Sentenza del 30/11/2021 n. 37368 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1.La Commissione tributaria regionale del Lazio rigettava l'appello proposto da S.S. e da S.A. avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Viterbo (n. 113/2/2012), che aveva rigettato i ricorsi presentati dai contribuenti contro gli avvisi di accertamento emessi nei loro confronti per gli anni 2005 e 2007, ai fini Irpef, a seguito di indagini della Guardia di Finanza nei confronti della società Ecoedil s.r.l. anche sui conti correnti bancari intestati ai contribuenti, quali soci ed amministratori della società, da cui erano emerse movimentazioni in contrasto con i redditi dichiarati. In particolare, il giudice d'appello, dopo aver respinto l'eccezione preliminare di irregolarità della notifica degli avvisi di accertamento, evidenziava che i contribuenti avevano conseguito negli anni in esame soltanto redditi da lavoro subordinato o assimilabile, sicchè l'Ufficio aveva legittimamente tenuto conto dell'evidente scostamento tra versamenti effettuati e redditi dichiarati, mentre le giustificazioni addotte dai contribuenti erano generiche, sia con riferimento alla vendita del bestiame in Paraguay, sia con riferimento alla vendita dei terreni e di una villa, sempre in Paraguay, per il prezzo di Euro 31.000,00, di molto inferiore a quello indicato in dollari americani 600.000,00. Non era stata, poi, fornita prova sulle modalità con cui il denaro, frutto delle vendite, era entrato in Italia; neppure vi erano precisi riscontri in ordine agli investimenti asseritamente effettuati in precedenza, poi oggetto di nuovi investimenti.

2. Avverso tale sentenza propongono ricorso per cassazione i contribuenti.

3. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1.Con il primo motivo di impugnazione i ricorrenti deducono la "violazione e falsa applicazione del disposto dell'art. 149 c.p.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60 e della L. n. 890 del 1982. Insufficiente motivazione su di un fatto controverso e decisivo per il giudizio". In particolare, i ricorrenti deducono che nell'atto di appello avevano eccepito l'inesistenza della notifica dell'avviso di accertamento, effettuata a mezzo posta, per incompletezza della relata, nella quale non comparivano nè la data di notificazione, nè il nome ed il cognome del soggetto notificante ovvero, in alternativa, le generalità del soggetto che aveva materialmente ricevuto la notifica. Il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26 infatti, rinvia alle norme in tema di notificazione dell'accertamento (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60), il quale rinvia alle norme previste dal codice di civile ed alla L. n. 890 del 1982. Nè sarebbe possibile applicare la sanatoria di cui all'art. 156 c.p.c., poichè tale norma avrebbe esclusiva valenza endoprocessuale, mentre l'avviso di accertamento è atto amministrativo e, come tale, non sanabile.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. Invero, è pacifico, come ammesso dagli stessi ricorrenti, che gli avvisi di accertamento sono stati notificati "a mezzo posta", ai sensi della L. n. 890 del 1982, art. 14.

La L. n. 890 del 1982, art. 14 prevede, nella versione all'epoca vigente, che "la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve avvenire con l'impiego di plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari, nonchè ove ciò risulti impossibile, a cura degli ufficiali giudiziari, dei messi comunali ovvero dei messi speciali autorizzati dall'amministrazione finanziaria, secondo le modalità previste dalla presente legge. Sono fatti salvi i disposti di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 26, 45 e ss. e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60 nonchè le altre modalità di notifica previste dalle norme relative alle singole leggi d'imposta".

Trattasi, dunque, di notifica "diretta" da parte degli uffici finanziari.

1.3. Per questa Corte, in caso di notificazione a mezzo posta dell'atto impositivo eseguita direttamente dall'Ufficio finanziario ai sensi della L. n. 890 del 1982, art. 14 si applicano le norme concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, e non quelle di cui alla suddetta legge concernenti esclusivamente la notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 149 c.p.c., sicchè non va redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico, e l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, senza necessità dell'invio della raccomandata al destinatario, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., la quale opera per effetto dell'arrivo della dichiarazione nel luogo di destinazione ed è superabile solo se il destinatario provi di essersi trovato, senza sua colpa, nell'impossibilità di prenderne cognizione (Cass., sez. 5, 14 novembre 2019, n. 29642).

