



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI ROMA

SEZIONE 38

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	FAVARO	LILIANA	Presidente
☐	AURIEMMA	SERGIO	Relatore
☐	PENNACCHIA	AMBROGIO	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 5045/13 depositato il 17/09/2013
- avverso la sentenza n. 12/8/13 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ROMA contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 1

pronosto dal ricorrente:

difeso da:

IA RM

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TK3013107094 IRPEF-ADD.REG. 2005
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TK3013107094 IRPEF-ADD.COM. 2005

SEZIONE

N° 38

REG.GENERALE

N° 5045/13

UDIENZA DEL

05/02/2014

ore 09:30

SENTENZA

N°

2040/38/14

PRONUNCIATA IL:

5/2/14

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

1/4/14

Il Segretario

Carriello

FATTO

Con atto introduttivo notificato il 6 giugno 2011 e depositato il 23 giugno 2011 il S. U. 
), assistito dal dott. rag. , ha impugnato l'avviso di accertamento n. TK3013107094/2010, che ha ripreso in rettifica 667.883,55 euro quali redditi di capitale percepiti e non dichiarati per l'annualità 2005, da gravare con maggiore imposta Irpef pari a 285.283,00 euro, più sanzioni e accessori.

L'avviso è stato emesso ai sensi dell'art. 41 del D.P.R. n. 600/73 e notificato il 28 dicembre 2010, dopo che l'ufficio accertatore aveva effettuato indagini bancarie concernenti conti correnti intrattenuti dal  con vari istituti di credito, in proprio o con potere di firma, ed ai sensi dell'art. 32 del TUIR aveva previamente invitato il contribuente (atto 101827/2010) a fornire chiarimenti circa i versamenti bancari considerati non giustificati.

Il giorno 6 dicembre 2010 si presentava presso l'ufficio fiscale il rag.  per delega. A seguito della documentazione depositata, l'ufficio considerava giustificati i soli versamenti bancari pari a 30.029,40 euro (di cui a bonifico del 30 agosto 2005) e di 54.889,07 euro (di cui a bonifico del 30 settembre 2005) e poi emetteva l'avviso per la restante parte.

Il  si presentava il 23 febbraio 2011 istanza di accertamento con adesione ai sensi della legge n. 218/1997 ed istanza per autotutela il successivo 11 maggio 2011, in questa seconda occasione allegando ulteriore documentazione giustificativa.

L'Ufficio, con atto prot. 2011/164303 del 25 maggio 2011, ritirato a mano dal rappresentante del contribuente il giorno 27 maggio 2011, come risulta da apposita annotazione scritta in calce, disponeva in autotutela l'annullamento parziale dell'avviso di accertamento originario e, con nuovo avviso, riduceva l'importo dei redditi non dichiarati dal montante complessivo originario di 667.883,55 euro alla minor somma di 354.042,00 euro, oltre sanzioni e accessori.

A questo punto il contribuente, con atto notificato in partenza lo stesso giorno del 27 maggio 2011, si è determinato ad impugnare il primo avviso di accertamento, mentre i colloqui da lui intrapresi per l'accertamento con adesione risultano essere proseguiti sino al 26 marzo 2012.

Il ricorrente ha dedotto l'illegittimità dell'accertamento per violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, avendo l'Ufficio emesso l'atto prima della scadenza del termine di sessanta giorni e senza motivare sotto il profilo dell'urgenza.

In via subordinata, ha chiesto la riduzione delle pretese impositive *"in accoglimento delle giustificazioni addotte e documentate nel verbale di contraddittorio del 6 dicembre 2010 e nel processo verbale di acquisizione di documentazione a seguito di istanza di accertamento con adesione del 2 maggio 2011"*, nonché l'annullamento delle sanzioni.

Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle Entrate.

Dopo aver descritto in dettaglio il percorso procedimentale nella fattispecie snodatosi attraverso l'invito a comparire, la fase in autotutela sfociata nella rettifica dell'avviso e la fase, non positivamente esitata, dell'accertamento con adesione, l'Agenzia ha controdedotto l'inapplicabilità della norma sul termine dilatorio dei 60 giorni in quanto riferita a diversa fattispecie, la natura meramente ordinatoria del termine *de quo*, la non obbligatorietà dell'instaurazione di preventivo contraddittorio in caso di indagini bancarie e, in ogni caso, la correttezza nel merito del proprio comportamento avendo l'Ufficio validamente considerato parte delle giustificazioni addotte dal contribuente durante il contraddittorio amministrativo e ridotto l'ammontare della ripresa fiscale.

