



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI ROMA

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|------------|----------------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | DE SALVO | ANTONIO | Presidente e Relatore |
| <input type="checkbox"/> | FERRAZZANI | FERRUCCIO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | MOSCAROLI | GIUSEPPE MARIA | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull' appello n° 4451/11 depositato il 14/06/2011
- avverso la sentenza n° 110/20/2011 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ROMA contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI ROMA 1

proposto dal ricorrente:

[REDACTED]

difeso da:

[REDACTED]

Atti impugnati:

AWISO DI ACCERTAMENTO n° RCC011002875-2009 I.V.A. + IRPEF 2006

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 4451/11

UDIENZA DEL

18/11/2011

ore 10:00

SENTENZA

N°

40/2/12

PRONUNCIATA IL:

18/4/2011

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

28/2/2012

Il Segretario

[Signature]

FATTO

In data 25.6.2009 l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Roma 2, chiese alle [redacted] ed alla [redacted] (in seguito [redacted]) [redacted] (ai sensi dell'art. 32, comma 1, numero 7 del D.P.R. 20.9.1973, n. 600, e dell'art. 51, comma 2, n. 7 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633) dati, notizie e documenti relativi al Sig. [redacted], con riguardo ai rapporti intrattenuti, alle operazioni effettuate ed ai servizi prestati dall'1.1.2005 all'1.1.2006.

Con atto n. 100691/2009 del 16.11.2009, il suddetto Ufficio invitò il contribuente (esercitante attività di lavoro autonomo) a presentarsi per un contraddittorio, allo scopo di fornire (ai fini delle imposte dirette e dell'IVA) dati, notizie e chiarimenti, supportati da idonea documentazione, in ordine alle operazioni (versamenti e prelevamenti) evidenziate in un prospetto, relativo agli anni di imposta 2005 e 2006.

In un primo incontro del 4.12.2009, il contribuente non fu in grado di fornire giustificazioni, per cui di comune accordo le parti convennero di rinviare il contraddittorio al fine di fornire giustificativi, comprese le movimentazioni sul conto corrente n. 190756 acceso presso [redacted].

Nel successivo incontro del 21.12.2009, il contribuente giustificò parzialmente le movimentazioni bancarie, attraverso la riconciliazione delle fatture emesse e dei versamenti effettuati, mentre non riuscì ad effettuare la medesima riconciliazione riguardo ai prelevamenti. In quella circostanza, il contribuente depositò in originale le fatture passive, nonché i registri IVA vendite ed IVA acquisti.

In data 2.1.2010 l'Ufficio notificò l'avviso di accertamento n. RCC011002875/2009, con il quale, sulla base delle movimentazioni del 2006 non giustificate di importo unitario superiore a mille euro (complessivamente pari ad euro 328.232), recuperò a tassazione, al netto di costi forfetariamente riconosciuti nella misura del 30%, un maggior imponibile, rispetto al dichiarato, di euro 229.762, agli effetti dell'IRPEF, della relativa addizionale regionale, dell'IRAP e dell'addizionale comunale; in merito all'IVA, l'Ufficio considerò ai fini della determinazione del volume d'affari il totale delle movimentazioni "in avere" non giustificate (pari ad euro 134.241), e ritenne non autofatturati acquisti per euro 193.991, pari alle movimentazioni non giustificate "in dare".

Conseguentemente, l'Ufficio chiese le seguenti somme:

- euro 96.630 per IRPEF;
- euro 3.227 per addizionale regionale;
- euro 461 per addizionale comunale;
- euro 9.387 per IRAP;
- euro 26.848 per IVA;
- euro 144.945 per sanzioni pecuniarie,
- oltre interessi e spese di notifica.

In data 25.2.2010 il [redacted] presentò istanza di accertamento con adesione, e in data 25.6.2010 impugnò l'avviso di accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma.

Nel ricorso per l'anno 2006 (analogo ad altro ricorso prodotto per l'anno 2005) la parte eccepiva:

- 1) la carenza di istruttoria, e l'acquisizione degli estratti conto bancari in violazione delle normativa specifica e di quella sulla privacy;
- 2) la nullità dell'accertamento per genericità e carenza di prova;

- 3) la nullità dell'accertamento per mancato invito da parte dell'ufficio a seguito dell'istanza di adesione presentata;
- 4) la nullità dell'accertamento per difetto di motivazione;
- 5) l'errore nell'applicazione delle norme;
- 6) l'infondatezza delle presunzioni dell'ufficio nella determinazione del maggior imponibile.

