



Civile Ord. Sez. 5 Num. 9480 Anno 2018

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: CATALLOZZI PAOLO

Data pubblicazione: 18/04/2018

#### ORDINANZA

184  
Catallozzi

sul ricorso iscritto al n. 4691/2011<sup>1</sup> R.G. proposto da  
Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la  
quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

- ricorrente -

contro

Fiandanese Giuseppe, rappresentato e difeso dagli avv. Franco  
Paparella, Francesca Lorusso e Bruno Sed, con domicilio eletto presso  
lo studio del primo in Roma, corso d'Italia, 19

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della  
Puglia n. 137/9/10, depositata il 25 novembre 2010.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25 gennaio  
2018 dal Consigliere Paolo Catallozzi;

#### RILEVATO CHE:

- l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la  
sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia,

depositata il 25 novembre 2010, di reiezione dell'appello dalla stessa proposto avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto i ricorsi - riuniti - del contribuente per l'annullamento di alcuni avvisi di accertamento con cui era stato rideterminato il reddito del contribuente per gli anni 2003, 2004 e 2005 e recuperate a tassazione le imposte non versate;

- dalla sentenza impugnata si evince che la rettifica delle dichiarazioni era stata effettuata dall'Ufficio previa utilizzazione dei dati risultanti dalle indagini bancarie svolte;
- il ricorso è affidato a quattro motivi;
- ha resistito con controricorso Fiandanese Giuseppe;
- entrambe le parti hanno presentato memorie ex art. 378 c.p.c.;

**CONSIDERATO CHE:**

- con il primo motivo l'Agenzia denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 32, secondo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 51, secondo comma, n. 7, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e 18, quarto e quinto commi, legge 30 dicembre 1991, n. 413, per aver la sentenza impugnata ritenuto che la mancanza dell'autorizzazione all'acquisizione dei dati dei conti correnti bancari utilizzati per l'accertamento rendesse inutilizzabile le prove acquisite in tal modo;
- con il secondo motivo, deduce l'insufficiente e illogica motivazione circa un fatto controverso e decisivo, per aver il giudice di appello considerato che la mancanza del vaglio critico del dirigente preposto all'autorizzazione prevista per la richiesta di acquisizione dei conti bancari cagionasse un concreto pregiudizio per il contribuente;
- i motivi, esaminabili congiuntamente, sono fondati per le ragioni e nei limiti che seguono;
- l'art. 32, n. 7, del d.P.R. n. 600 del 1973, attribuisce agli uffici finanziari il potere di richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore

regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, (anche) alle banche dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata;

- analoga disposizione è prevista dall'art. 51, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, con riferimento alle attribuzioni e poteri degli uffici dell'imposta sul valore aggiunto;

- secondo un primo orientamento della Sezione, formatosi con riferimento a tale ultima disposizione, la mancanza della autorizzazione prevista ai fini della richiesta di acquisizione, dagli istituti di credito, di copia dei conti bancari intrattenuti con il contribuente, non preclude l'utilizzabilità dei dati acquisiti, atteso che la predetta autorizzazione attiene ai rapporti interni e che in materia tributaria non vige il principio (presente nel codice di procedura penale) della inutilizzabilità della prova irritualmente acquisita, salvi i limiti derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico (cfr. Cass. 19 febbraio 2009, n. 4001; Cass. 1° aprile 2003, n. 4987);

- altro orientamento ha evidenziato che le norme in esame subordinano la legittimità delle indagini bancarie e delle relative risultanze all'esistenza dell'autorizzazione (e non anche alla relativa esibizione all'interessato), con la precisazione per la quale eventuali illegittimità nell'ambito del procedimento amministrativo di accertamento diventano censurabili davanti al giudice tributario a condizione che, traducendosi in un concreto pregiudizio per il contribuente, vengano ad inficiare il risultato finale del procedimento e, quindi, l'accertamento medesimo (cfr. Cass. 26 settembre 2014, n. 20420; Cass. 21 luglio 2009, n. 16874; Cass. 15 giugno 2007, n. 14023);