1.4. Trova, poi, applicazione l'istituto della sanatoria di cui all'art. 156 c.p.c., comma 3. Infatti, costituisce principio consolidato di legittimità quello per cui, in tema di atti d'imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia, sicchè la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio (Cass., sez. 5, 24 agosto 2018, n. 21071); sicchè la nullità della notificazione è sanata, a norma dell'art. 156 c.p.c., comma 3, per effetto del raggiungimento dello scopo, desumibile anche dalla tempestiva impugnazione (Cass., sez. 5, 21 settembre 2016, n. 18480; Cass., sez. 6-5, 5 marzo 2019, n. 6417), che però deve avvenire prima della scadenza del termine di decadenza, previsto dalle singole leggi d'imposta, per l'esercizio del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria (Cass., sez. 5, 17 gennaio 2019, n. 1156). Si è, infatti, chiarito che l'invalida notifica dell'avviso di accertamento è sanata per raggiungimento dello scopo ove detto vizio non abbia pregiudicato il diritto di difesa del contribuente, situazione che si realizza nell'ipotesi in cui il medesimo, in sede di ricorso giurisdizionale contro l'atto, ne abbia diffusamente contestato il contenuto (Cass., sez. 5, 9 maggio 2018, n. 11043).

1.5. Inoltre, l'articolazione del motivo di ricorso in ordine alla motivazione della sentenza del giudice d'appello, fondato sulla "insufficiente motivazione" su di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, è inammissibile.

La sentenza del giudice d'appello è stata depositata il 14 novembre 2014, sicchè trova applicazione la censura sulla motivazione declinata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per come modellata dal D.L. n. 83 del 2012, in vigore per le sentenze depositate a decorrere dall'11 settembre 2012. L'unica possibilità di censura della motivazione del giudice d'appello consiste nell'omesso esame di un fatto decisivo e controverso tra le parti, ma non più la mera insufficienza della motivazione su tali fatti.

2. Con il secondo motivo di impugnazione i ricorrenti lamentano "l'omesso esame di un fatto decisivo ed oggetto di discussione tra le parti". Invero, l'Agenzia delle entrate non ha tenuto conto che il reddito imponibile è dato dalla differenza algebrica tra gli elementi attivi e gli elementi passivi di un soggetto in un determinato anno di imposta. Non può, dunque, sostenersi l'incongruenza delle movimentazioni bancarie del contribuente, solo perchè i versamenti non sarebbero congrui con l'imponibile dichiarato. Esaminando la differenza tra movimenti attivi e movimenti passivi del conto corrente bancario sottoposto a verifica si evidenzia che i risultati sono congruenti con quanto dichiarato fiscalmente dai contribuenti. Peraltro, i versamenti in contanti su tale conto corrente derivano da somme incassate dalla vendita di un terreno in Paraguay e del relativo bestiame, per un ricavo complessivo di circa 1.100.000,00, di proprietà del padre M., quindi somme non imponibili in Italia. La circostanza che i capi di bestiame siano stati venduti separatamente dall'azienda sarebbe del tutto verosimile. Inoltre, le somme sono state portate in Italia in piccole tranches, approfittando del fatto che il contribuente e i suoi familiari viaggiavano spesso tra l'Italia del Paraguay, e, in ogni caso, tale scelta non sarebbe sindacabile dall'Agenzia delle entrate. Si evidenzia ancora che i movimenti in entrata in data 3 gennaio 2005 e 11 gennaio 2005, rispettivamente di Euro 100.000,00 di Euro 200.000,00, sarebbero frutto di precedenti investimenti, relativi, quindi, ad annualità d'imposta non oggetto di verifica. Tali somme sono state investite in data 12 gennaio 2005 ed hanno generato i movimenti in entrata numeri 19,29,21 e 22 dell'anno 2006. Nuovamente reinvestiti in data 5 aprile 2006 avrebbero generato movimenti di cedole o dividendi di cui ai numeri 26 del 26 aprile 2006, 45 dell'11 settembre 2006, 11 dell'8 marzo 2007,19 del 2 maggio 2007. Non è stata, poi, valorizzata la sentenza di assoluzione in sede penale di S.A. da parte del tribunale di Viterbo, in data 25 ottobre 2012. Neppure è stato computato dal conteggio complessivo il giro conto segnalato al contribuente. La sentenza si è limitata a rigettare le doglianze ritenendole generiche. Inoltre, il contribuente ha anche chiarito che movimenti numeri 31 e 32 del 13 giugno 2007 sono la restituzione di un finanziamento soci da parte della Ecoedil.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. Anzitutto, si rileva che il vizio di motivazione non poteva essere articolato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (neppure citato nella rubrica del motivo), in presenza di una doppia decisione conforme di merito, ai sensi dell'art. 348-ter c.p.c., in quanto il processo di appello è stato introdotto con gravame depositato il 12 aprile 2013, quindi successivamente all'11 settembre 2012. Sia la sentenza di prime cure che la sentenza pronunciata nel giudizio di appello

hanno respinto nel merito i ricorsi dei contribuenti, sulla base della valutazione dei medesimi elementi istruttori.