La Commissione Tributaria Provinciale di Roma con la sentenza n. 12/08/13 depositata l'8 gennaio 2013, non notificata, ha premesso in punto di diritto che *"il mancato rispetto del termine non può costituire motivo di illegittimità dell'atto, soprattutto se si considera che ne deriverebbe una abnorme conseguenza sulla pretesa impositiva che peraltro non è stata contestata nel merito dalla parte"*. Inoltre, ha *"riscontrato la legittimità della procedura seguita dall'ufficio"*.

Ciò posto, il giudice di primo grado ha tuttavia reputato che è stato impedito al contribuente di esibire la documentazione giustificativa poi presa solo parzialmente in considerazione in sede di

autotutela e che, per questo motivo, il contribuente non ha potuto usufruire della riduzione delle sanzioni per effetto dell'art. 15 del d. lgs. 218/97.

Pertanto, ha accolto parzialmente il ricorso ed ha ridotto il reddito imponibile di ulteriori 38.549,19 euro, pari al 20 per cento di operazioni bancarie per 192.700,93 euro.

Il Sig. _____, assistito dal difensore costituitosi in primo grado, ha impugnato la sentenza con atto notificato a controparte il 5 luglio 2013 e depositato il 17 settembre 2013.

L'appellante censura la sentenza tramite motivi di gravame che possono essere così riassunti nella loro essenzialità:

- la sentenza ha erroneamente ritenuto che il ricorso sia stato fondato esclusivamente sul mancato rispetto del termine di 60 giorni per memorie e repliche prima della emissione dell'avviso di accertamento, senza che sia stata contestata la pretesa impositiva anche nel merito;
- da parte dell'ufficio vi è stata la violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, norma che configura un vero e proprio diritto di partecipazione del contribuente alla formazione del provvedimento tributario e che non può essere violata dall'amministrazione procedente, pena l'invalidità del provvedimento, né nell'atto di accertamento notificato si rinviene alcuna motivazione circa la particolare urgenza di adottare il provvedimento prima della scadenza del termine di cui alla citata norma;
- l'avviso di accertamento non contiene alcun riferimento alle motivazioni che hanno indotto a non accogliere la documentazione giustificativa (contratti di affitto, bilanci, mastri di contabilità, registri iva) e le osservazioni e le considerazioni proposte dal contribuente. L'ufficio si è affidato a formule stereotipate, senza esplicitare i motivi per i quali ha ritenuto non giustificati gli accrediti bancari.

L'appellante chiede, pertanto, accogliersi il gravame, dichiararsi nullo od annullare l'avviso di accertamento, ordinarsi a controparte la restituzione delle somme eventualmente versate nelle more del giudizio, in subordine disporsi la riduzione di tributi e sanzioni in proporzione alle eccezioni accolte, sospendersi l'esecutività della sentenza appellata e dell'emessa cartella di pagamento recante iscrizione a ruolo di un terzo della maggior imposta accertata e relativi interessi che non tiene conto del provvedimento di autotutela emesso dall'ufficio in data 25.5.2011.

L'appellante, in data 14 gennaio 2014, ha presentato istanza di discussione in pubblica udienza e prodotto memorie illustrative con le quali ha insistito sui motivi di gravame ed ha avversato le deduzioni dell'ufficio resistente.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio tramite controdeduzioni e contestuale appello incidentale, depositati il 24 settembre 2013.

L'ufficio conferma la legittimità del proprio operato ed esprime censure avverso la sentenza impugnata:

- circa il capo decisionale riferito alla riduzione delle sanzioni, in quanto assunto in violazione del principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato, essendo la decisione del tutto estranea a quanto dedotto e chiesto nell'atto introduttivo di giudizio, nonché irragionevole, posto che il Collini, avendone possibilità e facoltà, non ha inteso usufruire, tramite la definizione per adesione, del beneficio della riduzione delle sanzioni di cui all'art. 15 del d. lgs. n. 218/1997.
- circa il capo decisionale riferito all'inosservanza del termine dilatorio di 60 giorni, posto che: - la norma presa a riferimento non riguarda il caso di specie, nel quale il verbale non è un PVC emesso a seguito di verifica fiscale, ma semplicemente un verbale di colloquio; - in caso di indagini bancarie non è obbligatoria l'instaurazione di un contraddittorio; - la Cassazione con la sentenza n. 21103 del 2011 ha ritenuto che il mancato rispetto del termine non determina nullità assoluta dell'avviso di accertamento.

