



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI ROMA

SEZIONE 38

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	PATRIZI	CARLO	Presidente
<input type="checkbox"/>	DE SANTI	LEONARDO	Relatore
<input type="checkbox"/>	TERRINONI	PAOLA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull' appello n° 5125/10
- avverso la sentenza n° 187/51/2002
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ROMA
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI ROMA 3

proposto dal ricorrente:

[REDACTED]

difeso da:

[REDACTED]

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° RCE1000326 IRPEF + ILOR 1995
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° RCE1000326 S.S.N. + IRPEF 1994
AVVISO DI RETTIFICA PARZIALE n° 800866/2000 I.V.A. 1995

SEZIONE

N° 38

REG.GENERALE

N° 5125/10

UDIENZA DEL

23/11/2011 ore 09:30

SENTENZA

N°

17/38/12

PRONUNCIATA IL:

23/11/11

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

16/1/12

Il Segretario

Cariello

[Handwritten signature]

1. La vertenza trae origine dai ricorsi presentati dalla sig.ra [REDACTED] alla Commissione Tributaria di primo grado di Roma avverso l'avviso di rettifica parziale n. 800866/2000, IVA anno di imposta 1995, e gli avvisi di accertamento nn. RCE 1000323 e RCE1000326, rispettivamente relativi all'anno di imposta 1995 e 1996, con i quali l'Ufficio assumeva induttivamente quali ricavi non fatturati gli interi importi della movimentazione bancaria esaminata dalla Guardia di Finanza e accertava dei ricavi omessi determinando una maggiore imposta IRPEF nonché un maggior contributo SSN e un maggior tributo di solidarietà con irrogazione delle sanzioni.

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Roma, con sentenza n. 187/51/02 del 11/03/2002, depositata l'8/04/2002, ha rigettato i ricorsi riuniti sul presupposto che la ricorrente non avesse fornito prova contraria a quella risultante a suo carico dalla documentazione bancaria.

2.1. La Commissione Tributaria Regionale di Roma con sentenza n. 5/4/04 del 29/1/2004 depositata il 20 marzo 2004, ha rigettato l'appello della contribuente osservando che, ai sensi dell'art.32 d.p.r. n.600 del 1973, l'Ufficio finanziario aveva posto legittimamente, pur in assenza di altri riscontri, a base degli accertamenti effettuati i dati relativi alla documentazione bancaria della contribuente, la quale non aveva assolto all'onere posto a suo carico dalla legge di dimostrare di avere tenuto conto delle relative poste ai fini della determinazione del suo reddito ovvero che esse non avevano alcuna rilevanza a tal fine.

2.3. Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale ha proposto ricorso alla Corte di Cassazione la contribuente facendo rilevare il vizio di omesso esame di tutte le censure indicate nell'appello. La Commissione tributaria regionale ha respinto soltanto il motivo che denunciava la violazione dell'art.32 d.p.r. n.300 del 1973, omettendo per contro l'esame degli altri.

2.4. La Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con sentenza n. 8638/09 depositata il 9 aprile 2009 ha accolto il ricorso considerando fondata la censura della ricorrente in ordine al vizio di omessa motivazione e omessa pronuncia.

3. La sig.ra [REDACTED] riassume la causa.

3.1. Ritiene fondato l'appello, sostiene la lesione del diritto del contraddittorio garantito ex art. 3 L. 241/90 e dagli artt. 32 e 33 DPR 600/73 e artt 51 e ss DPR 633/72, contesta l'illegittimità dell'accertamento bancario della GdF per assenza di autorizzazione, e della motivazione "per relationem" nonché la contraddittorietà della sentenza.

Ribadisce che l'Amministrazione finanziaria ha utilizzato in sede di accertamento le risultanze emerse in sede di indagini bancarie senza la preventiva instaurazione del contraddittorio. Evidenzia che l'avviso di accertamento deve contenere l'indicazione, non solo degli estremi e del titolo della pretesa impositiva, ma anche dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che la giustificano.



3.2. Ritiene che l'accertamento motivato con il rinvio a un atto dell'Amministrazione finanziaria, come nella specie il processo verbale di constatazione, non allegato all'avviso e non noto al contribuente è nullo.

Si riporta integralmente all'atto di appello, facendo propri tutti i motivi richieste ed eccezioni proposte nel giudizio RG n. 2200/2003

Chiede l'accoglimento dell'appello, il rimborso delle somme eventualmente versate nelle more del giudizio con vittoria di spese.

4. L'agenzia delle Entrate Direzione Provinciale III di Roma con memoria di costituzione presenta le proprie controdeduzioni.

4.1. Nel merito si riporta alle controdeduzioni depositate in data 20/06/2003 avverso l'appello originariamente proposto della sig.ra [REDACTED] avverso la sentenza di primo grado.

4.2. Evidenzia che l'invocato contraddittorio è stato regolarmente instaurato in sede di verifica fiscale effettuata dall'organo ispettivo della Guardia di Finanza, allorquando la contribuente fu invitata a giustificare le movimentazioni contabili sospette.

4.3. Sottolinea che né l'art. 32 del DPR 600/73 né l'art. 52 del DPR 633/72 né qualsiasi altra disposizione legislativa impongono agli uffici finanziari di convocare il contribuente prima di dar corso a qualsiasi accertamento di maggiore imposta nei suoi confronti, ponendosi la medesima attività come oggetto di una mera facoltà per l'ufficio, giammai di un obbligo.

4.4. Ritiene irrilevante la pronuncia n. 300/09/02, resa in materia di IVA sulle medesime questioni oggetto della presente controversia, in considerazione che i giudici provinciali hanno fondato il proprio convincimento sulla base di un orientamento, ovvero quello della necessita di instaurazione preventiva del contraddittorio, certamente non adattabile al caso di specie, risultando lo stesso oramai disatteso dalla recente giurisprudenza della Suprema Corte, volta a riconoscere a tale attività degli uffici finanziari natura di mera facoltà anziché di obbligo.

4.5. Considera i motivi di appello del tutto lacunosi ed incongruenti nonché assolutamente inidonei ad inficiare la validità e fondatezza della decisione assunta dai giudici di prime cure, frutto, di converso, di una ponderata valutazione delle circostanze di fatto risultanti dagli atti di causa e di una dettagliata esposizione degli istituti giuridici coinvolti nella controversia.

Chiede il rigetto dell'atto di gravame proposto dalla sig.ra Matteucci e la conferma della pronuncia dei giudici di primo grado, con vittoria di spese ed onorari del presente giudizio.

All'udienza odierna sono presenti le parti.

5. Il ricorso in riassunzione è privo di pregio.

5.1 In via pregiudiziale, per quanto attiene all'eccezione di nullità sollevata dalla contribuente per difetto di motivazione dell'avviso (insufficienza di motivazione, "per relationem" ad un processo verbale di constatazione della Guardia di finanza), - non solo la generale dottrina,

ma anche la costante giurisprudenza sostengono che l'obbligo della motivazione è soddisfatto quando gli avvisi di rettifica e di accertamento pongono il contribuente nelle condizioni di poter efficacemente opporsi alle pretese tributarie dell'Amministrazione, con le eventuali contestazioni dell'an e del quantum dei singoli rilievi. Nella fattispecie la contribuente ha contestato, analiticamente ed in modo approfondito e sofisticato, tutti i rilievi posti in essere dalla Guardia di finanza prima e poi conseguentemente dall'Ufficio: la società conosceva i rilievi fin dall'origine, perché era in possesso del processo verbale di constatazione, processo verbale che ha originato le rettifiche impugnate.

L'avviso di rettifica deve ritenersi adeguatamente motivato qualora richiami processi verbali redatti in sede di verifica dalla P.T. "Conosciuti o conoscibili" dal contribuente.

Ne deriva che l'eccezione sollevata dalla contribuente non è fondata e quindi va rigettata.

5.2. In via principale, la ricorrente eccepisce l'illegittimità dell'avviso per mancato invito al contraddittorio della contribuente, per violazione del principio secondo cui spetta al soggetto attivo della pretesa e quindi all'Ufficio l'onere di darne giustificazione, contesta il presupposto dell'acquisizione dei dati relativi alle movimentazioni bancarie, la mancanza dell'autorizzazione del Comandante di zona della Guardia di Finanza, e comunque per infondatezza degli addebiti mossi.

5.3. Il Collegio osserva che in tema di accertamento dell'iva, l'invito al contribuente, previsto dall'art. 51, primo comma, n. 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari, costituisce per l'ufficio finanziario una mera facoltà, da esercitarsi in piena discrezionalità, e non un obbligo. Dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva quindi alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti, né scade a presunzione semplice la presunzione legale posta dalla norma, che consente di riferire i movimenti bancari all'attività svolta dal contribuente, gravando su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria. Ciò non compromette affatto, tuttavia, il diritto di difesa del contribuente, potendo esso far valere le sue ragioni in sede contenziosa a norma dell'art. 32 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, depositando documenti e memorie fino alla data di trattazione del ricorso in primo grado.

Evidenza che nel processo tributario, nel caso in cui l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, è onere del contribuente, a carico del quale si determina una inversione dell'onere della prova, dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non siano riferibili ad operazioni imponibili, mentre l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, per legge, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti.

5.4. In tema di accertamento dell'iva, qualora l'amministrazione proceda ad accertamento induttivo utilizzando, ai sensi dell'art. 51, secondo comma, n. 2, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, i

dati risultanti dai movimenti dei conti correnti bancari. la prova che il contribuente è tenuto a dare della non riferibilità ad operazioni imponibili deve essere specifica e riguardare analiticamente i singoli movimenti bancari. tale cioè da dimostrare che ciascuna delle operazioni effettuate è estranea a fatti imponibili.

Nel caso di specie la parte non ha in alcun modo giustificato la rilevata discrasia tra le risultanze emerse dall'indagine bancaria e i dati riportati nelle scritture contabili. La sig.ra Matteucci si è limitata a proporre contestazioni di carattere formale in ordine alla legittimità della procedura di accertamento seguita dall'ufficio. senza addurre, tuttavia, alcuna considerazione o valutazione in riferimento alla causale dei versamenti e dei prelievi riscontrati sui conti bancari, pur avendone avuto di sicuro la possibilità sia al momento della redazione del p.v.c. da parte della Guardia di Finanza sia in questa fase contenziosa.

5.5. Analoghe considerazioni valgono per le altre circostanze dedotte dal contribuente, nessuna delle quali appare esattamente quale elemento di efficace prova idonea a vincere la presunzione di legge.

Sono infatti chiaramente inattendibili circostanze quali: l'asserita mancanza di autorizzazione in quanto in tema di iva, la mancanza dell'autorizzazione dell'ispettore compartimentale (o, per la Guardia di Finanza, del comandante di zona) prevista dall'art. 51, secondo comma, n. 7, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, 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 detta autorizzazione attiene ai rapporti interni e che in materia tributaria non vige il principio (presente nel codice di procedura penale) dell'inutilizzabilità della prova irrualmente acquisita, salvi i limiti derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico.

Affinché l'erario possa utilizzare il risultato di accertamenti bancari effettuati nei confronti del contribuente è necessario che tali accertamenti siano stati debitamente autorizzati, ma non anche che il provvedimento di autorizzazione (la cui illegittimità può essere fatta valere dinanzi al giudice tributario soltanto quando venga ad inficiare il risultato fiscale del procedimento, e quindi l'accertamento tributario) venga esibito al contribuente.

L'esistenza (e il deposito in atti) dell'autorizzazione rilasciata in data 1/4/1999 è condizione sufficiente per l'ammissibilità dell'operato dell'Ufficio.

Va altresì escluso che le risultanze emerse nel contesto dell'indagine bancaria non possano costituire valido supporto probatorio e ciò in quanto la norma stessa nell'addossare al contribuente la c.d. prova liberatoria, pone il fondamento di tale valenza probatoria.

L'art. 32, comma 1, n. 2, del d.p.r. n.600 del 1973, con riguardo alle acquisizioni bancarie disciplinate dal successivo n. 7, stabilisce infatti che " i singoli dati ed elementi risultanti dai conti

sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; allo stesse condizioni sono altresì posti come ricavi alla base delle rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario, i prelevamenti annotati negli stessi conti e non risultanti dalle scritture contabili “. Analogamente, in materia di iva, dal combinato disposto di cui agli artt.54 e 51 n.2. d.p.r. n.633 del 1972 emerge che l'Ufficio può fondare legittimamente il proprio potere di rettifica tenendo conto delle risultanze e dei singoli dati dei conti bancari, “ se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili “. Le disposizioni sopra citate introducono quindi una presunzione legale, che rende utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria i dati e gli elementi risultanti dai conti, anche se il carattere relativo di essa ammette la prova contraria da parte del contribuente, che può dimostrare di averne tenuto conto nella determinazione della base imponibile, ovvero che essi sono estranei alla produzione del reddito (Cass. n.25365 del 2007; Cass. n.2438 del 2007; Cass. n.21071 del 2005; Cass. n.9103 del 2001).

La diversa interpretazione di queste disposizioni fornita dal ricorrente, secondo cui dai dati della movimentazione bancaria l'Ufficio non potrebbe che trarre semplici indizi, inidonei come tali a giustificare l'accertamento e privi comunque di incidenza sull'onere dell'Ufficio di provare l'elusione dalla tassazione, che è oltre tutto contraria al loro stesso tenore letterale, non può pertanto che essere disattesa.

Va pertanto per le considerazioni esposte rigettato il ricorso in riassunzione e l'appello della contribuente e confermata la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale.

6. Alla reiezione del ricorso segue la condanna alle spese, secondo la regola della soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione tributaria regionale di Roma, Sezione n. 38, rigetta il ricorso in riassunzione e l'appello della contribuente e la condanna al pagamento delle spese del giudizio che liquida in € 11.900,00 di cui € 1.000,00 per spese, oltre accessori di legge.

Così deciso in Roma il 23 novembre 2011 in camera di consiglio.

IL RELATORE



IL PRESIDENTE

