

Sentenza del 16/07/2024 n. 19599 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. esponeva che a seguito di indagini svolte dalla Guardia di Finanza nei suoi confronti, libero professionista, e della notificazione di un primo Processo Verbale di Costatazione il 24.1.2013 (cfr. ric., p. 3), le verifiche proseguivano ed a seguito di un ulteriore PVC del 23.4.2013 la GdF, acquisita la prevista autorizzazione del Comando Regionale, espletava anche indagini bancarie sui conti correnti del contribuente e di sua moglie. Seguiva la notificazione di ulteriori processi verbali di costatazione dell'11.11.2013 e del 18.12.2013, proponendosi alfine dai verificatori rilievi relativi al periodo "dal 2009 al 24.1.2013" (ric., p. 4). A seguito del confronto delle parti la somma contestata rimaneva ridotta.

L'Agenzia delle Entrate notificava quindi a A.A., esercente l'attività di Avvocato, l'avviso di accertamento n. (Omissis), mediante il quale contestava un maggior reddito di Euro 63.916,00, in ordine all'anno 2009, desunto dai versamenti e prelevamenti rilevati sui suoi conti correnti, con riferimento ai tributi dell'Irpef, dell'Iva e dell'Irap, oltre accessori (ric., p. 3).

2. A.A. impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Como contestando, tra l'altro, l'invalidità dell'avviso di accertamento per essere stato effettuato l'accesso presso lo studio professionale, ad uso promiscuo con l'abitazione, e con acquisizione degli estratti conto bancari, in assenza di autorizzazione del Procuratore della Repubblica. La CTP riteneva fondata la contestazione relativa al mancato rispetto della procedura abilitativa di cui all' art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 , pertanto accoglieva il ricorso ed annullava l'avviso di accertamento.

3. L'Agenzia delle Entrate spiegava appello avverso la decisione sfavorevole assunta dai giudici di primo grado, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. La CTR riteneva invece che l'accertamento per cui è causa risulta fondato sulle indagini bancarie svolte, e non sui dati acquisiti in occasione dell'accesso eseguito il 24.1.2013 presso il professionista, e risultava perciò non rilevante il mancato conseguimento dell'autorizzazione all'accesso del Procuratore della Repubblica, che non era necessaria. In ogni caso l'autorizzazione non era necessaria perché il contribuente non ha provato che il suo studio professionale avesse uso promiscuo quale abitazione. In conseguenza riformava la decisione dei primi giudici e riaffermava la piena validità ed efficacia dell'atto impositivo.

4. Avverso la decisione adottata dal giudice dell'appello ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, affidandosi a tre strumenti di impugnazione. L'Agenzia delle Entrate non si è costituita tempestivamente in questo giudizio, ma ha depositato istanza di partecipazione

all'eventuale udienza di trattazione pubblica del ricorso. Il contribuente ha pure depositato memoria.

4.1. Il Pubblico Ministero, in persona del s.Procuratore Generale Michele Di Mauro, ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte, con le quali ha domandato dichiararsi inammissibile e comunque rigettarsi il ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il contribuente contesta la violazione dell' art. 2729 , primo comma, cod. civ., e, ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 4 e 5, cod. proc. civ., per essere il giudice dell'appello incorso in una "ricognizione incompleta e inadeguata... degli elementi di prova agli atti sull'uso promiscuo abitativo-professionale dei locali ove la verifica fiscale si è svolta" (ric., p. 2), erroneamente affermando "la carenza di prova dell'uso promiscuo" (ric., p. 8).

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente censura la decisione adottata dal giudice del gravame, in conseguenza della violazione dell' art. 52 del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell' art. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973 , per avere la CTR erroneamente ritenuto legittimo l'accesso operato dalla GdF presso lo studio del contribuente senza autorizzazione della Procura della Repubblica, sebbene lo studio risulti di uso promiscuo rispetto all'abitazione.