La resistente propone anche appello incidentale quanto al capo decisionale relativo alla parziale e forfetaria riduzione del reddito imponibile, consistita in un abbattimento privo di motivazioni, nonché in contraddizione testuale con la riconosciuta maggiore affidabilità delle valutazioni dell'ufficio.

A tale fine menziona giurisprudenza di legittimità circa gli accertamenti effettuati sulla base di verifiche su conti correnti bancari, nonché in ordine alla prova contraria liberatoria che può essere fornita dal contribuente.

Chiede, pertanto, il rigetto dell'appello principale e l'accoglimento dell'appello incidentale, con vittoria di spese.

Il 5 febbraio 2014 si è svolta l'udienza di trattazione.

Sono intervenuti per il contribuente appellante il dott. Atanasio e per l'Agenzia resistente e appellante incidentale la dott.ssa Giuliano, con delega.

Le parti hanno insistito nelle rispettive tesi. Il dott. Atanasio ha depositato nota spese.

RAGIONI DI DIRITTO

I mezzi versati tramite gli appelli principale e incidentale vertono, da contrapposte posizioni e con diverse prospettazioni argomentative, sugli stessi capi decisionali della sentenza impugnata.

Essi, pertanto, possono essere esaminati congiuntamente.

Con il suo primo motivo di gravame il Sig.  deduce la radicale nullità dell'avviso di accertamento n. TK3013107094/2010, per violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, avendo l'ufficio emesso l'atto anteriormente alla scadenza del termine dilatorio di sessanta giorni (cd. *spatium deliberandi*) e senza motivare sotto il profilo dell'urgenza.

La doglianza, già formulata quale motivo principale del ricorso originario, è stata disattesa nella sentenza impugnata con la seguente motivazione: *"il mancato rispetto del termine di 60 giorni... non può costituire motivo di illegittimità dell'atto, soprattutto se si considera che ne deriverebbe una abnorme conseguenza sulla pretesa impositiva che peraltro non è stata contestata nel merito dalla parte"*.

L'Agenzia resistente controdeduce in difesa che la norma presa a riferimento non si attaglia al caso di specie, posto che nel caso di indagini bancarie non è obbligatoria l'instaurazione di un contraddittorio e che è stato emesso soltanto un verbale di colloquio.

Il motivo proposto dall'appellante principale non è fondato e non può essere accolto, anche se necessita di essere corretta la motivazione che il primo giudice ha enunciato e messo a base del rigetto dell'eccezione.

Occorre premettere che il Collegio è ben consapevole degli approdi cui sono giunte le Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

Nel comporre pregresse e notorie difformità giurisprudenziali e nel confermare un'ipotesi introdotta solo per via ermeneutica, la Suprema Corte ha ritenuto essere illegittimo l'atto di accertamento impositivo emesso prima che siano decorsi sessanta giorni dal rilascio di copia di processo verbale di constatazione (PVC) senza che sussista e sia rilevabile, per implicito ed anche solo in sede giudiziale, il requisito esonerativo delle ragioni di urgenza (SS.UU. n. 18184/2013, nonché Cass. n. 2587/2014).

L'atto emanato prematuramente rispetto al termine decorrente dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura operazioni al contribuente nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, ispezione o verifica vanifica il pieno dispiegarsi del contraddittorio endoprocedimentale, che è garanzia a derivazione costituzionale.

Altre pronunce (Cass. n. 20770/2013; n. 1869/2014; n. 2594/2014; da ultimo n. 5373/2014), successive a quella dianzi menzionata e tramite analisi condotta nei casi concreti, hanno progressivamente esteso l'applicazione di detto principio anche all'ipotesi di cui all'art. 52, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972, che prevede il rilascio di copia di verbale di chiusura operazioni in caso di accesso finalizzato al solo reperimento di dati, elementi, notizie e documentazione utilizzabili per l'emanazione dell'avviso di accertamento, nonché hanno affermato che a fini applicativi del principio di diritto affermato per via interpretativa non rileva la denominazione del verbale redatto da "verificatori", attesa la genericità della locuzione adoperata nel comma 7 del ridetto articolo 12 della legge n. 212.

