

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10019 Anno 2022

Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI

Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARIA GIULIA

Data pubblicazione: 29/03/2022

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 9550 del ruolo generale dell'anno 2014,
proposto

Da

Marco Lafornara rappresentato e difeso, giusta procura speciale a margine del ricorso, dall'Avv.to Gianfrancesco Vecchio, elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv.to Alessandro Riccioni, in Roma, Viale Bruno Buozzi n. 49;



-ricorrente-

Contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- controricorrente-

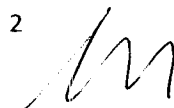
per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale
della Puglia, sezione staccata di Taranto n. 171/29/2013, depositata il
7 ottobre 2013;

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 26
gennaio 2022 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido
di Nocera.

Rilevato che

-con sentenza n. 171/29/2013, depositata il 7 ottobre 2013, non
notificata, la Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione
staccata di Taranto, rigettava l'appello proposto da Marco Lafornera
nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro
tempore*, avverso la sentenza n. 33/2/2012 della Commissione
tributaria provinciale di Taranto che aveva rigettato il ricorso proposto
dal contribuente avverso l'avviso di accertamento n. RFK010600355
emesso, ai fini Irpef, Irap e Iva, per l'anno 2004, a seguito di indagine
finanziaria, ai sensi degli artt. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del
d.P.R. n. 633 del 1972;

-il giudice di appello- nel confermare la sentenza di primo grado- in
punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che: 1) quanto
all'eccepta violazione dell'art. 12, comma 7 della legge n. 212/00 e
mancata motivazione sulle eventuali ragioni di urgenza legittimanti

² 

l'emissione di avviso di accertamento senza il rispetto del termine di 60 giorni previsto dalla detta norma - premesso che, nel caso di specie, il contraddittorio era stato svolto, essendo stato il contribuente invitato a chiarimenti dall'Ufficio e avendo fornito prove a sua difesa, in parte accolte - il necessario rispetto del termine di sessanta giorni prima dell'emissione dell'atto impositivo era da correlare alle sole ipotesi, tipicizzate dal legislatore ("gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali" che abbisognano di "indagine e controllo sul luogo"), in cui è prevista la redazione obbligatoria di un p.v.c.; 2) era legittima l'applicazione retroattiva dell'art. 32, comma 1, n. 2 del d.P.R. n. 600/73, nella forma novellata dalla legge finanziaria del 2005, stante la natura procedimentale della detta norma;

-avverso la sentenza della CTR, il contribuente propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi, cui resiste, la l'Agenzia delle entrate con controricorso;

-il ricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 380bis.1 c.p.c.;

-il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1-bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

Considerato che

-con il primo motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/000, con riferimento all'art. 32 del d.P.R. n. 600/73, per avere la CTR ritenuto legittimo l'avviso di accertamento anche se emesso (in data 17.11.2008) prima del decorso del termine di sessanta giorni dalla redazione del processo verbale di contraddittorio (in data 22.10.2008) presso gli uffici

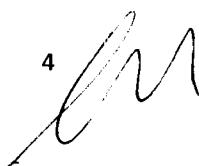
dell'Amministrazione, ancorando il limite temporale dei sessanta giorni alle sole ipotesi tipizzate dal legislatore in cui è obbligatoria la redazione del p.v.c., ancorché il diritto del contribuente al contraddittorio preventivo con l'Agenzia dovesse essere garantito per qualunque verifica, svolta sia presso la sede/domicilio dello stesso che presso gli uffici dell'Amministrazione, a chiusura della quale venga redatto un verbale, indipendentemente dalla sua denominazione, dal quale possa discendere l'emissione di un avviso di accertamento;

- con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 12, comma 7 della legge n. 212/00 e 24 della legge n. 4/1929 (richiamato dall'art. 75 del d.P.R. n. 633/72), per avere la CTR ritenuto che, ai fini della validità dell'atto di accertamento in questione, l'Agenzia delle entrate non fosse tenuta a redigere e comunicare al contribuente un processo verbale di constatazione a conclusione dell'indagine svolta nei suoi confronti;

- i motivi primo e secondo - da trattare congiuntamente per connessione - sono infondati;

-innanzitutto, dalla sentenza impugnata si evince come, nella specie, si fosse trattato di una verifica fiscale senza accesso/ispezione presso i locali destinati all'esercizio dell'attività di impresa e, dunque, senza previa notifica/ consegna al contribuente di p.v. di constatazione ma su invito da parte dell'Ufficio di produzione della documentazione rilevante ai fini dell'accertamento ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 2 del d.P.R. n. 600 del 1973 (c.d. accertamento a tavolino);

-va premesso che, in generale, il presupposto di applicabilità del complessivo statuto di diritti e di garanzie contemplato dall'art. 12 della legge n. 212 del 2000, compresa l'applicazione del termine dilatorio di