3. Con il suo terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma n. 3, cod. proc. civ., A.A. critica la violazione dell' art. 32 , primo comma, n. 2, del D.P.R. n. 600 del 1973 , perché il giudice del gravame ha ritenuto interamente legittimo l'avviso di accertamento, emesso nei confronti di un lavoratore autonomo in considerazione di indagini bancarie, anche in relazione alle contestazioni relative ai prelevamenti riscontrati sui suoi conti correnti (Euro 23.916,00), mentre questi ultimi devono essere esclusi, come chiarito dalla Corte costituzionale con sentenza n. 228 del 2014 , che ha sancito l'incostituzionalità sul punto della norma richiamata.

4. Con il primo ed il secondo motivo di ricorso il contribuente contesta la nullità della sentenza, la violazione di legge ed il vizio di motivazione, in cui ritiene essere incorso il giudice dell'appello, per avere innanzitutto erroneamente ritenuto che l'accesso contestato come illegittimo in difetto di autorizzazione presso il suo studio professionale risulterebbe irrilevante perché l'atto impositivo per cui è causa sarebbe fondato su elementi non acquisiti presso lo studio, bensì mediante accertamenti bancari. Censura infatti il ricorrente che già in sede di accesso presso lo studio professionale sono stati acquisiti gli estratti conto bancari relativi all'anno 2009, posti a fondamento della verifica.

Inoltre, lamenta il ricorrente, la CTR ha ritenuto non provata l'utilizzazione promiscua quale abitazione dello studio professionale, con la conseguenza di aver affermato erroneamente che non necessitava l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per effettuare l'accesso. I primi due motivi di ricorso presentano elementi di connessione, e possono essere trattati congiuntamente per ragioni di sintesi e di chiarezza espositiva.

Afferma il contribuente di avere fornito alla CTR una pluralità di elementi dimostrativi dell'uso promiscuo dell'immobile, che sono stati però trascurati dal giudice dell'appello. Opera al proposito riferimento, in particolare, al fatto che "il duplice impiego dei locali in questione era indicato sin dall'intestazione del processo verbale redatto il 24/1/2013". In ogni caso al fine di provare l'uso promiscuo ha prodotto anche la visura storica dell'immobile, la copia dell'atto di acquisto, la copia del verbale della Polizia Locale relativo alla verifica della residenza eseguita in conseguenza del suo trasferimento nel Comune di F (Co), in cui, nel 1999, aveva dichiarato di abitare nell'immobile. Inoltre, "la scheda catastale... indica i locali con termini:

"soggiorno", "camera da letto", che ne denotano inequivocabilmente l'uso anche abitativo" (ric., p. 10).

4.1. La CTR correda in realtà la sua decisione con una doppia motivazione. Afferma, innanzitutto, che l'autorizzazione all'accesso della Procura della Repubblica nel suo studio non era comunque necessaria perché l'avviso di accertamento risulta fondato non su quanto acquisito presso lo studio del professionista, bensì sulle successive indagini bancarie.

Il giudice dell'appello propone quindi un'ulteriore motivazione, ed evidenzia che "il contribuente si è sempre e solo limitato ad affermare che l'accesso avvenne nell'abitazione/studio, senza tuttavia dare prova dell'effettività di tale circostanza: la mera produzione del certificato di residenza... dimostra unicamente che l'avv. A.A. aveva stabilito la propria residenza presso il locale adibito a studio legale, ma non anche che lo stesso fosse destinato ad abitazione... è necessario... che la destinazione ad uso privato sia "effettiva ed attuale, non essendo sufficiente una mera dichiarazione del titolare che i locali siano utilizzati a tale scopo... affinché un locale già destinato ad uso professionale-commerciale possa essere considerato anche ad uso privato (cd. "uso promiscuo") non è sufficiente né la semplice dichiarazione del titolare dell'immobile, né tantomeno la predisposizione, per il saltuario pernottamento o la consumazione dei pasti, del locale o di parte di esso, bensì occorre che sia comprovato l'effettivo utilizzo a tale finalità... inoltre, esaminata la planimetria prodotta appare alquanto improbabile che l'immobile - composto da un locale soggiorno ed una camera da letto, oltre il bagno... - potesse essere destinato contemporaneamente ad abitazione vera e propria ed a studio professionale... i verbalizzanti hanno condotto l'ispezione unicamente presso lo studio del professionista", annotando che ""con la continua assistenza della parte, venivano effettuate ricerche nell'ambito dei locali adibiti a studio, costituiti da due uffici e un bagno (pag. 4 verbale 24.1.2013)", senza mai fare alcun cenno all'accesso in zone adibite ad abitazione privata... mancando la prova che i locali fossero effettivamente destinati ad uso promiscuo, va esclusa la necessità di acquisire l'Autorizzazione della Procura della Repubblica" (sent. CTR, p. 3 s.).

4.2. Tanto premesso occorre evidenziare che con il suo primo motivo di ricorso il contribuente ha contestato congiuntamente la nullità della sentenza, la violazione di legge ed il vizio di motivazione. Questa tecnica di redazione del ricorso per cassazione non è consentita, essendosi già chiarito che "in tema di ricorso per cassazione, è inammissibile la mescolanza e la sovrapposizione di mezzi d'impugnazione eterogenei, facenti riferimento alle diverse ipotesi contemplate dall'art. 360, comma 1, n. 3 e n. 5, c.p.c., non essendo consentita la prospettazione di una medesima questione sotto profili incompatibili, quali quello della violazione di norme di

diritto, che suppone accertati gli elementi del fatto in relazione al quale si deve decidere della violazione o falsa applicazione della norma, e del vizio di motivazione, che quegli elementi di fatto intende precisamente rimettere in discussione; o quale l'omessa motivazione, che richiede l'assenza di motivazione su un punto decisivo... Infatti, l'esposizione diretta e cumulativa delle questioni concernenti l'apprezzamento delle risultanze acquisite al processo e il merito della causa mira a rimettere al giudice di legittimità il compito di isolare le singole censure teoricamente proponibili, onde ricondurle ad uno dei mezzi d'impugnazione enunciati dall' art. 360 c.p.c., per poi ricercare quale o quali disposizioni sarebbero utilizzabili allo scopo, così attribuendo, inammissibilmente, al giudice di legittimità il compito di dare forma e contenuto giuridici alle lagnanze del ricorrente, al fine di decidere successivamente su di esse", Cass. sez. I, 23.10.2018, n. 26874 (in senso conforme, amplius, cfr. Cass. sez. I, 23.9.2011, n. 19443).

Non solo, mediante i suoi primi due strumenti di impugnazione il contribuente domanda, ancora inammissibilmente, di riesaminare l'intero contenuto degli atti processuali, rinnovando il giudizio sul fatto che compete al giudice del merito. In proposito si è condivisibilmente statuito che "il cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove non legali da parte del giudice di merito non dà luogo ad alcun vizio denunciabile con il ricorso per cassazione, non essendo inquadrabile nel paradigma dell' art. 360 , comma 1, n. 5, c.p.c. (che attribuisce rilievo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e presenti carattere decisivo per il giudizio), né in quello del precedente n. 4, disposizione che - per il tramite dell' art. 132 , n. 4, c.p.c. - dà rilievo unicamente all'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante", Cass. sez. III, 10.6.2016, n. 11892 ; e si è poi specificato che "in tema di scrutinio di legittimità del ragionamento sulle prove adottato del giudice di merito, la valutazione del materiale probatorio - in quanto destinata a risolversi nella scelta di uno (o più) tra i possibili contenuti informativi che il singolo mezzo di prova è, per sua natura, in grado di offrire all'osservazione e alla valutazione del giudicante - costituisce espressione della discrezionalità valutativa del giudice di merito ed è estranea ai compiti istituzionali della S.C. (con la conseguenza che, a seguito della riformulazione dell' art. 360 , comma 1, n. 5, c.p.c., non è denunciabile col ricorso per cassazione come vizio della decisione di merito), restando totalmente interdetta alle parti la possibilità di discutere, in sede di legittimità, del modo attraverso il quale, nei gradi di merito, sono state compiute le predette valutazioni discrezionali", Cass. sez. III, 21.12.2022, n. 37382 ; e non si è mancato recentemente di sintetizzare che "in tema di ricorso per cassazione, deve ritenersi inammissibile il motivo di impugnazione con cui la parte ricorrente sostenga un'alternativa ricostruzione della vicenda fattuale, pur ove risultino allegati al ricorso gli atti processuali sui quali fonda la propria diversa interpretazione, essendo precluso nel giudizio di legittimità un vaglio che riporti a un nuovo apprezzamento del complesso istruttorio nel suo insieme", Cass. sez. II, 23.4.2024, n. 10927 .

I primi due motivi di ricorso risultano pertanto inammissibili.

5. Con il suo terzo motivo di ricorso A.A. critica la violazione di legge in cui ritiene essere incorso il giudice del gravame per aver ritenuto interamente legittimo l'avviso di accertamento, emesso nei confronti di un lavoratore autonomo in considerazione di indagini bancarie, anche in relazione alle contestazioni relative ai prelevamenti riscontrati sui suoi conti correnti (Euro

23.916,00), mentre questi ultimi devono essere esclusi, come chiarito dalla Corte costituzionale con sentenza n. 228 del 2014 , che ha sancito la incostituzionalità sul punto della norma di cui all' art. 32 , primo comma, n. 2, del D.P.R. n. 600 del 1973 .

5.1. Il P.M., nelle sue conclusioni scritte, ha segnalato che la domanda risulta nuova perché proposta per la prima volta nel giudizio di cassazione.

Tuttavia deve tenersi conto della peculiarità della vicenda relativa alla dichiarazione di incostituzionalità di una norma quando un giudizio risulti ancora pendente, anche in grado di legittimità. Questa Corte di legittimità ha infatti avuto occasione di chiarire che "il principio "tempus regit actum", regolante la successione nel tempo delle leggi processuali, non è riferibile alla dichiarazione di illegittimità costituzionale, che, non essendo una forma di abrogazione della legge, ma una conseguenza della sua invalidità originaria, ha efficacia retroattiva, nel senso che investe anche situazioni processuali precedenti alla sentenza di abrogazione salve l'avvenuta formazione del giudicato e la presenza di preclusioni processuali già verificatesi -in omaggio al principio enunciato dagli artt. 136 Cost. e 30 della legge 11 marzo 1957, n. 87", Cass. sez. V, 10.5.2006, n. 10761 (conf. Cass. sez. II, 7.5.2019, n. 11953).

5.2. Tanto premesso, si è già avuto occasione di statuire in materia, condivisibilmente, che "in tema di accertamento, resta invariata la presunzione legale posta dall' art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 con riferimento ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, sicché questi è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili, essendo venuta meno, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014 , l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale limitatamente ai prelevamenti sui conti correnti", Cass. sez. VI-V, 30.3.2018, n. 7951 (evidenza aggiunta, conf. Cass. sez. V, 26.9.2018, n. 22931).

Il terzo motivo di ricorso deve essere pertanto accolto, cassandosi la decisione impugnata sul punto.

6. In definitiva deve essere accolto il terzo motivo di impugnazione, cassandosi la decisione impugnata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, pronunciando ai sensi dell' art. 384 , secondo comma, cod. proc. civ., questa Corte può decidere nel merito, annullando l'avviso di accertamento impugnato in relazione alle maggiori imposte, oltre accessori, richiesti in relazione ai prelevamenti accertati sui conti correnti del ricorrente, libero professionista. Gli ulteriori motivi di ricorso devono invece essere dichiarati inammissibili.

7. Le spese di lite possono essere compensate tra le parti in relazione ai gradi di merito del processo e, con riferimento al giudizio di cassazione, sono liquidate in dispositivo in considerazione della natura delle questioni affrontate e del valore della controversia.

La Corte,

P.Q.M. accoglie il terzo motivo di ricorso proposto da A.A., dichiarati inammissibili gli ulteriori, cassa la decisione impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, annulla l'avviso di accertamento impugnato con riferimento alle maggiori imposte, oltre accessori,

richieste in ordine ai prelevamenti accertati sui conti correnti riconducibili al ricorrente, libero professionista.

Compensa tra le parti le spese dei gradi di merito del processo e condanna la controricorrente al pagamento in favore del ricorrente delle spese del giudizio di cassazione, che liquida in complessivi Euro 5.000,00 per compensi, oltre 15% per le spese generali, Euro 200,00 per esborsi, ed accessori come per legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza