



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

FEDERICO SORRENTINO	Presidente	IRAP ACCERTAMENTO 2007.
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere	
VALENTINO LENOCI	Consigliere Rel.	R.G.N. 9937/2014
PAOLO DI MARZIO	Consigliere	UP – 24/06/2022
FRANCESCO CORTESI	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 9937/2014 R.G. proposto da:

(omissis)

, elettivamente domiciliato in

(omissis)

presso lo studio dell'avv.

(omissis)

dalla quale è rappresentato e difeso in virtù di procura speciale a margine del ricorso,

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato,

- intimata -

Avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL LAZIO – sede di ROMA n. 173/02/2014, depositata il 20 gennaio 2014;



udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 24 giugno 2022 ex art. 23, comma 8-*bis*, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, dal Consigliere Valentino Lenoci; dato atto che il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Fulvio Troncone, ha chiesto il rigetto del ricorso;

FATTI DI CAUSA

1. Con avviso di accertamento n. TK3012007056/2010, emesso ai sensi degli artt. 38 e 39 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 a seguito di accertamenti bancari, l'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale I di Roma accertava nei confronti di (omissis)

maggiori redditi per l'anno 2007, e quindi maggiori imposte da versare a titolo di IRPEF, IRAP ed IVA, oltre alle relative addizionali regionali e comunali, per il suddetto periodo d'imposta.

2. Avverso detto avviso di accertamento il contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma la quale, con sentenza n. 320/51/2012, depositata in data 8 ottobre 2012, lo rigettava, compensando le spese.

3. Proposto gravame dal contribuente, la Commissione tributaria regionale del Lazio – sede di Roma, con sentenza n. 173/02/2014, pronunciata il 23 settembre 2013 e depositata in segreteria il 20 gennaio 2014, accoglieva parzialmente l'appello, rideterminando il reddito imponibile nei termini di cui in motivazione.

4. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione (omissis), sulla base di quattro motivi.

Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle entrate, al solo fine di partecipazione all'udienza di discussione, ai sensi dell'art. 370, primo comma, cod. proc. civ.

5. All'udienza pubblica del 24 giugno 2022 il consigliere relatore ha svolto la relazione ed il P.M. ed i procuratori delle parti hanno



rassegnato le proprie conclusioni ex art. 23, comma 8-bis, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, conv. in l. 18 dicembre 2020, n. 176.

RAGIONI DELLA DECISIONE

6. Con il primo motivo di ricorso (omissis)

eccepisce la nullità della sentenza di appello per omessa pronuncia su uno dei motivi di appello, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4), cod. proc. civ., ed in particolare con riferimento al primo motivo di appello, riguardante l'omesso pronunciamento del Collegio di primo grado sulla richiesta di declaratoria di illegittimità dell'avviso di accertamento per errata, inesatta ed imprecisa indicazione di importanti dati ed informazioni riguardanti l'attività accertativa posta in essere dall'Agenzia delle entrate.

Con il secondo motivo di ricorso il contribuente deduce l'omessa motivazione circa un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 5), cod. proc. civ., con riferimento alla mancata allegazione (ex art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212) e/o sottoscrizione della autorizzazione del direttore regionale delle entrate del Lazio ex artt. 32, primo comma, num. 7) del d.P.R. n. 600/1973, e 51, secondo comma, n. 7), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, obbligatoria per l'effettuazione delle indagini bancarie.

Con il terzo motivo di ricorso il ricorrente eccepisce la nullità della sentenza impugnata, per omessa pronuncia sul motivo di appello attinente alla eccepita carenza di motivazione dell'avviso di accertamento, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4), cod. proc. civ.

Con il quarto motivo di ricorso, infine, il ricorrente deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 32, primo comma, num. 2), d.P.R. n. 600/1973, in considerazione di quanto statuito dalla sentenza della Corte cost. n. 225/2005 in materia di prelevamenti bancari.



7. Orbene, ciò posto, va rilevato, innanzitutto, che l'accertamento di maggiori redditi effettuato nei confronti del ricorrente si fonda su indagini bancarie, ai sensi dell'art. 32, primo comma, num. 7, d.P.R. n. 600/1973 e 51, secondo comma, num. 7), d.P.R. n. 633/1972.

La C.T.R. ha parzialmente accolto l'appello, rideterminando il maggior reddito accertato dall'Ufficio, escludendo dal recupero a tassazione alcuni versamenti ed alcuni prelievi dai conti correnti bancari, e così riducendo i versamenti da riprendere a tassazione da € 88.409,30 ad € 59.053,40, ed i prelievi da € 56.132,70 ad € 49.605,22.

8. Venendo quindi ad esaminare i singoli motivi di ricorso, osserva la Corte quanto segue.

8.1. Con il primo motivo si deduce la nullità della sentenza per omessa pronuncia sulla richiesta di annullamento integrale dell'avviso di accertamento per errata, inesatta e imprecisa indicazione di dati ed informazioni riguardanti l'attività istruttoria e accertativa posta in essere dall'Agenzia delle Entrate, richiesta già formulata con il ricorso in primo grado e riproposta, in sede di appello, quale primo motivo di gravame.

Il motivo è infondato.

Ed invero, per integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudizio, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile ai fini della soluzione del caso concreto: ciò non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (Cass. 29 gennaio 2021, n. 2083; Cass.



30 gennaio 2020, n. 2153; Cass. 13 agosto 2018, n. 20718; Cass. 11 ottobre 2017, n. 24155).

Nella fattispecie in esame, contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, la C.T.R. ha, in ogni caso, sia pur sinteticamente esaminato il motivo di appello in questione, ritenendolo inammissibile in quanto generico, e comunque infondato, «avendo avuto l'appellante piena consapevolezza degli elementi in base ai quali ed in relazione alle corrispondenti disposizioni tributarie gli è stata contestata la richiesta contenuta nell'accertamento effettuato». In definitiva, poiché, con il motivo di appello in questione, il ricorrente lamentava una sostanziale mancanza di chiarezza e precisione dell'avviso di accertamento, la C.T.R. ha rilevato – con accertamento di fatto insindacabile in questa sede – che, anche alla luce delle difese spiegate e dei motivi di censura sollevati, il contribuente aveva avuto corretta ed esaustiva informazione circa la pretesa tributaria, il che quindi escludeva la eccepita mancanza di chiarezza e precisione dell'atto impositivo.

8.2. Con il secondo motivo si censura la sentenza impugnata per omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti. In particolare, si contesta la decisione impugnata, nella parte in cui ha rigettato il secondo motivo di appello – con una motivazione asseritamente “non pertinente e non inerente” – per non avere considerato che all'avviso di accertamento non era allegata l'autorizzazione agli accertamenti bancari del direttore regionale delle entrate del Lazio, e per non avere motivato circa la mancata sottoscrizione di tale atto.

Anche tale motivo è infondato. Ed invero, in disparte la circostanza per cui la C.T.R. ha dato atto del fatto che l'Ufficio, in sede giudiziale, ha depositato l'autorizzazione in questione, proveniente dall'Ufficio dedicato, va rilevato, in ogni caso, che la carenza di autorizzazione agli accertamenti bancari da parte del direttore regionale delle entrate non



comporta, in assenza di specifiche previsioni, l'inutilizzabilità dei dati acquisiti, essendo detta autorizzazione attinente soltanto ai rapporti interni all'Amministrazione e non vigendo, in materia tributaria, il principio invece sancito dal codice di procedura penale, di inutilizzabilità della prova irrualmente acquisita (cfr., tra le altre, Cass. 20 ottobre 2020, n. 27754; Cass. 28 maggio 2018, n. 13353). Proprio di recente, questa Corte ha, tra l'altro, affermato che «in tema di accertamento dell'IVA (ma lo stesso deve dirsi per le imposte dirette), l'autorizzazione prescritta ai fini dell'espletamento delle indagini bancarie esplica una funzione organizzativa, incidente nei rapporti tra uffici, e non richiede alcuna motivazione, sicché la sua mancata allegazione ed esibizione all'interessato non comporta l'illegittimità dell'avviso di accertamento fondato sulle risultanze delle movimentazioni bancarie acquisite, che può derivare solo dalla sua materiale assenza, e sempre che ne sia derivato un concreto pregiudizio per il contribuente» (Cass. 27 aprile 2022, n. 13222).

Nel caso di specie, in ogni caso, l'autorizzazione è stata comunque prodotta in giudizio, e quindi era presente, ragion per cui nessun concreto pregiudizio può configurarsi nei confronti del contribuente.

8.3. Con il terzo motivo di ricorso si deduce, nuovamente, la nullità della sentenza impugnata, per omessa pronuncia sul motivo di appello attinente alla eccepta carenza di motivazione dell'avviso di accertamento, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4), cod. proc. civ.

Anche tale motivo è infondato.

Ed invero, pur senza pronunciarsi specificamente sul punto della completezza della motivazione dell'avviso di accertamento, la C.T.R. è entrata nel merito dell'accertamento, escludendo dal recupero a tassazione alcuni versamenti ed alcuni prelevamenti, con ciò, sostanzialmente, ritenendo l'avviso sufficientemente motivato, in



quanto idoneo a far comprendere al contribuente le ragioni della pretesa impositiva. Conseguentemente, deve ritenersi sussistente, nella specie, un rigetto implicito del motivo di appello riguardante la questione del difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, in quanto questa è da ritenere implicita nella costruzione logico-giuridica della sentenza (Cass. 29 gennaio 2021, n. 2083; Cass. 30 gennaio 2020, n. 2153).

8.4. Con il quarto motivo di ricorso si eccepisce, infine, violazione e falsa applicazione dell'art. 32, primo comma, n. 2), del d.P.R. n. 600/1973, in relazione alla sentenza della Corte cost. 8 giugno 2005, n. 225, per non avere la C.T.R. tenuto conto del fatto che il sig.

(omissis) avrebbe assolto ai propri oneri probatori in merito alla destinazione dei prelevamenti effettuati dai conti correnti bancari a lui intestati, avendo egli individuato chiaramente tutti i beneficiari delle somme da quest'ultimo prima incassate.

Il motivo è fondato, nei termini che si seguito si indicheranno.

Ed invero, è pacifico che il ricorrente svolga attività di lavoratore autonomo.

Orbene, con riferimento ai prelevamenti effettuati dai conti correnti bancari, è intervenuta, nelle more del giudizio, la sentenza della Corte cost. 6 ottobre 2014, n. 228, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, num. 2), secondo periodo, del d.P.R. n. 600/1973, come modificato dall'art. 1, comma 402, lett. a), num. 1), della legge 30 dicembre 2004, n. 311, limitatamente alle parole «o compensi». La presunzione è stata infatti considerata 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.



Ne consegue, pertanto, che è venuta meno la presunzione di imputazione dei prelevamenti operati dal professionista sui conti correnti bancari ai ricavi conseguiti nella propria attività, non essendo più proponibile l'equiparazione logica tra attività d'impresa e attività professionale (cfr., tra le altre, Cass. 23 settembre 2019, n. 23592).

La C.T.R. ha quindi erroneamente tenuto conto, nella determinazione del reddito imponibile, anche dei prelievi effettuati (sia pure in misura ridotta rispetto all'accertamento), mentre, in ossequio a quanto statuito dalla Corte cost., avrebbe dovuto escludere totalmente tali prelevamenti dalla determinazione del reddito imponibile.

9. Consegue l'accoglimento del quarto motivo di ricorso; la sentenza impugnata va quindi cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio – sede di Roma, in diversa composizione, per nuovo giudizio, nonché per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

La Corte accoglie il quarto motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia per nuovo giudizio alla Commissione tributaria regionale del Lazio – sede di Roma, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Rigetta per il resto il ricorso.

Così deciso in Roma, il 24 giugno 2022.

Il Consigliere est.
(Valentino Lenoci)

Il Presidente
(Federico Sorrentino)