D'altro canto, il Collegio è pure consapevole che la legge "ordinaria" n. 212 cit., pur non recando in quanto tale norme che possano fungere da parametri interposti nell'ambito di un'interpretazione costituzionalmente orientata (v. Corte cost. ordinanze n. 180 del 2007 e n. 428 del 2006), stante la loro qualificazione in termini di principi generali dell'ordinamento rappresentano pur sempre criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (v. Corte cost. ord. n. 216 del 2004 e ord. n. 43 del 2014).

Sennonché, l'affermazione del suindicato principio di diritto in sede di legittimità, lungi dall'assumere una valenza generale ed omnicomprensiva sol perché espressione di attività interpretativa svolta in funzione nomofilattica, non risulta *per tabulas* avere assunto in considerazione tutte le molteplici ipotesi normative concernenti verifiche e riscontri che l'ufficio fiscale compia prima di emettere un avviso di accertamento, né le varie, concrete ipotesi di realizzazione di un contraddittorio procedimentale-amministrativo condotto prima dell'emissione dell'avviso medesimo e documentalmente verbalizzato.

Nella fattispecie che qui occupa, l'avviso impugnato è stato emesso a seguito di indagini bancarie su conti correnti intestati o comunque riferibili al contribuente, in base ad un accertamento fiscale compiuto ai sensi dell'art. 41 del d.P.R. n. 600/1973 ed esercitandosi il potere di cui all'art. 32, comma 1, n. 2, dello stesso d.P.R. con inoltro di un invito rivolto al contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentante per fornire dati, notizie e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento.

Le richieste fatte dall'ufficio e le risposte ricevute da contribuente sono risultate da un verbale (il cd. verbale di colloquio) sottoscritto dal rappresentante del contribuente medesimo, che ha avuto copia del verbale.

L'adempimento procedurale è stato correttamente svolto ed il rappresentante del Sig. (ha avuto facoltà di depositare la documentazione di cui si è dichiarato essere globalmente in possesso, sottoscrivendo il verbale di colloquio in data 6 dicembre 2010.

Il successivamente, ha presentato il 23 febbraio 2011 istanza di accertamento con adesione ai sensi della legge n. 218/1997, nonché istanza per autotutela l'11 maggio 2011, in questa seconda occasione allegando ulteriore documentazione giustificativa.

A questo punto l'ufficio ha provveduto ad annullare in autotutela il primo avviso di accertamento ed ha emesso, in rettifica, un secondo avviso di accertamento, con il quale ha preso parzialmente in considerazione la documentazione giustificativa depositata dal contribuente ed ha proporzionalmente ridimensionato la ripresa fiscale.

Anche a voler superare il profilo della non applicabilità in fattispecie dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, ed a tutto voler concedere, è pertanto sopravvenuta carenza di interesse quanto all'eccezione di illegittimità per emissione prematura o *ante tempus* del primo avviso di accertamento, atteso che il contribuente ha potuto esercitare un pieno contraddittorio per tutto il lasso temporale intercorso tra il 6 dicembre 2010 (verbale del colloquio) ed il 27 maggio 2011 (ritiro a mano del secondo avviso di accertamento, emesso con annullamento in rettifica del primo avviso), ottenendo un significativo abbattimento della pretesa sostanziale.

Neppure appare avere pregio giuridico alcuno il motivo di gravame che l'appellante principale riferisce all'omessa motivazione dell'avviso impugnato.

Sia il primo che il secondo avviso di accertamento recano dettagliata esposizione degli accrediti e movimentazioni bancarie non documentalmente giustificate dal contribuente, senza che questi, nemmeno ora in appello e pur insistendo per un più giusto accertamento, individui ed esponga con chiarezza non soltanto quali siano gli estremi dei singoli redditi non suscettibili di legittima ripresa fiscale ma, ciò che più conta dal punto di vista probatorio, le specifiche ragioni in fatto e in diritto deponenti per detta insuscettibilità.