- questo Collegio intende dare continuità a tale ultimo orientamento

- ribadito, di recente dalle pronunce della Sezione del 10 febbraio e 4 luglio 2017, rispettivamente, nn. 3628 e 17457 - apparendo

maggiormente coerente, da un lato, con il richiamato paradigma normativo, che subordina la presentazione della richiesta al parere del dirigente, dall'altro, con la concezione sostanzialistica dell'interesse del privato alla legittimità del provvedimento amministrativo, espressa, in via generale, dall'art. 21 *octies*, legge 7 agosto 1990, n. 241;

- ciò posto, il giudice di appello ha dichiarato l'illegittimità – derivata – dell'atto impositivo per mancato rilascio dell'autorizzazione all'acquisizione della documentazione bancaria posta, poi, a fondamento dell'atto medesimo, evidenziando che la mancanza di vaglio critico da parte del dirigente preposto al rilascio dell'autorizzazione andava considerata quale «concreto pregiudizio per il contribuente»;

- l'affermazione della sussistenza del requisito del pregiudizio per il contribuente risulta insufficientemente motivata, avuto riguardo all'apparente assenza di un nesso logico tra il mancato esame della richiesta da parte del dirigente – unico elemento valorizzato nella decisione gravata – e il pregiudizio per il contribuente;

- è evidente, infatti, che il concreto pregiudizio del contribuente non può esaurirsi nel mancato rilascio della autorizzazione da parte del dirigente, pena la svalutazione del requisito cui, secondo l'interpretazione della normativa preferita, è subordinata l'inutilizzabilità delle indagini bancarie compiute in assenza di rituale autorizzazione;

- con il terzo motivo l'Agenzia censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 32 e 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973, 54, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, e 2697 c.c., per aver la sentenza impugnata annullato l'atto impositivo nonostante il fatto che la dimostrazione dei soggetti beneficiari dei prelevamenti e degli importi riscossi era stata fornita dal contribuente solo per alcune delle operazioni bancarie recuperate

a ricavi e non per tutte;

- evidenza, in proposito, che, trattandosi di accertamento fondato su indagini bancarie, era onere del contribuente provare in modo analitico che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria erano riferibili ad operazioni imponibili;

- con l'ultimo motivo di ricorso l'Agenzia si duole della violazione degli artt. 1 e 2, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in quanto il giudice di appello, pur avendo dato atto della mancata dimostrazione della non imponibilità di alcune delle operazioni contestate, aveva ommesso di esaminare nel merito la pretesa tributaria, provvedendo alla relativa determinazione in ragione delle operazioni ritenute non giustificate;

- i motivi, esaminabili congiuntamente, sono fondati;

- come noto, infatti, qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare, con una prova non generica ma analitica per ogni operazione bancaria, che gli elementi dalla stessa desumibili non sono riferibili ad operazioni imponibili (cfr. Cass. 29 luglio 2016, n. 15857; Cass. 11 marzo 2015, n. 4829);

- la sentenza di appello non ha fatto corretto utilizzo di tale principio, poiché ha provveduto all'accoglimento integrale del ricorso introduttivo e, dunque, all'annullamento dell'atto impositivo impugnato, pur in presenza della prova della non imponibilità delle operazioni offerta dal contribuente solo per alcune di quelle oggetto di contestazione;

- ha, pertanto, ritenuto assolto l'onere probatorio gravante sul contribuente medesimo per tutte le operazioni, anche quelle risultate non giustificate, e ha, conseguentemente, annullato per intero l'atto

impositivo, senza provvedere alla puntuale quantificazione della pretesa erariale, nei limiti risultanti dall'istruttoria espletata;

- il ricorso va in conseguenza accolto e la sentenza cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, che provvederà anche al regolamento delle spese

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso nei sensi di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Puglia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 25 gennaio 2018.

Il Presidente

Biagio Virgilio