L'Agenzia delle Entrate, costituendosi in giudizio, contestava le eccezioni del contribuente e chiedeva il rigetto del ricorso.

La Commissione Tributaria Provinciale di Roma, con sentenza n. 110/20/2011 del 9.3.2011, depositata il 24.3.2011 respinse il ricorso.

Contro questa decisione propone appello il contribuente, deducendo i seguenti motivi di impugnazione:

- 1) mancato accoglimento dell'istanza di riunione dei giudizi (per gli anni 2005 e 2006), e delle richieste istruttorie;
- 2) mancata redazione del verbale di udienza, e conseguente carenza di istruttoria del processo tributario;
- 3) omesso esame ed omessa pronuncia sulle questioni preliminari legate all'utilizzo, legittimo o meno, dei dati richiesti, acquisiti e gestiti in dispregio della normativa sulla privacy;
- 4) omesso esame ed omessa pronuncia sulle questioni di diritto relative ai poteri dell'amministrazione finanziaria;
- 5) nullità dell'avviso di accertamento per inutile decorso del termine di legge per l'accertamento con adesione:

6) omesso esame ed omessa pronuncia sulle questioni di merito (mancata analisi della ricostruzione delle entrate e delle uscite qualificate e motivate dal contribuente);

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale I di Roma, costituendosi in giudizio, controdeduce in ordine alle eccezioni sollevate dall'appellante e chiede il rigetto del gravame.

All'udienza odierna, il difensore del contribuente ed il rappresentante dell'Ufficio hanno ulteriormente illustrato le rispettive argomentazioni.

DIRITTO

Privi di fondamento sono le eccezioni 1) e 2), che possono essere esaminate congiuntamente.

Nel fascicolo di primo grado è presente il verbale dell'udienza di trattazione, con l'indicazione delle parti presenti (ufficio e difensore del contribuente) e delle eccezioni svolte. Nel verbale è dato atto che il ricorrente ha avanzato richiesta di riunione del presente giudizio con altro pendente avanti lo stesso giudice; ciò non implica, peraltro, un obbligo di accoglimento dell'istanza, né un obbligo di motivare il mancato accoglimento, tenuto anche conto che nel rito tributario vige il principio dell'autonomia dei singoli periodi d'imposta, e tanto più che nel caso di specie l'istanza di riunione non era stata riversata come richiesta istruttoria nel ricorso introduttivo, ma era stata formulata in udienza. Ad ogni modo, per quanto riguarda l'attualità, entrambe le annualità (2005 e 2006), anche se oggetto di distinti appelli, vengono esaminate nel corso dell'udienza odierna, da questo stesso collegio, sicché non vi è pericolo di pronunce contrastanti.

Con il terzo motivo l'appellante eccepisce l'illegittimo utilizzo dei dati relativi alle movimentazioni finanziarie, sotto due profili: l'asserita mancanza della preventiva

autorizzazione del Direttore Generale delle Entrate con riferimento all'intero periodo del quale sono state richieste le notizie, e l'utilizzo dei dati in dispregio della normativa sulla privacy.

Quanto al primo aspetto, il fatto denunciato è smentito dalla produzione documentale dell'Amministrazione finanziaria, da cui si ricava che la richiesta di autorizzazione all'indagine bancaria, avanzata dall'Ufficio locale a quello sovraordinato, così come l'autorizzazione concessa, riguardano le annualità 2005 e 2006 senza limitazioni temporali. La Corte di Cassazione (sentenza n. 4001/2009) ha comunque ritenuto sul punto che "la mancanza della autorizzazione...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 della inutilizzabilità della prova irrualmente acquisita".

In relazione al dedotto illegittimo utilizzo dei dati acquisiti, non si comprende in base a quali elementi detta censura venga mossa. Anche facendo riferimento a quanto osservato dal contribuente nel ricorso di primo grado - ove, dopo l'enunciazione dei principi sul corretto utilizzo dei dati bancari, con l'intervento del garante della privacy che ha portato alla modifica degli artt. 32 del DPR 600/73 e 51 del DPR 633/72, nessuna specifica violazione di norme di legge è stata sollevata -, l'articolato difensivo si concretizza in una generica richiesta al collegio giudicante di verificare "se sia stata formulata o meno la richiesta attraverso la posta elettronica certificata, quali cautele siano state adottate per gestire i dati sensibili del contribuente, se il team 10 (riscossione) fosse in grado di gestire una pratica di accertamento basata sulle indagini bancarie"; il tutto attuabile attraverso un ordine della Commissione all'Ufficio di "esibizione del back office dell'accertamento".

Al di là dell'utilizzo di termini il cui significato specifico potrebbe sfuggire al soggetto al quale l'istanza è diretta, va rilevato che i poteri delle Commissioni tributarie nell'indirizzo del giudizio sono disciplinati dall'art. 7 del decreto legislativo 31.12.1992, n. 546, ed in particolare (dopo l'abrogazione del comma 3 di detto articolo) dal comma 1, il quale concede a dette Commissioni le facoltà di accesso "ai fini istruttori" e "nei limiti dei fatti dedotti dalle parti". Nelle difese della contribuente non sono dedotti fatti specifici utili ai fini istruttori, ma solo generiche indicazioni di possibili violazioni nella gestione dei dati sensibili, il che esula dalle attività di carattere tributario concesse al collegio.

In ordine al quarto motivo di impugnazione, osserva il collegio che l'Ufficio ha provveduto alla rettifica della dichiarazione dei redditi mod. Unico 2006 ai sensi degli artt. 32 e 38 del D.P.R. 600/1973 e dell'art. 51 del D.P.R. 633/1972, in adempimento dei poteri conferiti all'amministrazione dalle norme richiamate. Trattasi di un potere non condizionato alla sussistenza di profili di anomalia reddituale - comunque ricavabili da quanto indicato nella richiesta all'organo centrale di autorizzazione all'accesso ai dati bancari -, ma genericamente attribuito all'amministrazione nell'ambito delle proprie attività ispettive.

In particolare, il comma 2 dell'art. 32 prevede che l'ufficio possa invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire per fornire dati o notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche relativamente alle operazioni annotate nei conti, la cui copia sia stata acquisita a norma del n.7 (dati relativi ai conti correnti bancari, postali, libretti di deposito). "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; alle stesse condizioni

sono altresì posti come ricavi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario, i prelevamenti annotati negli stessi conti e non risultanti dalle scritture contabili”.

Per quanto concerne l’IVA, l’Ufficio ha proceduto alla rettifica dell’imposta ai sensi dell’art. 58 del DPR 633/1972 (attribuzione poteri), ed in particolare ai sensi del comma 2 di detto articolo, il quale prevede l’utilizzo dei dati sui conti bancari, salva la prova diversa offerta al contribuente, al fine della determinazione dell’imponibile.

La rettifica in discussione è stata effettuata previo invito al contribuente a fornire dati e chiarimenti in relazione alle operazioni bancarie, risultanti dai dati acquisiti anche attraverso specifiche richieste agli istituti di credito. La stessa discende dall’applicazione del dettato normativo, secondo il quale i versamenti risultanti dai conti bancari si presumono come ricavi o comunque come elementi rappresentativi di incrementi reddituali, salvo la prova di non rilevanza offerta al contribuente, e i prelevamenti come ricavi o compensi, nel caso il soggetto controllato non ne indichi l’effettivo beneficiario. L’avviso di accertamento appare quindi rispettoso delle norme richiamate.

Anche sotto il profilo della motivazione l’atto appare pienamente legittimo; in esso risultano indicati sia l’iter logico-giuridico seguito dall’Ufficio per la determinazione dei maggiori ricavi, sia le varie poste in entrata ed in uscita ritenute fiscalmente rilevanti, con la possibilità quindi, per il destinatario, di approntare le possibili difese di merito. Nell’avviso di accertamento è infatti chiarito che lo stesso faceva seguito a quanto richiesto nell’invito a comparire e a quanto emerso dai contraddittori del 4.12.2009 e 21.12.2009, nel corso dei quali il contribuente “non era riuscito a giustificare alcune movimentazioni in entrata attraverso la riconciliazione dei versamenti con le relative fatture”. In particolare l’Ufficio precisa di aver proceduto alla disamina delle movimentazioni non giustificate, dare ed avere, di importo superiore a 1.000 euro; nell’atto risultano elencate tutte le operazioni non riconciliate.

Anche il quinto motivo di appello non può essere accolto. L’istituto dell’accertamento con adesione di cui al decreto legislativo 218/1997 prevede che il contribuente, che abbia ricevuto un avviso di accertamento, possa richiedere all’amministrazione finanziaria di essere invitato per instaurare il contraddittorio finalizzato all’adesione ex art. 6 del decreto stesso. La presentazione dell’istanza ha, come effetto diretto, l’automatica sospensione per novanta giorni del termine per l’impugnazione dell’avviso di accertamento. La questione sollevata dall’appellante è relativa alle conseguenze che possono derivare dalla mancata convocazione del contribuente da parte dell’amministrazione (a norma del comma 4 del citato art. 6); da tale inadempimento, di fatto avvenuto nella fattispecie in esame, il contribuente fa discendere la nullità dell’intero procedimento e quindi dello stesso avviso di accertamento impugnato.

In argomento si è pronunciata la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 28051 del 30.12.2009, richiamata dall’Ufficio. La Corte ha affermato che la convocazione del contribuente costituisce per l’Ufficio non un obbligo, ma una facoltà, da esercitare in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell’accertamento e dell’opportunità di evitare la contestazione giudiziaria. In senso conforme si è poi pronunciata anche la Corte di Cassazione a SS.UU. (sent. 3676 del 17.2.2010) stabilendo che “In tema di accertamento con adesione, la mancata convocazione del contribuente, a seguito della presentazione dell’istanza ex art. 6 del D. Lgs 16 giugno 1997, n. 218, non comporta la nullità del procedimento di accertamento adottato dagli Uffici, non essendo tale sanzione prevista dalla legge”.

Può ora esaminarsi la questione di merito (sesto motivo di impugnazione) relativa alla mancata analisi, da parte dei primi giudici, della ricostruzione delle entrate e delle uscite qualificate e motivate dal contribuente.

Osserva il collegio che l'Ufficio ha specificato nell'avviso di accertamento le operazioni bancarie che il contribuente non è stato in grado di riconciliare indicandone la data, la descrizione, l'importo ed il tipo (dare/ avere). Non sussiste quindi alcuna incertezza sulla singola operazione contestata dall'Ufficio; l'unico elemento eventualmente omesso (numero dell'assegno emesso o ricevuto) era ricavabile dall'interessato attraverso l'esame del rapporto di conto corrente del quale aveva la disponibilità. Né l'attività di riscontro doveva ritenersi per il contribuente diabolica, come sostenuto, atteso che l'anno interessato (2006) era non distante da quello nel quale andava fatta la ricerca (2009) e soprattutto dal momento che i tempi necessari per l'incombente erano più che congrui, proprio alla luce della proroga di novanta giorni conseguente alla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione. D'altra parte, già in sede di presentazione di detta istanza, il contribuente ha identificato le movimentazioni bancarie contestate dall'Ufficio. Ma una convincente giustificazione non è stata resa neppure in sede contenziosa, atteso che le indicazioni fornite riguardo alle entrate sono del tutto generiche, senza specifici riferimenti ad una corrispondente documentazione contabile, e per le rilevanti movimentazioni in uscita nessun concreto elemento di riscontro è stato fornito.

In concreto, non si tratta di stabilire se le operazioni siano o meno inerenti all'attività di lavoro autonomo svolta dal contribuente, ma di chiarire (cosa che l'interessato ha fatto solo in parte) l'oggetto delle operazioni in entrata e l'esatta individuazione del beneficiario e della giustificazione di quelle in uscita.

Poiché gli elementi offerti dall'Ufficio a sostegno del proprio accertamento sono certi e documentalmente individuati, spettava al contribuente fornire la prova che le somme in entrata fossero correlate a fatture emesse oppure riguardassero circostanze estranee all'attività, e che le somme in uscita - previa individuazione certa del beneficiario - non potessero essere ricomprese tra quelle che il comma 2 dell'art. 6 del DPR 600/1973 e il comma 2 dell'art. 58 del DPR 633/1972 considerano come elementi da considerare al fine degli accertamenti.

In conclusione, l'appello va respinto.

Le spese seguono la soccombenza, e vengono liquidate nella somma complessiva di 3.796,88.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio (Sez. 2-a) respinge l'appello del contribuente, e per l'effetto dichiara la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato (n. RCC011002875/2009).

Condanna l'appellante a rifondere all'Ufficio le spese di questo grado di giudizio, che determina in euro 3.796,88.

Così deciso in Roma il 18 novembre 2011

IL PRESIDENTE RELATORE..... 