Circa il merito delle pretese sostanziali è d'altronde da considerare, in aderenza a consolidata giurisprudenza (*ex plurimis*: Cass. n. 11750/2008, n. 14041/2011, n. 14026/2012), che al cospetto di accertamenti bancari ai sensi dell'art. 32 del d.P.R. n. 600/1973 e stante la valenza di presunzioni semplici delle relative risultanze si determina una inversione probatoria e grava sul contribuente

l'onere di offrire elementi precisi, circostanziati e concordanti di prova anche solo indiziaria e logica i quali dimostrino che i versamenti operati sui conti correnti bancari vanno imputati a redditi dei quali si è tenuto conto nella base imponibile dichiarata oppure che sono da considerare del tutto estranei alla produzione del reddito.

La stessa giurisprudenza ha al riguardo anche rilevato come la differente situazione di chi intrattiene rapporti con banche ed istituti di credito, rispetto a chi tali rapporti non intrattiene, giustifichi l'applicazione della presunzione legale prevista solo per i primi, in quanto risulta evidente come proprio il dato emergente dai conti bancari consente di applicare lo schema logico di inferenza dal fatto noto al fatto ignorato ex art. 2727 del codice civile.

Entrambi gli appellanti principale e incidentale, infine, indirizzano doglianze avverso la statuizione decisionale concernente la riduzione delle sanzioni, dal primo giudice disposta in misura percentuale.

In proposito, in primo luogo, risalta l'assenza in sentenza di una motivazione esplicita che giustifichi l'operato abbattimento forfetario, se non uno stringato riferimento alla circostanza che il contribuente, se avesse avuto concesso più tempo a disposizione, avrebbe potuto beneficiare del disposto dell'art. 15, comma 1, del d. lgs. n. 218/97.

Ebbene a tal riguardo si deve considerare, da un lato, che il Sig. Collini, nel presentare l'istanza di definizione per adesione, non ha rinunciato ad impugnare l'avviso.

Il procedimento di adesione, inoltre, si svolge nel pieno contraddittorio del contribuente ai sensi della legge n. 218/97 (artt. 5 e 6) e realizza un efficace strumento di garanzia della effettività del diritto di difesa, essendo a tal fine del tutto indifferente se tale contraddittorio si sia svolto anteriormente (art. 5) o successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento (art. 6), tenuto conto che, in quest'ultimo caso, sia il termine per la impugnazione in sede giurisdizionale dell'atto impositivo, sia i termini per eseguire il pagamento della imposta, sia la stessa iscrizione a ruolo delle somme liquidate sono "sospesi" per un periodo di giorni novanta proprio in funzione della attuazione del contraddittorio con il contribuente che bene può fornire, pertanto, ulteriori dati ed informazioni volti a rideterminare correttamente la pretesa tributaria ovvero a sollecitare l'esercizio dei poteri di autotutela della PA - quando gli elementi forniti dimostrino la infondatezza della pretesa - per la revoca o l'annullamento d'ufficio dell'avviso di accertamento emesso (cfr. Cass. n. 14026/2012).

Non si vede, allora, quale sia la ragione giuridica sulla quale possa fondarsi la riduzione giudiziale delle sanzioni irrogate disposta in ragione dell'art. 15 della legge n. 218 citata.

In questo senso, in accoglimento del motivo rassegnato dall'appellante incidentale, il capo decisionale della sentenza impugnata merita di essere corretto.

In conclusione, va respinto l'appello principale e, in accoglimento dell'appello incidentale, parzialmente riformata la sentenza di primo grado.

Secondo la regola della soccombenza, l'appellante principale va condannato al pagamento delle spese di giudizio in favore dell'Agenzia delle Entrate che, in assenza di nota spese, si liquidano nella somma omnicomprensiva di 3.000,00 euro tenuto conto del valore della causa.

P.Q.M.

La Commissione respinge l'appello principale, accoglie l'appello incidentale e, in parziale riforma della sentenza di primo grado, dichiara essere legittima la ripresa in tassazione per l'ammontare come modificato dall'ufficio fiscale con l'adottato provvedimento in autotutela.

Condanna l'appellante principale al pagamento delle spese di giudizio in favore dell'Agenzia delle Entrate, che liquida nella somma omnicomprensiva di 3.000,00 euro.

Così deciso in Roma, il giorno 5 febbraio 2014.

IL RELATORE
Sergio Adriemma

IL PRESIDENTE
Liliana Favaro