Ordinanza del 17/03/2021 n. 7538 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RILEVATO

Che:

- con sentenza n. 171/10/2013, depositata in data 19 novembre 2013, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Puglia accoglieva parzialmente l'appello proposto da (XXXXX) nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 136/01/2012 della Commissione Tributaria Provinciale di Bari che, previa riunione, aveva rigettato i ricorsi proposti dal contribuente avverso gli avvisi di accertamento n. (XXXXX) e n. (XXXXX) con i quali l'Ufficio, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, nn. 2 e 7, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51, comma 2, nn. 2 e 7, aveva contestato nei confronti di quest'ultimo, esercente attivita' professionale di commercialista, per gli anni 2006-2007, un maggiore reddito imponibile, ai fini Irpef, add. reg., add. com., Irap e Iva, in relazione a movimentazioni (operazioni di prelevamento e di versamento) sul proprio conto corrente bancario ritenute dall'Amministrazione non giustificate;

- in punto di diritto, la CTR - rideterminando, in parziale accoglimento dell'atto di appello, ai fini Irpef e Irap il maggiore reddito imponibile, per l'anno 2006, in Euro 187.469,00 e per l'anno 2007 in Euro 67.323,00 per quanto di interesse, ha affermato che: 1) era irrilevante la mancata allegazione all'avviso di accertamento dell'autorizzazione all'effettuazione dell'indagine finanziaria, trattandosi di un sub procedimento interno all'Amministrazione, avente natura di provvedimento discrezionale, in quanto tale di per se' non incidente sulla validita' dell'accertamento bancario; 2) circa i prelevamenti effettuati nel 2006 e imputati dall'Amministrazione a ricavi, il contribuente aveva fornito giustificazione dell'importo pari a Euro 35.670,00, in quanto corrisposto "in nero" effettivamente alla societa' EDILCAF s.r.l. dalla quale aveva acquistato un appartamento; 3) per quanto atteneva le operazioni extra-conto relative al 2006, il contribuente aveva fornito la giustificazione solo per due assegni (uno di conto corrente di Euro 3.000,00 e l'altro circolare di Euro 5.000,00) rilasciati dall'avv.to (XXXXX), fratello del contribuente, i cui importi erano stati addebitati effettivamente sul conto corrente intestato all'avv.to (XXXXX); 4) quanto ai prelevamenti effettuati nel 2007, risultava fornita dal contribuente la prova della effettivita' della corresponsione ai beneficiari indicati per gli assegni di Euro 2.250,00, Euro 3.000,00 e Euro 2.700,00;

- avverso la sentenza della CTR, il contribuente propone ricorso per cassazione affidato a due motivi, cui resiste, con controricorso, l'Agenzia delle Entrate;

- il ricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'articolo 380 bis.1 c.p.c.;

- il ricorso e' stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'articolo 375, comma 2, e dell'articolo 380-bis.1 c.p.c., introdotti dal Decreto Legge 31 agosto 2016, n. 168, articolo 1-bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 25 ottobre 2016, n. 197.

CONSIDERATO

Che:

- con il primo motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 112 c.p.c., nonche', in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 7, della L. n. 241 del 1990, articolo 3, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42 e articolo 32, comma 2, n. 7, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51, comma 2, n. 7, per avere la CTR nell'affermare l'irrilevanza della mancata allegazione all'avviso di accertamento dell'autorizzazione all'effettuazione dell'indagine finanziaria: 1) omesso di pronunciarsi sul motivo di appello con il quale il contribuente aveva dedotto la mancata applicazione del "principio di non contestazione" da parte del giudice di prime cure non avendo l'Ufficio controdedotto alcunche' sulla eccepita illegittimita' dell'avviso di accertamento per mancata allegazione del provvedimento di autorizzazione alle indagini bancarie; 2) omesso di pronunciarsi sulla eccezione di inammissibilita' - per irricevibilita' istruttoria- della copia dell'autorizzazione prodotta in giudizio brevi manu solo per la prima volta in udienza dal funzionario dell'Ufficio; 3) violato lo Statuto, articolo 7, comma 1, ai sensi del quale "se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama";

- il primo motivo - che involge tre sub censure - e' in parte inammissibile in parte infondato;

- quanto alla sub censura con la quale il ricorrente denuncia l'omessa pronuncia della CTR sulla doglianza con la quale il contribuente aveva dedotto la mancata applicazione del "principio di non contestazione" da parte del giudice di prime cure, per condivisibile giurisprudenza di questa Corte "Il vizio di omessa pronuncia ricorre ove manchi qualsivoglia statuizione su un capo della domanda o su una eccezione di parte, cosi' dando luogo alla inesistenza di una decisione sul punto della controversia, per la mancanza di un provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto, non potendo dipendere dall'omesso esame di un elemento di prova". (Cass. Sez. 1, Sentenza n. 7472 del 23/03/2017 - nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata, non concretando il vizio di omessa pronuncia il mancato rilievo della non contestazione di taluni fatti da parte della corte d'appello);

- la censura di omessa pronuncia della CTR sulla eccezione sollevata dal contribuente di "irricevibilita' istruttoria" della copia del provvedimento autorizzatorio prodotto per la prima volta in udienza dal funzionario dell'Ufficio, si espone all'inammissibilita' per carenza di decisivita' in quanto, a fronte del motivo di appello concernente l'assunto difetto di motivazione o illegittimita' dell'avviso per mancata allegazione del provvedimento autorizzatorio, il ricorrente

non ha precisato in che termini la "irricevibilita' istruttoria" del detto provvedimento non allegato avrebbe dovuto considerarsi altrettanto decisiva;

- la sub censura con la quale il ricorrente denuncia la violazione dello Statuto, articolo 7, comma 1, per mancata allegazione all'atto impositivo del provvedimento autorizzatorio, e' infondata; va ribadito al riguardo l'orientamento di questa Corte secondo cui "In tema di accertamento dell'Iva, l'autorizzazione prescritta dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51, comma 2, n. 7 (nel testo applicabile "ratione temporis"), ai fini dell'espletamento delle indagini bancarie, esplica una funzione organizzativa, incidente nei rapporti tra uffici, e non richiede alcuna motivazione, sicche' la sua mancata allegazione ed esibizione all'interessato non comporta l'illegittimita' dell'avviso di accertamento fondato sulle risultanze delle movimentazioni bancarie acquisite, che puo' derivare solo dalla sua materiale assenza e sempre che ne sia derivato un concreto pregiudizio per il contribuente" (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 3628 del 10/02/2017).; peraltro, questa Corte ha precisato "In tema di accertamento, la mancanza di autorizzazione alle indagini bancarie rende le stesse illegittime ove si sia tradotta in un concreto pregiudizio per il contribuente, in conformita' alla concezione sostanzialistica dell'interesse del privato alla legittimita' del provvedimento amministrativo, espressa, in via generale, dalla L. n. 241 del 1990, articolo 21 octies," (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 9480 del 18/04/2018);

- la CTR si e' uniformata ai suddetti principi nel ritenere infondato il motivo di appello con il quale era stata dedotta la violazione dello Statuto, articolo 7, e della L. n. 241 del 1990, articolo 3, in relazione al difetto di carenza di motivazione nonche' all'illegittimita' dell'avviso di accertamento per mera mancata allegazione del provvedimento autorizzatorio alle indagini bancarie;

- con il secondo motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 2, n. 7, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1973, articolo 51, comma 2, n. 7, per avere la CTR erroneamente ritenuto ingiustificati e, dunque, ascrivibili a ricavi, i prelevamenti, per l'anno di imposta 2006, per l'importo di Euro 175.000,00 (ad eccezione della somma di Euro 35.670,00 riconosciuta giustificata) ancorche' per tutte le dette operazioni il contribuente avesse fornito l'indicazione precisa del beneficiario ex articolo 32, comma 1, n. 2 cit., avendo versato l'intera somma di Euro 175.000,00 in contanti alla societa' venditrice (XXXXX) s.r.l., prima e dopo la stipula dell'atto di compravendita;

- il motivo e' fondato ma per una ragione pregiudiziale diversa da quella prospettata dal ricorrente. Invero, sulla questione posta nel motivo in esame e' intervenuta la nota pronuncia della Corte Cost. n. 228 del 24 settembre 2014, che ha dichiarato l'illegittimita' costituzionale del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, "limitatamente alle parole "o compensi"", ritenendo che la presunzione posta dalla citata norma con riferimento ai compensi percepiti dal lavoratore autonomo o dal professionista intellettuale fosse "lesiva del principio di ragionevolezza nonche' della capacita' 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 attivita' professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito". E', quindi, definitivamente venuta meno la presunzione, che la citata disposizione poneva, di imputazione dei prelevamenti

operati sui conti correnti bancari ai ricavi conseguiti nella propria attivita' dal lavoratore autonomo o dal professionista intellettuale spostandosi, quindi, sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che i prelevamenti ingiustificati dal conto corrente bancario e non annotati nelle scritture contabili, siano stati utilizzati dal libero professionista per acquisti inerenti alla produzione del reddito, conseguendone dei ricavi; diversamente come ribadito da ultimo da Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 22931 del 26/09/2018; n. 32427 del 2019 (v. anche Cass. n. 16440 del 2016, n. 19806 e n. 19807 del 2017), "In tema di accertamento, resta invariata la presunzione legale posta dal del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, con riferimento ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, sicche' questi e' onerato di provare in modo analitico l'estraneita' di tali movimenti ai fatti imponibili, essendo venuta meno, all'esito della sentenza della Corte Cost. n. 228 del 2014, l'equiparazione logica tra attivita' imprenditoriale e professionale limitatamente ai prelevamenti sui conti correnti";

- la sentenza impugnata va, pertanto, cassata laddove il giudice di appello, in relazione ai contestati prelevamenti per l'anno 2006 ha posto a carico del contribuente un onere probatorio (cioe' quello di giustificare il prelevamento) che non gli spettava e la causa va, quindi, rimessa al giudice di merito che dovra' verificare se, invece, risulti in qualche modo provato dall'Amministrazione finanziaria che l'importo prelevato dal professionista dal conto corrente in questione fosse destinato ad un investimento nell'ambito della propria attivita' professionale produttivo di reddito;

- conclusivamente, quindi, va accolto il secondo motivo di ricorso, dichiarato infondato il primo; con cassazione della sentenza impugnata - in relazione al motivo accolto - e rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimita', alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, in diversa composizione.

P.Q.M.

la Corte accoglie il secondo motivo di ricorso; dichiara infondato il primo motivo; cassa la sentenza impugnata - in relazione al motivo accolto - e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimita', alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, in diversa composizione;

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza