Sentenza del 30/07/2019 n. 20470 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate notificava a B.D., esercente la professione di avvocato, un avviso di accertamento per l'anno di imposta 2003 con il quale, a seguito di indagini bancarie, determinava un maggior reddito ai fini Irpef ed Irap di Euro 26.255 ed un maggiore imponibile ai fini Iva di Euro 16.750, accertando le conseguenti maggiori imposte ed irrogando le sanzioni previste.

Il contribuente proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Roma che lo accoglieva con sentenza n. 495 del 2019, ritenendo la nullità dell'avviso per mancata allegazione della autorizzazione a procedere all'accertamento bancario.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello alla Commissione tributaria regionale del Lazio che lo accoglieva con sentenza n. 71 del 17.5.2012, confermando l'avviso di accertamento impugnato. Il giudice di appello rigettava le eccezioni preliminari relative a: nullità dell'atto impositivo per mancanza di delega del funzionario che aveva sottoscritto l'atto; nullità della autorizzazione all'accertamento bancario per asserita alterazione della data di protocollo dell'atto stesso, nullità dell'avviso di accertamento per mancata allegazione dei verbali relativi al contraddittorio che aveva preceduto la notifica dell'atto impositivo. Nel merito riteneva che il contribuente non avesse vinto la presunzione di maggior reddito desumibile dalle movimentazioni del conto corrente bancario.

Contro la sentenza di appello B.D. propone cinque motivi di ricorso per cassazione.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo deduce: "In ordine alla normativa di cui all'art. 111 Cost., all'art. 83 c.p.c. ed al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 11, art. 18, commi 3 e 4, artt. 53 e 61, violazione e falsa applicazione di norme di diritto ex art. 360 c.p.c., n. 3", nella parte in cui la Commissione tributaria regionale ha rigettato l'eccezione di inammissibilità dell'atto di appello perchè sottoscritto da un funzionario non appositamente delegato anzichè dal Direttore della Agenzia delle Entrate.

Il motivo è infondato. Questa Corte ha più volte affermato che, in tema di contenzioso tributario, il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 10 e art. 11, comma 2, riconoscono la qualità di parte

processuale e conferiscono la capacità di stare in giudizio all'ufficio locale dell'agenzia delle entrate nei cui confronti è proposto il ricorso, organicamente rappresentato dal direttore o da altra persona preposta al reparto competente, da intendersi con ciò stesso delegata in via generale, sicchè è validamente apposta la sottoscrizione dell'appello dell'ufficio finanziario da parte del preposto al reparto competente senza la necessità di una una corrispondente specifica delega, salvo che non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio appellante o, comunque, l'usurpazione del potere d'impugnare la sentenza. (Sez. 5, Sentenza n. 6691 del 21/03/2014; Sez, 5 n. 15470 del 2016).

2. Con il secondo motivo deduce: "In ordine alla normativa contenuta negli artt. 2712, 2716 e 2719 c.c., violazione e falsa applicazione di norme di diritto ex art. 360 c.p.c., n. 3", nella parte in cui la Commissione tributaria regionale ha ritenuto valido il documento prodotto in appello relativo all'autorizzazione ad effettuare gli accertamenti bancari nonostante si trattasse di un documenti in fotocopia contenente la correzione a penna della data di protocollo della autorizzazione (anno 2006 corretto in 2007).

Il motivo è infondato.

2.1. Occorre premettere che non sussiste alcuna norma che sancisca uno specifico obbligo di allegazione all'avviso di accertamento della autorizzazione allo svolgimento degli accertamenti bancari prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, n. 7. La norma generale di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, comma 2, prevede l'obbligo di allegazione dell'atto richiamato alla condizione che si tratti di atto "non conosciuto nè ricevuto dal contribuente". Nel caso in esame il contribuente aveva avuto conoscenza della concessa autorizzazione alla effettuazione di indagini bancarie nei suoi confronti, posto che, prima della emissione dell'avviso di accertamento, l'Ufficio, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, n. 2, aveva trasmesso all'interessato un invito al contraddittorio sui dati bancari acquisiti, contraddittorio pacificamente avvenuto in tre successive occasioni. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, l'autorizzazione gerarchica prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, n. 7), per lo svolgimento di accertamenti bancari ad opera degli Uffici tributari costituisce un mero atto interno di tipo organizzativo che non deve essere motivato, nè esibito necessariamente al contribuente, e la cui ipotetica mancanza non costituisce causa di inutilizzabilità delle risultanze dell'accertamento bancario in assenza di previsioni specifiche, salvo che ne sia derivato un concreto pregiudizio al contribuente ovvero venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale dello stesso, (inviolabilità della libertà personale o del domicilio); infatti detta autorizzazione attiene solo ai rapporti interni ed in materia tributaria non vige il principio, invece sancito dal c.p.p., dell'inutilizzabilità della prova irritualmente acquisita. (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 13353 del 28/05/2018; Sez. 5 Ordinanza 10675 del 2010).

2.2. Dalle controdeduzione svolte nel giudizio di appello, riprodotte nel ricorso per cassazione, risulta che il contribuente non ha censurato la produzione della autorizzazione in fotocopia ma la correzione della data di protocollo che risultava apposta a penna. Sul punto la C.T.R. ha esposto le ragioni per cui ha ritenuto che la presenza di una correzione manoscritta non fosse sintomatica della non genuinità del documento, e la motivazione, priva di vizi logici, è

incensurabile in questa sede. Nè risulta che il contribuente abbia contestato la veridicità del documento-atto pubblico con la proposizione di querela di falso.

3.Con il terzo motivo deduce: "In ordine alla normativa contenuta nell'art. 24 Cost., violazione e falsa applicazione di norme di diritto ex art. 360 c.p.c., n. 3", nella parte in cui la C.T.R. ha ritenuto la validità dell'avviso di accertamento privo della allegazione della autorizzazione a procedere, in violazione del diritto di difesa.

Il motivo è infondato per le ragioni indicate nell'esame del secondo motivo.

4. Con il quarto motivo deduce: "In ordine alla normativa contenuta nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2 e nella L. n. 212 del 2000, art. 7, violazione e falsa applicazione di norme di diritto ex art. 360 c.p.c., n. 3", nella parte in cui la C.T.R. ha rigettato l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per mancata allegazione dei tre verbali di contraddittorio preventivo intervenuto tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate.

Il motivo è infondato. L'obbligo di allegazione degli atti richiamati nell'avviso di accertamento, previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, comma 2, non è incondizionato ma limitato agli atti "non conosciuti nè ricevuti dal contribuente", e sempre che l'avviso di accertamento già non riproduca il contenuto essenziale dell'atto richiamato, nel qual caso l'allegazione non è necessaria. Nella fattispecie in esame è pacifico che i verbali di contraddittorio erano ben conosciuti dal ricorrente perchè da esso sottoscritti, come correttamente rilevato nella sentenza impugnata.

5.Con il quinto motivo deduce: "Omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio ex art. 360 c.p.c., n. 5", in quanto la C.T.R. si è pronunciata solo parzialmente sulla rilevanza della documentazione fiscale (tra cui le dichiarazioni di terzi) prodotte dal contribuente a giustificazione delle movimentazioni in entrata ed uscita risultanti dalla documentazione bancaria acquisita dall'Ufficio.

La censura è fondata. Nei motivi contenuti nel ricorso introduttivo e reiterati con l'atto di appello (entrambi trascritti nel ricorso per cassazione) il contribuente deduceva che, oltre alle dichiarazioni di terzi, aveva prodotto anche documentazione varia (fatture e ricevute) a giustificazione delle movimentazioni bancarie (versamenti e prelevamenti) risultanti dal conto corrente. Con riguardo alla rilevanza di tale documentazione il giudice di appello non ha svolto alcuna motivazione, limitandosi alla sola valutazione delle dichiarazioni di terzi. Poichè la questione relativa alla rilevanza probatoria delle movimentazioni del conto corrente bancario, ivi compresi i prelevamenti, è ancora sub iudice, il giudice del rinvio dovrà fare applicazione dello ius superveniens costituito dalla sentenza della Corte Cost. n. 228 del 2014, che, in riferimento ai soli lavoratori autonomi e professionisti, ha soppresso la presunzione legale contenuta nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, in base alla quale anche i prelievi, oltre ai versamenti, sono imputati al titolare del conto quali compensi dell'attività svolta (salvo prova contraria a suo carico). Sul punto questo Collegio aderisce all'orientamento interpretativo (da ultimo Sez. 5 n. 19806 del 2017; nn. 5152 e 5153 del 2017) secondo cui il contenuto precettivo della citata pronuncia della Corte costituzionale deve essere individuato mediante lettura integrata del dispositivo con la motivazione; applicando tale regola interpretativa risulta chiaramente che, ancorchè nel

dispositivo la dichiarazione di illegittimità costituzionale sia stata riferita alle parole "o compensi", il Giudice delle leggi ha inteso censurare la equiparazione dei compensi da lavoro autonomo ai ricavi da attività di impresa nella sola parte relativa alla presunzione derivante dai prelevamenti ingiustificati, rimanendo invariata la presunzione di maggiori compensi derivante dai versamenti ingiustificati risultanti dal conto corrente del professionista. A conferma della correttezza di tale interpretazione, il D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, art. 7 quater, comma 1, lett. a), convertito nella L. 1 dicembre 2016, n. 225, vigente dal 24 ottobre 2016, ha disposto la soppressione delle parole " o compensi" che figurava nel cit. art. 32, soppressione evidentemente inutile se la cancellazione del termine "o compensi" fosse già avvenuta ad opera della sentenza della Corte costituzionale.

In accoglimento del quinto motivo, rigettati i restanti, la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione, la quale si confermerà al principio di diritto sopra indicato. Alla stessa è demandata la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il quinto motivo di ricorso, rigetta i restanti; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche sulle spese, alla Commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 30 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 luglio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza