

**Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 27-02-2017) 29-11-2017, n. 28555**

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BRUSCHETTA Ernestino Luigi - Presidente -

Dott. CAIAZZO Rosario - rel. Consigliere -

Dott. FUOCHI TINARELLI Giuseppe - Consigliere -

Dott. TEDESCO Giuseppe - Consigliere -

Dott. CARBONE Enrico - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso n. 15034/12, proposto da:

T.M., elett.te domic. in Roma, alla via G. Cuboni n. 12, presso lo studio legale Macchi di Cellere Gangemi, rappres. e difeso dall'avv. Bruno Gangemi, con procura speciale in calce al ricorso;

- ricorrente -

Contro

Agenzia delle entrate, elett.te domic. in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12, presso l'avvocatura dello Stato che la rappres. e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 2/24/12 della Commissione tributaria regionale della Sicilia, depositata il 16/1/2012;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 27/2/2017 dal consigliere dott. Rosario Caiazzo;

udito il difensore della parte controricorrente, avv. G. Garrizzo;

udito il P.M. in persona del sostituto procuratore generale dott. Del Core Sergio, che ha concluso per l'accoglimento del quinto motivo del ricorso, con rigetto degli altri.

**Svolgimento del processo**

T.M. impugnò innanzi alla CTP di Trapani un avviso d'accertamento, relativo al 2003, fondato su un p.v.c. redatto dalla G.d.f. di Alcamo, avente ad oggetto la determinazione del maggior reddito di lavoro autonomo, previa attribuzione d'ufficio di partita iva.

La CTP rigettò il ricorso con sentenza appellata dal contribuente il quale lamentò che i giudici di primo grado avessero: ritenuto non necessaria l'autorizzazione alle indagini finanziarie; omesso di rilevare l'insussistenza di elementi di prova dello svolgimento di attività imprenditoriale; determinato erroneamente il reddito a norma

dell'art. **49 Tuir**; quantificato erroneamente la base imponibile, in violazione dei principi di effettività e capacità contributiva.

Si costituì l'Agenzia delle entrate, resistendo all'impugnazione.

La CTR respinse l'appello, argomentando che la sentenza impugnata fosse stata correttamente motivata, sia in ordine all'utilizzabilità degli atti delle indagini penali - come trasmessi dall'autorità giudiziaria alla g.d.f. - sia in ordine agli elementi di prova utilizzati per la determinazione del reddito ascritto al ricorrente.

T.M. ha proposto ricorso per cassazione avverso la suddetta sentenza, formulando sei motivi.

Resiste l'agenzia delle entrate con il deposito del controricorso, eccependo: l'inammissibilità del primo motivo perchè afferente a questione nuova; l'infondatezza degli altri motivi, nonchè l'inammissibilità del sesto, perchè diretto al riesame dei fatti.

### **Motivi della decisione**

Con il primo motivo, il ricorrente ha dedotto la nullità della sentenza impugnata, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 4, adducendo l'inesistenza o la nullità assoluta dell'avviso d'accertamento in questione, per violazione del termine dilatorio di cui alla **L. n. 212 del 2000**, art. **12, comma 7**, in quanto tale avviso fu notificato prima del decorso del predetto termine.

Con il secondo motivo, è stata denunciata la violazione e falsa applicazione del **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. **32, comma 1**, n.6bis, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, nn. 3 e 5, e del **D.Lgs. n. 546 del 1992**, art. **62**, nonchè l'incongrua e illogica motivazione su una questione decisiva, in riferimento **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 5.

Al riguardo, il ricorrente ha lamentato che l'avviso impugnato fu fondato su dati acquisiti illegittimamente, in quanto non avrebbero potuto essere utilizzati in mancanza dell'autorizzazione del comandante di zona.

Con il terzo motivo, è stata denunciata la violazione e falsa applicazione del **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. **49**, in riferimento **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 3, e del **D.Lgs. n. 546 del 1992**, art. **62**, nonchè l'omessa valutazione di elementi di prova decisivi, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 5.

In particolare, il ricorrente ha lamentato che dall'avviso d'accertamento non fossero desumibili elementi di prova presuntivi inerenti allo svolgimento dell'attività imprenditoriale, come ascritta al contribuente.

Con il quarto motivo, è stata dedotta la violazione e falsa applicazione del **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. **32, comma 1**, n. 2, e del **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. **41** e **D.P.R. n. 633 del 1972**, art. **55** - in ordine alla lamentata inversione dell'onere della prova -, nonchè l'insufficiente, illogica e contraddittoria motivazione, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 5.

Con il quinto motivo, il ricorrente ha altresì lamentato la violazione e falsa applicazione degli artt. **1, 6 e 8 Tuir - D.P.R. n. 917 del 1986** - nonchè il difetto di motivazione, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 5.

In entrambi ultimi motivi è stata invocata la violazione delle norme in tema di accertamento induttivo del reddito, nonchè il vizio di motivazione, con specifico riferimento all'insussistenza di prove dello svolgimento di attività imprenditoriale individuale.

Con il sesto motivo, il ricorrente ha invocato l'insufficiente, illogica e contraddittoria motivazione, in riferimento **all'art. 360 c.p.c.**, nn. 3 e 5, riguardo sia alla rilevanza delle prove addotte, che all'indicazione generica delle movimentazioni bancarie utilizzate.

Il ricorso è parzialmente fondato limitatamente al quinto motivo.

Il primo motivo è inammissibile, in quanto la questione della violazione del termine dilatorio di cui alla **L. n. 212 del 2000**, art. **12** è stata formulata per la prima volta nel ricorso per cassazione.

Non è rilevabile d'ufficio il vizio derivante dall'inosservanza del suddetto termine, trattandosi di violazione di una norma posta a difesa del diritto del contribuente al pieno dispiegarsi del contraddittorio con l'amministrazione finanziaria, conseguendone dunque l'onere di contestare il vizio nel ricorso d'impugnazione dell'avviso d'accertamento.

Al riguardo, va rilevato che la peculiarità della questione giuridica affrontata deriva essenzialmente dalla natura dell'atto impositivo in materia tributaria, che è quella dell'atto amministrativo recettizio, che viene a perfezionarsi solo al momento della notificazione al contribuente.

Detta natura dell'atto impositivo potrebbe essere messa in relazione con lo scopo dell'atto stesso, che è quello, per un verso, di impedire la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento e di riscossione dei tributi e, per altro verso, di porre il contribuente in grado di contestare e contrastare, anche in sede giudiziaria, la pretesa tributaria nascente dalla supposta violazione delle regole e dei doveri in materia. Se così è, va rilevato anzitutto che il tema dei vizi delle notificazioni degli atti impositivi risulterebbe strettamente correlato al tema del tempestivo e regolare esercizio dell'azione tributaria entro i termini decadenziali fissati dalla legge. L'inutile decorso del termine non estingue il potere impositivo, ma obbliga l'Amministrazione finanziaria a non esercitarlo, sicchè il vizio dell'atto impositivo non sarebbe rilevabile d'ufficio, ma dovrebbe essere eccepito dal contribuente. Pertanto, non solo il contribuente sarebbe tenuto ad eccepire l'eventualità della nullità della notificazione dell'atto impositivo nei suoi confronti, ma dovrebbe eccepire anche la conseguente decadenza dell'Amministrazione dalla specifica pretesa fiscale.

Ne consegue che non è possibile il rilievo d'ufficio della violazione della **L. n. 212 del 2000**, art. 12.

Il secondo motivo è infondato, in quanto l'autorizzazione resa dal Pubblico Ministero alla G.d.f. legittima certo gli accertamenti tributari, mentre l'autorizzazione del comandante di zona riguarda l'espletamento dei suddetti accertamenti nei casi in cui non pendano indagini penali.

Se è vero che secondo certa giurisprudenza, l'autorizzazione del P.M. è diretta a tutelare il segreto istruttorio, ciò non esclude che essa legittimi comunque i controlli fiscali, qualora nel corso delle indagini penali siano emersi fatti di rilevanza anche fiscale (come nel caso concreto).

Il terzo motivo va esaminato congiuntamente al quarto, quinto e sesto, per connessione.

Il terzo motivo è infondato.

Anzitutto, va osservato che il contribuente ha lamentato l'omessa valutazione di elementi di prova decisivi, in quanto l'ufficio non avrebbe in alcun modo dimostrato lo svolgimento di un'attività imprenditoriale da parte del ricorrente. L'accertamento impugnato, pur promosso a seguito della segnalazione della G.d.f. di Trapani, nell'ambito di procedimento giudiziario, fu espletato in contraddittorio con il contribuente, mediante utilizzazione della documentazione bancaria e di altri documenti, tra cui la dichiarazione resa dallo stesso ricorrente alla banca delle Marche (fatto incontestato).

Pertanto, la motivazione della sentenza della CTR, afferente alla determinazione del reddito ascrivito al contribuente (nel periodo 2000-28.3.2005) - in mancanza totale di dichiarazioni fiscali - è immune dalla censura in esame, essendo fondata sull'applicazione delle presunzioni afferenti ai movimenti affluiti sul conto corrente.

Al riguardo, occorre richiamare la consolidata giurisprudenza della Corte secondo 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, incombando al contribuente l'onere di provare che i movimenti bancari che non trovano giustificazione sulla base delle sue dichiarazioni non sono fiscalmente rilevanti (Cass., 28.2.2017, n. 5135; 13.10.2011, n. 21132).

Il quarto motivo è infondato.

L'ufficio ha legittimamente applicato il **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. 32, comma 1, n. 2, procedendo all'accertamento induttivo relativo alle movimentazioni bancarie, alla luce dell'omessa dichiarazione annuale dei redditi.

Inoltre, la censura relativa alla motivazione è altresì inammissibile per difetto di autosufficienza, in quanto nel ricorso non sono stati riprodotti i punti della motivazione che sarebbero infirmati dal vizio motivazionale addotto; in ogni caso, tale parte del motivo in esame è infondato in quanto la motivazione circa l'utilizzazione dei criteri di cui all'art. 32 è chiara e esaustiva.

Il quinto motivo è invece fondato.

Il ricorrente ha censurato la sentenza della CTR per non aver correttamente applicato le norme in tema di presunzioni per l'accertamento induttivo di ricavi, fondato sulle movimentazioni di conti correnti bancari, lamentando dunque l'illegittima determinazione della base imponibile.

In particolare, il ricorrente ha esposto che l'accertamento dell'ufficio non è stato fondato sulle presunzioni afferenti ai soli versamenti, con conseguente inversione dell'onere della prova a carico del contribuente anche in ordine ai prelievi.

Occorre richiamare l'orientamento consolidato della Corte per cui, in tema di accertamento, resta invariata la presunzione legale posta dal **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. 32 con riferimento ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, sicchè 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 prelievi sui conti correnti (Cass., 9.8.2016, n. 16697; 20.1.2017, n. 1519).

Ora, nel caso concreto, la motivazione del giudice d'appello muove dal presupposto che il T. svolse attività di lavoratore autonomo, avendo percepito redditi da lavoro autonomo, in mancanza della dichiarazione annuale. Tale ricostruzione dei fatti operata dal giudice del merito, peraltro non contestata dalla difesa dell'Agenzia delle entrate, induce a ritenere che la CTR non ha correttamente applicato le norme di legge in tema di accertamento induttivo afferente ai dati bancari del contribuente, in quanto essa non ha limitato la legittimità delle presunzioni ai soli versamenti sul conto corrente, ritenendo erroneamente che il contribuente avrebbe avuto anche l'onere di fornire giustificazioni in ordine a tutte le movimentazioni bancarie, comprensive dei prelievi.

Pertanto, la sentenza impugnata va cassata, sussistendo i presupposti per la decisione nel merito, non essendo necessario il compimento di ulteriori accertamenti; ne consegue che, in accoglimento parziale del ricorso, va dichiarata la legittimità dell'accertamento induttivo bancario limitatamente alle sole operazioni dei singoli versamenti sui conti correnti del ricorrente.

Il sesto motivo è da ritenere assorbito.

Tenuto conto della richiamata recente sentenza della Corte Costituzionale, sussistono i presupposti per compensare le spese dei vari gradi di giudizio.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie parzialmente il ricorso e cassa la sentenza impugnata. Decidendo nel merito, limita la legittimità dell'accertamento ai soli versamenti sui conti correnti bancari.

Dichiara compensate le spese dei vari gradi di giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 27 febbraio 2017.

Depositato in Cancelleria il 29 novembre 2017