4 

sessanta giorni su cui pure la contribuente si sofferma, è dato dall'accesso, dall'ispezione o dalla verifica nei locali aziendali, in quanto il complesso di diritti e garanzie fa da contrappeso all'invasione della sfera del contribuente, nei luoghi di sua pertinenza, al fine di conformare e adeguare l'interesse dell'Amministrazione alla situazione, come delineata dagli elementi raccolti dall'Ufficio giustappunto grazie alle attività di verifiche, accessi ed ispezioni nei locali (in termini, Cass. n. 8439 del 2017; n. 13588 del 2014; nn. 7957 e 7958 del 2014; n. 8399 del 2013; n. 27200 del 2013); ne consegue che le garanzie in questione sono assicurate esclusivamente al soggetto sottoposto ad accesso, ispezione o verifica nei locali, e non si estendono al terzo a carico del quale emergano dati, informazioni o elementi utili per l'emissione di un avviso di accertamento (Cass. 26 settembre 2012, n. 16354); né diritti e garanzie sono operativi se l'amministrazione si avvale di verifiche compiute nei confronti di terzi (Cass. 13 novembre 2013, n. 25515);

- in particolare, quanto all'iva, anche la giurisprudenza che fa leva sull'art. 52, 6° co., del d.P.R. 633/72 specifica che la norma prescrive la necessità di redazione di apposito verbale qualora l'accesso vi sia stato, pena la violazione del diritto del contribuente di presentare apposite memorie difensive entro sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione (Cass. 11 settembre 2013, n. 20770; conf., ord. 29 settembre 2016, n. 19331);

-in questo contesto, le sezioni unite di questa Corte (Cass. 9 dicembre 2015, n. 24823; conf., 30 dicembre 2015, n. 26117) hanno stabilito che, per i tributi armonizzati come l'Iva, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato

tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto (tra la successiva giurisprudenza conforme si vedano, tra le altre, Cass. n. 2875 del 2017; Cass. n. 10030 del 2017; Cass. n. 20799 del 2017; Cass. n. 21071 del 2017; Cass. n. 26943 del 2017); l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale è stato escluso, relativamente ai tributi non armonizzati, solo per gli accertamenti cd. a tavolino e, cioè, per quelli derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio, in base alle notizie acquisite da altre Pubbliche Amministrazioni, da terzi ovvero dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari o in sede di colloquio (da ultimo, Cass. n. 998 del 2018);

-nelle sentenze n. 701 e 702 del 2019, la Corte ha espresso i condivisibili principi secondo cui « 1) l'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova di resistenza" e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non; 2) il principio di strumentalità delle forme ai fini del rispetto del contraddittorio, principio generale desumibile dall'ordinamento civile, amministrativo e tributario, viene meno in presenza di una sanzione di nullità comminata per la violazione, e questo vale anche ai fini del contraddittorio endoprocedimentale

6 

tributario; 3) per i tributi armonizzati la necessità della "prova di resistenza", ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, scatta solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità.»;

-nel caso in esame – in disparte che, come si evince dalla sentenza impugnata, il contraddittorio preventivo era stato effettivamente espletato essendo stato il contribuente invitato a fornire chiarimenti presso i locali dell'Amministrazione e avendo fornito prove a sua difesa (alcune delle quali erano state accolte) – alla luce dei richiamati principi, quanto alle imposte dirette, ne consegue l'infondatezza della denunciata violazione trattandosi di ambito in cui non è previsto un obbligo generalizzato di preventivo contraddittorio, ossia al di fuori dalle ipotesi specificamente previste, non essendo annoverabile tra esse il disposto di cui all'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 (v. da ultimo Cass. n. 34209 del 20/12/2019, secondo la quale *«in tema di accertamento delle imposte, la legittimità della ricostruzione della base imponibile mediante l'utilizzo delle movimentazioni bancarie acquisite non è subordinata al contraddittorio con il contribuente, anticipato alla fase amministrativa, in quanto l'invito a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari costituisce per l'Ufficio una mera facoltà, da esercitarsi in piena discrezionalità, e non un obbligo, sicché dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti»*); ugualmente infondata è la denunciata violazione quanto all'Iva, non avendo il contribuente dedotto, come suo onere, circostanze ulteriori a quelle già esposte che avrebbe rappresentato, se fosse stato promosso dall'Ufficio il contraddittorio nei suoi confronti (c.d. prova di resistenza);

- con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 3, comma 1, dello

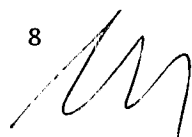
7


Statuto dei contribuenti in relazione agli artt. 32 del d.P.R. n. 600/73 e 1, comma 402, della legge n. 311/2004, per avere la CTR ritenuto applicabile retroattivamente ai professionisti/lavoratori autonomi l'art. 32 cit., come modificato dalla legge n. 311 del 2004, ancorché non si trattasse, come asserito dal giudice di appello, di una norma a carattere procedimentale ma di una norma sostanziale applicabile soltanto agli esercizi successivi alla entrata in vigore della legge finanziaria 2005;

-la censura involge la necessaria preliminare verifica della applicabilità della detta presunzione legale nei confronti del contribuente lavoratore autonomo ed è fondata nei sensi di cui in motivazione;

-chiamata a pronunciarsi sulla legittimità della presunzione posta dall'ultima parte dell'art. 32, comma 1, n. 2 e dell'inversione dell'onere probatorio che ne discende, la Corte costituzionale con sentenza 24 settembre 2014, n. 228 ha rilevato la contrarietà della medesima al principio di ragionevolezza e di capacità contributiva, ritenendo «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», dichiarando, quindi, l'illegittimità costituzionale della sopra riportata disposizione «limitatamente alle parole "o compensi"»;

-è, quindi, definitivamente venuta meno la presunzione, che la citata disposizione poneva, di imputazione dei *prelevamenti* operati sui conti correnti bancari ai ricavi conseguiti nella propria attività dal lavoratore autonomo o dal professionista intellettuale - *come è nella specie il contribuente, quale esercente attività di lavoro autonomo* - spostandosi, quindi, sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che i prelevamenti ingiustificati dal conto corrente bancario e non annotati nelle scritture contabili, siano stati utilizzati dal libero



professionista per acquisti inerenti alla produzione del reddito, conseguendone dei ricavi; diversamente come ribadito da ultimo da Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 22931 del 26/09/2018; n. 32427 del 2019; n. 7539 del 2021 (v. anche Cass. n. 16440 del 2016, n. 19806 e n. 19807 del 2017), «*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*»;

-ciò precisato e indiscussa l'efficacia retroattiva della sentenza della Corte costituzionale di accoglimento della questione di legittimità costituzionale (Cass. n. 10958 del 2010), in quanto il mutamento normativo prodotto da una tale pronuncia si configura come *ius superveniens*, che «impone, anche nella fase di cassazione, la disapplicazione della norma dichiarata illegittima e l'applicazione della disciplina risultante dalla decisione anzidetta» (Cass. n. 4349 del 1995 e Cass. n. 12779 del 2016), salvo il limite del giudicato (nella specie non sussistente), osserva il Collegio che, al caso in esame, ben si attaglia la predetta decisione, avendo il contribuente denunciato la violazione e falsa applicazione della presunzione di cui al citato art. 32, comma 1, n. 2 cit.;

-quanto al rilievo del ricorrente sulla erronea applicazione da parte del giudice di appello dell'art. 32 *cit.* nei confronti del lavoratore autonomo per gli anni di imposta precedenti all'entrata in vigore della legge n. 311 del 2004, questa Corte ha affermato che «anche con riferimento

al testo dell'art. 32 d.P.R. n. 600/73 antecedente l'entrata in vigore della novella del 2004 è del tutto pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che la norma in questione e la presunzione in essa contenuta seppure letteralmente riferibile ai soli "ricavi", sia da intendersi applicabile anche al reddito da lavoro autonomo e non solo al reddito di impresa» (Cass. n. 802 del 2011; n. 11750 e n. 430 del 2008; Cass. n. 4601 del 2002);

- ne consegue, nei limiti della operatività nei confronti dei lavoratori autonomi della presunzione legale di cui all'art. 32 *cit.* con riguardo ai soli "versamenti" non giustificati, la applicabilità retroattiva della norma anche agli anni di imposta precedenti all'entrata in vigore della legge n. 311 del 2004;

- nella specie, il giudice *a quo*, nel ritenere operante nei confronti del libero professionista la presunzione legale di cui all'art. 32, comma 1, n. 2 del d.P.R. n. 300 del 1973- come novellato dalla legge n. 311 del 2004- quanto ai prelevamenti, non si è attenuto ai suddetti principi, mentre quanto ai versamenti, rimanendo invariata la detta presunzione legale, ha fatto correttamente applicazione dell'inversione probatoria a carico del contribuente;

- con il quarto motivo, il ricorrente evidenzia profili di illegittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, n. 2 del d.P.R. n. 600/73, a seguito delle modifiche di cui alla legge n. 311/2004, prospettati, con riguardo ai lavoratori autonomi, per violazione degli artt. 3, 24 e 111 Cost, dalla CTR Lazio, con ordinanza del 10 giugno 2013 n. 27, chiedendo, stante la rilevanza di tali sollevate questioni nel presente giudizio- qualora non si ritenesse di sollevare *ex novo* l'incidente di costituzionalità dell'art. 32, comma 1, n. 2 *cit.* - di sospendere il processo;



-l'accoglimento nei sensi di cui in motivazione del terzo motivo di ricorso, alla luce della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, comporta l'assorbimento del quarto motivo;

- in conclusione, va accolto il terzo motivo nei sensi di cui in motivazione, rigettati il primo e il secondo, con assorbimento del quarto; con cassazione della sentenza impugnata – in relazione al motivo come accolto- e rinvio alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

La Corte, accoglie il terzo motivo nei sensi di cui in motivazione, rigetta il primo e il secondo, assorbito il quarto; cassa la sentenza impugnata – in relazione al motivo come accolto - e rinvia alla Commissione tributaria regionale ^{della Puglia} ~~del Piemonte~~, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità;

Così deciso in Roma, il 26 gennaio 2022.