29](#) DLgs. 31.12.1992 n. 546 e [art. 274](#) c.p.c. e, comunque, senza assumere alcuna decisione di merito (omessa pronuncia)

con aggravio ingiustificato di costi a carico del contribuente per poter contestare e quindi esercitare il proprio diritto di difesa garantito costituzionalmente, in violazione del principio di economia del processo».

Il motivo è infondato perché, come noto, «Il provvedimento di riunione di cause, che si adegua al principio dell'economia dei giudizi, costituisce espressione del potere ordinatorio del giudice che lo esercita in modo non censurabile, e, pertanto, non è suscettibile di impugnazione dinanzi ad altri uffici giudiziari; conseguentemente, l'omessa riunione di procedimenti relativi alla stessa causa, che non risulta tra l'altro sanzionata da nullità, non può assolutamente essere configurata come uno dei capi della domanda sul quale manchi la decisione e per il quale può quindi configurarsi il vizio di omessa pronuncia ai sensi dell'[art. 112](#) c.p.c. (Cass. sez. III n. 19693 del 2008). 3. Con il terzo motivo del ricorso principale il contribuente censurava la sentenza denunciando in rubrica «Violazione e falsa applicazione dell'[art. 3](#) L. 241/90, [art. 7](#) L. 212/2000 e [art. 42](#) DPR 600/73 ([art. 360](#), comma 1, n. 3 c.p.c.)».

Il motivo all'esame, in tutto identico al secondo motivo del ricorso principale trattato sub I avente ad oggetto il «prodromico» avviso di accertamento dei redditi non dichiarati, è allo stesso modo inammissibile per difetto di autosufficienza.

4. Con il quarto motivo del ricorso principale il contribuente censurava la sentenza denunciando in rubrica «Violazione e falsa applicazione dell'[art. 32](#), comma 1, n. 2) DPR 29.9.1973 n. 600; [art. 51](#) n. 2) DPR 633/72; e [art. 2697](#) c.c. ([art. 360](#) comma 1 n. 3 c.p.c.)», lamentando a riguardo che la CTR avrebbe dovuto «disapplicare» l'[art. 32](#), comma 1, n. 2), DPR n. 600 *cit.* nel testo applicabile *ratione temporis* e questo perché i «militari» mai avevano «prodotto una qualche presunzione che potesse ricondurre uno solo dei prelievi o versamenti all'attività di amministratori di beni immobili e/o d'impresa».

Il motivo, assolutamente identico al terzo motivo del ricorso principale trattato sub I avente ad oggetto il «prodromico» avviso di accertamento dei redditi non dichiarati, è fondato negli stessi limiti e per le stesse ragioni.

5. Rimangono pertanto assorbiti gli altri motivi del ricorso principale, oltreché il primo motivo del ricorso incidentale, quest'ultimo peraltro rivolto a censurare una semplice argomentazione senza conseguenze decisorie.

6. Il secondo motivo del ricorso incidentale dell'Ufficio, di contenuto assolutamente uguale al secondo motivo del ricorso incidentale trattato sub I, è per le stesse ragioni infondato.

7. Il terzo motivo del ricorso incidentale dell'Ufficio, anche questo in tutto coincidente con il terzo motivo del ricorso incidentale, è del pari fondato.

IV. Alla cassazione delle sentenze deve pertanto seguire il giudizio di rinvio per l'accertamento degli ulteriori fatti.

P.Q.M.

La Corte respinge il primo e il secondo motivo del ricorso principale relativo all'avviso di accertamento; accoglie, invece, il terzo; dichiara assorbiti gli altri motivi del ricorso principale e il primo motivo del ricorso incidentale; respinge il secondo motivo del ricorso incidentale, accoglie invece il terzo; cassa l'impugnata sentenza; respinge il primo, il secondo e il terzo motivo del ricorso principale relativo all'atto di contestazione delle sanzioni; accoglie, invece, il quarto; dichiara assorbiti gli altri motivi del ricorso principale e il primo motivo del ricorso incidentale; respinge il secondo motivo del ricorso incidentale, accoglie invece il terzo; cassa l'impugnata sentenza; rinvia ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale delle Marche che nel decidere le controversie dovrà uniformarsi ai superiori principi e regolare le spese di ogni fase e grado.