2.3. Inoltre, la censura sulla motivazione tenta di reintrodurre surrettiziamente una nuova valutazione di merito, già congruamente effettuata dal giudice d'appello, con adeguata specificità, in relazione alle movimentazioni bancarie, sia pure considerate per gruppi omogenei (vendita bestiame; vendita villa; rimpatrio denaro; nuovi investimenti da precedenti investimenti in anni fuori dall'ambito dell'accertamento; restituzione finanziamento della Coedil) non consentita in sede di legittimità.

2.4. Il giudice d'appello, infatti, ha esaminato tutti gli elementi istruttori reiteratamente allegati anche in sede di legittimità dei contribuenti. Ha tenuto conto della circostanza che i contribuenti hanno dichiarato soltanto redditi da lavoro subordinato, sicchè vi era un evidente scostamento tra i versamenti effettuati ed i redditi dichiarati. Le giustificazioni addotte dei contribuenti, poi, erano generiche e prive di effettivi riscontri: la vendita del bestiame in Paraguay non era suffragata da elementi concreti, non essendo stato indicato neppure il numero dei capi di bestiame ceduti, nè il nome degli acquirenti, e non essendo credibile che i capi siano stati venduti singolarmente. Allo stesso modo, con riferimento alla vendita di terreni e di una villa, sempre in Paraguay, la Commissione regionale, pur dando atto dell'avvenuta produzione della documentazione, ha evidenziato l'enorme divergenza tra il prezzo di Euro 31.000,00 dichiarato nell'atto di compravendita, e quello indicato in dollari americani per 600.000,00; inoltre, non sono state fornite prove sulle modalità con cui il denaro frutto delle vendite all'estero sia entrato poi in Italia. In relazione agli "asseriti reinvestimenti" di "vecchi investimenti" non sono stati forniti precisi riscontri.

Inoltre, non è decisivo neppure il rilievo relativo alla mancata considerazione della sentenza di assoluzione in sede penale di S.A..

Invero, in materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorchè i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sè inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna; ne consegue che il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie, ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve procedere ad un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli elementi di prova acquisiti al giudizio (Cass., sez. 6-5, 24 novembre 2017, n. 28174). Si è ulteriormente precisato che la sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa con la formula "perchè il fatto non sussiste", non spiega automaticamente efficacia di giudicato nel processo tributario, ancorchè i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la

rilevanza nell'ambito specifico in cui detta decisione è destinata ad operare (Cass., sez. 5, 27 giugno 2019, n. 17258).

I ricorrenti, nel motivo di ricorso si sono limitati a dedurre l'intervenuta sentenza di assoluzione in sede penale, passata in giudicato, senza indicare gli specifici fatti che dovrebbero essere rivalutati dal giudice di merito, tali da inficiare la motivazione della sentenza del giudice d'appello.

3. Con il terzo motivo di impugnazione ricorrenti evidenziano la "dichiarazione di legittimità costituzionale del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2. Conseguenze". Gli avvisi di accertamento notificati ai contribuenti S.S. e A. si basano anche sul testo del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2, nel testo modificato dalla L. n. 311 del 2004, il quale concedeva all'Agenzia delle entrate il potere di porre a base degli avvisi di accertamento a carico dei professionisti "i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni", come risulta dal contenuto dei medesimi avvisi accertamento. La sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 2014 ha, invece, limitato l'uso di tale strumento di accertamento nei confronti dei soli imprenditori, che dalla propria attività ottengono ricavi, mentre ne ha dichiarato il contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. per quanto riguarda i lavoratori autonomi, che dalla propria attività conseguono compensi. La normativa è stata ritenuta priva del requisito della ragionevolezza, poichè è "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". Gli avvisi accertamento, in quanto fondati anche su di una norma dichiarata incostituzionale, sono illegittimi. Non dovrà, allora, tenersi conto delle movimentazioni bancarie.

3.1. Il motivo è fondato nei limiti di cui in motivazione.

3.2. Invero, dopo la sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 2014, al lavoratore autonomo, ed a maggior ragione nel caso in esame che attiene alla posizione di lavoratore dipendente o comunque di socio e amministratore, può essere applicata solo la presunzione di reddito imponibile dei "versamenti", ma non quella dei "prelevamenti".

La qualifica di lavoratori dipendenti è stata accertata con efficacia di giudicato dalla Commissione regionale, senza che, sul punto, l'Agenzia delle entrate abbia proposto appello incidentale ("nel merito deve essere rilevato che i contribuenti hanno conseguito negli anni in esame, soltanto redditi da lavoro subordinato o assimilabile"). Sulla questione si è, dunque, formato il giudicato interno.

Peraltro, la qualifica di amministratore non equivale a quella di imprenditore, potendo l'amministratore di società di capitali anche svolgere attività di lavoro subordinato, ove ne ricorrano i necessari presupposti. Invero, per questa Corte, il rapporto che lega l'amministratore alla società è di immedesimazione organica, non riconducibile al rapporto di lavoro subordinato, nè a quello di collaborazione coordinata e continuativa, dovendo essere, piuttosto, ascritto all'area del lavoro professionale autonomo ovvero qualificato come rapporto societario "tout court", sicchè le controversie tra amministratori e società, anche se specificamente attinenti al profilo "interno" dell'attività gestoria ed ai diritti che ne derivano agli amministratori (quale, nella

specie, quello al compenso), sono compromettibili in arbitri, ove tale possibilità sia prevista dagli statuti societari (Cass., sez. 1, 11 febbraio 2016, n. 2759; per l'ammissibilità di un rapporto di lavoro subordinato anche per l'amministratore di società di capitali vedi Cass., sez. 1, 6 novembre 2013, n. 24972, Cass., sez. 1" 30 settembre 2016, n. 19596; Cass., sez. 6-L, 9 maggio 2019, n. 12308).

Tra l'altro, proprio l'Agenzia nel controricorso ha ribadito la qualifica di redditi da lavoro dipendente imputati ai contribuenti (cfr. pagina 6 del controricorso "..l'accertamento de quo...è basato...su un complesso di elementi, quali le risultanze del precedente accertamento nei confronti della società di famiglia Ecoedil che avevano rilevato la potenzialità evasiva dei contribuenti, nella dichiarazione dei redditi di lavoro dipendente").

Per questa Corte, dunque, la presunzione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 secondo cui sia i prelevamenti sia i versamenti operati sui conti correnti bancari, non annotati contabilmente, vanno imputati ai ricavi conseguiti, nella propria attività, dal contribuente che non ne dimostri l'inclusione nella base imponibile oppure l'estraneità alla produzione del reddito, si riferisce ai soli imprenditori e non anche ai lavoratori autonomi o professionisti intellettuali, essendo venuta meno, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 2014, la modifica della citata disposizione, apportata dalla L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 402, sicchè non è più sostenibile l'equiparazione, ai fini della presunzione, tra attività d'impresa e professionale per gli anni anteriori (Cass., sez. 5, 11 novembre 2015, n. 23041).

3.3.Inoltre, costituisce principio consolidato, cui si aderisce, quello per cui l'utilizzazione dei dati acquisiti presso le aziende di credito quali prove presuntive di maggiori ricavi o operazioni imponibili, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2, non è subordinata alla prova che il contribuente eserciti attività d'impresa o di lavoro autonomo, atteso che, ove non sia contestata la legittimità dell'acquisizione dei dati risultanti dai conti correnti bancari, i medesimi possono essere utilizzati sia per dimostrare l'esistenza di un'eventuale attività occulta (impresa, arte o professione), sia per quantificare il reddito da essa ricavato, incombendo al contribuente l'onere di provare che i movimenti bancari che non trovano giustificazione sulla base delle sue dichiarazioni non sono fiscalmente rilevanti (Cass., sez. 5, 28 febbraio 2017, n. 5135; Cass., sez. 5, 23 aprile 2007, n. 9573; Cass., sez. 5, 13 ottobre 2011, n. 21132; Cass., sez. 5, 19 febbraio 2001, n. 2435).

3.4.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, dunque, ai soli titolari di reddito di 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 di 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 (Cass., sez. 5, 16 novembre 2018, n. 29572; Cass., sez. 5, 30 marzo 2018, n. 7951; Cass., sez. 5, 26 settembre 2018, n. 22931).

3.5.Deve, quindi, tenersi conto della pronuncia della Corte Costituzionale n. 228 del 2014 intervenuta al termine dello svolgimento del processo di appello. Invero, per questa Corte il mutamento normativo prodotto da una pronuncia d'illegittimità costituzionale, configurandosi come "ius superveniens", impone, anche nella fase di cassazione, la disapplicazione della norma dichiarata illegittima e l'applicazione della disciplina risultante dalla decisione anzidetta; con l'ulteriore conseguenza che, ove la nuova situazione di diritto obiettivo derivata dalla sentenza d'incostituzionalità (nella specie, n. 228 del 2014, in tema di presunzione legale del maggior reddito desumibile dalle risultanze dei conti bancari D.P.R. n. 228 del 2014, ex art. 32, comma 1, n. 2, riferite, quanto ai prelevamenti, ai soli titolari di reddito di impresa, e, quanto ai versamenti, a tutti i contribuenti) richieda accertamenti di fatto non necessari alla stregua della precedente disciplina, questi debbono essere compiuti in sede di merito, al qual fine, ove il processo si trovi nella fase di cassazione, deve disporsi il rinvio della causa al giudice di appello (Cass., sez. 5, 20 dicembre 2019, n. 34209).

Si è ulteriormente specificato che, in tema di prelevamenti e versamenti sui conti correnti bancari, gli effetti della dichiarazione di incostituzionalità del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, ad opera della sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 2014 - che ha ritenuto irragionevole e contraria al principio di capacità contributiva la presunzione che i prelievi ingiustificati dai conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo sia a sua volta produttivo di reddito - retroagiscono e si applicano anche ai rapporti giuridici non consolidati e non coperti da decisioni passate in giudicato (Cass., sez. 5, 2 febbraio 2021, n. 2240). Infatti, la norma dichiarata costituzionalmente illegittima cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della sentenza (art. 136 Cost. e della legge costituzionale L. 11 marzo 1953, n. 87, art. 30, comma 3); di conseguenza gli effetti della pronunzia di incostituzionalità retroagiscono e si applicano anche ai rapporti giuridici non consolidati e non coperti da decisioni passate in giudicato (Cass., sez. 1, 7 maggio 2003, n. 6926). La citata sentenza della Corte Costituzionale, pertanto, trova applicazione anche nel presente procedimento, in quanto il rapporto processuale non si è ancora esaurito. Inoltre, trattandosi di una questione di diritto, può essere rilevata d'ufficio, senza necessità di preventiva prospettazione della questione alle parti, perchè la regola di cui all'art. 384 c.p.c., comma 3, si riferisce soltanto all'ipotesi in cui la Corte ritenga di dover decidere nel merito (Cass., 20 luglio 2011, n. 15964).

Del resto, la stessa Agenzia delle entrate, nel controricorso, ammette che gli avvisi di accertamento si sono fondati anche sui "prelevamenti" (cfr. pagina 6 del controricorso "i prelevamenti sono quindi stati imputati a ricavi non solo in base alla presunzione di legge, travolta dalla pronuncia della Corte Costituzionale, ma anche di altri elementi").

Il giudice del rinvio dovrà escludere dal computo della ripresa fiscale i "prelevamenti".

4. Con il quarto motivo di impugnazione i contribuenti deducono la "nullità dell'accertamento per assenza di poteri del funzionario sottoscrittore a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 37 del 2015. Conseguenze". Invero, la sentenza della Corte Costituzionale del 17 marzo 2015, n. 37, ha dichiarato costituzionalmente illegittime una serie di norme che

"salvavano" la nomina di alcuni funzionari dell'Agenzia delle entrate assunti senza regolare procedura di concorso. Tutti e quattro gli avvisi di accertamento sono stati firmati da "il direttore B.T.P.M.", sicchè, "ove tale persona fosse tra quelle coinvolte dalla citata sentenza del giudice delle leggi" tali atti impositivi sarebbero radicalmente nulli, perchè emessi da soggetto non legittimato. E' onere, dunque, dell'Agenzia delle entrate documentare la correttezza della procedura di nomina del firmatario.

4.1. Il motivo è inammissibile.

4.2. Invero, il motivo di ricorso è stato articolato per la prima volta in sede di legittimità, con la conseguente inammissibilità dello stesso.

4.3.Peraltro, il motivo sarebbe comunque infondato. Invero, per questa Corte, in tema di accertamento tributario, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 1 e 3, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva, cioè da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 24, convertito dalla L. n. 44 del 2012 (Cass., sez. 5, 26 febbraio 2020, n. 5177).

4.4. Inoltre, dal controricorso emerge nitidamente che l'atto impositivo è stato sottoscritto dal direttore "Tommaso Piolo", che è dirigente di ruolo dell'Agenzia delle entrate, "così come documentato dal ruolo dei dirigenti della stessa pubblicato sul sito Internet dell'Agenzia e che in copia si allega al presente atto" (cfr. pagina 7 del controricorso).

5. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il terzo motivo di ricorso nei limiti di cui in motivazione; rigetta i restanti; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 12 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 30 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza