

**COMM. TRIB. PROVINCIALE VARESE - 17/03/2012**

**IN FATTO**

La Sig.ra ME. IV., nata a Varese (Varese) il Omissis e residente in Angera (Va) via Cilea n.9, imprenditrice, difesa giusta procura dai dottori commercialisti PE. AC. e VE. SI. ricorre avverso il provvedimento Imposte Irpef anno 2005 - Avviso di accertamento Omissis notificato in data 28.12.2010 con il quale la Direzione Provinciale di Varese dell'Agenzia delle Entrate così rettifica il reddito dichiarato per l'anno 2005, elevandolo da € 6.326 ad € 78.168 e richiede il pagamento delle seguenti somme di denaro:

	imposta	Interessi	Totale
Maggior irpef	25.599,00	3.402,19	28.701,19
Magg add.reg	990,00	133.14	1.123,14
Magg add comun	146,00	19.63	165,63
Sanzioni	3.304,38		3.304,38
Notifica	5.16		5.16

La pretesa dell'Ufficio trae origine dal PV redatto dal Comando Tenenza della Guardia di Finanza di Sesto calende in data 2.12.2010 a seguito di segnalazione da parte del Tribunale di Busto Arsizio. Quest'ultimo aveva rilevato l'esistenza di movimentazioni di somme di denaro sui conti facenti capo all'esponente nel lambito di un procedimento giudiziario promosso da terzi.

I militi Gdf promuovono un contraddittorio con la parte contribuente. La parte ricorrente riferisce che in tale ambito vengono rifiutate alcune giustificazioni addotte dalla parte stessa e notificano in data 2.12.2012 il PV di constatazione posto alla base dell'avviso di accertamento qui opposto. In merito all'avviso la parte ricorrente rileva:

**1) NULLITÀ DELLA NOTIFICA**

Fa osservare come il PV di constatazione sia datato 2.12.2010 mentre l'avviso di accertamento è stato notificato il successivo 28.12.2010. Ciò in deroga al termine di sessanta giorni enunciato dallo Statuto del contribuente L. 212/2000. Ritiene la parte che attesa la natura di norma imperativa dello Statuto del contribuente e la natura di lex specialis della normativa tributaria ,non troverebbe applicazione l'istituto della sanatoria ex art 156 cpc.;

**2) SULLA PRESCRIZIONE**

Il vizio di notifica sopra rilevato comporterebbe l'avvenuta decadenza dell'azione accertatrice dell'Erario stante il decorso del termine previsto dall'art. 43 Dpr 600/73;

**3) NULLITÀ DELL'ATTO: MOTIVAZIONE PER RELATIONEM**

Afferma parte ricorrente che è ormai costituzionalmente sancito il diritto del contribuente affinché l'Organo accertatore motivi in modo preciso, concreto e analitico la rettifica apportata precisandone sia il procedimento usato (il perché, compreso), sia specificandone le fonti alle quali esso dichiara di ispirarsi. Il tutto finalizzato a permettere al Contribuente di esercitare interamente ed efficacemente il legittimo diritto di difesa. Esercizio per il quale elemento imprescindibile è la conoscenza degli elementi dei quali si è servito l'ufficio finanziario per le sue valutazioni.

Rileva che nel caso in esame l'Ufficio motiva il proprio operato mediante integrale rinvio la contenuto del verbale del comando Tenenza Gdf di Sesto Calende Nell'accertamento si fa presente che tale verbale è già stato portato a conoscenza della parte contribuente. Mentre nell'accertamento per relationem il rinvio al PV di constatazione è, per così dire, automatico, in questo caso vi sarebbe un quid pluris di cui l'Ufficio omette di rendere conto violando in tal modo il diritto alla difesa della parte contribuente. Ne discenderebbe la nullità dell'atto impugnato;

#### 4) MOTIVAZIONE E PRESUNZIONI

Inoltre la parte ricorrente formula osservazioni sulle presunzioni ritenendo che nel caso in esame alle presunzioni legali (assolute e relative) che presentano il connotato comune di essere previste dalla legge, si contrappongono le presunzioni semplici. Con riferimento a queste ultime l'art. 2729 del Codice Civile dispone che le presunzioni non previste dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti;

5) SULLA METODOLOGIA DI ACCERTAMENTO L'Ufficio fonderebbe il proprio accertamento sul combinato disposto degli articoli 32 e 38 del DpR 600/73 La prima norma sancisce che i dati e le notizie sono presi a base delle verifiche "... 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.

Il successivo art. 38, Dpr 600/73, disciplina la rettifica induttiva della dichiarazione dei redditi. L'operato dei militi Gdf si sostanzia in una contaminazione dei due principi tutte le situazioni dubbie vengono rigettate e trasformate automaticamente in materia imponibile con espressa violazione del disposto dell'art 38 Dpr 600/73;

#### 6) NEL MERITO SULLA DUPLICAZIONE DELLA MATERIA IMPONIBILE

La parte osserva che dal PV di constatazione emergerebbe che le somme contestate derivano da tre conti correnti:

1\* n.ro Omissis presso filiale di Angera della banca Popolare Commercio ed industria e nome Iv. Me. e Gr. Pa.

2\*\* n.ro Omissis presso filiale di Angera della banca Popolare Commercio ed industria e nome Iv. Me.

3\*\*\* n.ro Omissis presso filiale di Sesto Calende della banca Popolare Commercio ed industria e nome Iv. Me. e Ch. di Gi.

Si asseriscono non giustificati i seguenti importi

€31.347,50 per il conto 1\*

€9.140.00 per il conto 2\*\*

€31.354,00 per il conto 3\*\*\*

La parte passando ad esaminare il verbale redatto nei confronti della signora Gr. Pa. rileva come venga preso in considerazione identico importo Stante l'errore metodologico commesso tali somme sono state considerate maggior reddito imponibile.

Si sarebbe quindi assistito ad un'artificiale duplicazione della materia imponibile in quanto lo stesso maggior reddito è stato integralmente attribuito ai due distinti soggetti. È un evidente errore che inficia la validità dell'accertamento;

## 7) NEL MERITO SULLE SOMME DERIVANTI DAL RAPPORTO DI LAVORO DEL MARITO

La parte contribuente sostiene di aver dimostrato l'esistenza di entrate per € 1.500,00 (millecinquecento/00) mensili derivanti dallo stipendio del marito di cui è stata chiesta alla società Gestiservice l'evidenza documentale che la parte contribuente si riserva di presentare nel prosieguo del gravame.

Pur dando atto che tali somme affluivano sui conti correnti della signora Me., da cui la famiglia traeva le fonti di sostegno, i militi Gdf non hanno accolto tale richiesta obiettando la mancanza di versamenti "tracciabili" da parte del coniuge. Di qui l'inidoneità della documentazione ai fini dell'accertamento.

A tale ragionamento si obietta che l'importo dell'assegno mensile non implicherebbe l'obbligo del pagamento "tracciabile". Proprio la considerazione dell'esistenza di versamenti effettuati in contanti per importi simili e ripetuti nel tempo avvalorava la tesi difensiva della parte contribuente. Il criterio della ragionevolezza implicito nell'accertamento basato sui dati bancari allegato) e lo stesso testo dell'art 38 dpr 600/73 impongono di tener conto degli importi derivanti dagli assegni alimentari;

## 8) NEL MERITO IL CAMBIO DEGLI ASSEGNI

Si è osservato l'esistenza di versamenti di assegni e contestuale in contanti di somme di denaro di eguale importo. È in corso di reperimento la copia di tali assegni che parrebbero per la maggior parte ascrivibili ad un numero limitato di amici di famiglia.

Dal momento che l'esponente nel 2005 non era titolare di partita iva e non trovano applicazione alla fattispecie in esame le presunzioni legali che assimilano a ricavi (o compensi) gli importi dei versamenti non giustificati, la mera osservanza della realtà effettuale imporrebbe di non tener conto di queste operazioni ai fini della determinazione del maggior reddito accertato dal momento che il movimento sul conto corrente bancario è una mera finzione contabile e non sottende una reale manifestazione di maggior ricchezza (rectius capacità contributiva);

## 9) NEL MERITO SULLA RAGIONEVOLEZZA

Da ultimo, in merito all'esistenza di versamenti dell'importo di poche centinaia di euro che sarebbero state tutte considerate indice di maggior imponibile, parte ricorrente osserva come nel caso in esame, stante l'assenza di partita iva, non trovi applicazione l'obbligo di documentazione dei prelievi caratteristico del reddito di lavoro autonomo. Pertanto troverebbe piena applicazione il principio della ragionevolezza. Sostiene che non è possibile pretendere che a distanza di ben sei anni un soggetto possa ricordare la provenienza di somme di denaro di così ridotta entità. Richiede pertanto che in base al ben noto aforisma "ad impossibilia nemo tenetur", sancisca il diritto a non tener conto dei versamenti di ridotto ammontare.

La ricorrente chiede che la Commissione Tributaria voglia dichiarare la nullità dell'avviso di accertamento stante la nullità della notifica per violazione della L. 212/200 e la conseguente decadenza dall'azione accertatrice e per violazione della L. 212/200 stante l'omessa motivazione delle riprese operate.

La Direzione Provinciale di Varese, in persona del suo Direttore, ai sensi dell'art. 23 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. con il presente atto si costituisce nel giudizio prima indicato.

Ribadisce t'Ufficio che l'avviso d'accertamento n. Omissis, notificato in data 27/12/2010, col quale l'ufficio ha accertato una maggiore irpef per euro 25.299,00 E. addizionale regionale 990.00 E, comunale per euro 146.00 E oltre sanzioni ed interessi per l'anno d'imposta 2005. scaturisce da un PVC della GDF di Sesto Calende del 02/12/2010 che ha controllato le movimentazioni bancarie relative ai conti correnti intestati alla contribuente.

L'importo totale dei versamenti in contante ritenuti non giustificati ammonta a 71.841,50 € somma che, in qualità di reddito diverso, è stato posto a base della rettifica del reddito complessivamente determinato in 78.168,00 € a fronte del dichiarato 6.326,00 €.

### **IN DIRITTO**

La Commissione rileva che la parte ricorrente col ricorso introduttivo del presente giudizio il contribuente eccepisce:

- 1) la nullità della notifica per violazione della L. 212/2000;
- 2) la nullità dell'accertamento per carenza di motivazione
- 3) nel merito contesta la metodologia che ha portato ad una duplicazione di imposte e la mancata considerazione delle giustificazioni addotte ai militari (contributo per alimenti coniuge).

In merito al primo punto delle contestazioni ovvero la nullità dell'accertamento per violazione del termine di cui all'art 12 L. 212/2000 tra la notifica del PVC e quella dell'accertamento, la Commissione rileva che l'atto emanato prima del decorso dei 60 giorni dal PVC non può essere invalidato perché l'art 12 non prevede espressamente la sanzione della nullità; del resto se il legislatore avesse voluto comminare la sanzione della nullità per la predetta violazione lo avrebbe fatto espressamente, come ad es. negli artt. 6, comma 5, e 1, comma 2, dello stesso Statuto dei diritti del contribuente.

Tale interpretazione si fonda altresì sugli artt. 42 DPR 600/73 e 56 DPR 633/72 i quali prevedono espressamente i casi in cui l'accertamento è nullo.

Scopo della previsione di cui all'art 12 è infatti quello di assicurare un intervento di tipo collaborativo del contribuente sottoposto a verifiche che si manifesta con la facoltà di presentare memorie all'ufficio prima dell'emanazione dell'accertamento.

La sanzione della nullità, anche per tale motivo, appare sproporzionata alla garanzia che mira a tutelare: il contribuente invero può presentare memorie anche in sede amministrativa (finalizzate ad es. all'annullamento in autotutela o all'istanza di accertamento con adesione) e giurisdizionale.

La stessa Corte di Cassazione con ordinanza n. 19875 del 18/07/2008 ha specificato che l'emanazione dell'atto prima dello spirare del termine di 60 g. dal PVC non comporta una restrizione del diritto di difesa del contribuente al quale resta la possibilità di presentare un'istanza di annullamento in autotutela e impugnare l'atto illegittimo innanzi al giudice tributario.

In merito al secondo punto non può trovare accoglimento la doglianza di parte l'eccezione sull'illegittimità della motivazione per relationem, in primo luogo perché l'atto è dotato di una motivazione compiuta ed esauriente e non si avvale della tecnica della motivazione per relationem. La Commissione rileva che l'accertamento riporta tutti i presupposti di fatto e di diritto richiesti dalla legge: sono specificati i presupposti di fatto (le risultanze del PVC) sono indicati i conti correnti e i versamenti interessati e non giustificati, le imposte le aliquote e i riferimenti normativi.

In secondo luogo se anche si volesse qualificare per relationem la motivazione dell'accertamento l'atto comunque sarebbe legittimo alla luce della costante giurisprudenza di legittimità. La Commissione ritiene, confortata da sentenze della Cassazione, che "l'avviso di accertamento è validamente motivato con richiamo relazionale ad altro atto, reso noto o conoscibile al contribuente" e la n. 6232 del 18/04/03 ai sensi della quale "in tema di contenzioso tributario, l'avviso di accertamento - che ha carattere di "provocatio ad opponendum" e soddisfa l'obbligo di motivazione, ai sensi dell'art. 56 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'"an" ed il "quantum debeatur" deve ritenersi correttamente motivato ove faccia riferimento ad un processo verbale di constatazione della guardia di finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato. Ne consegue che, ai sensi della citata norma, l'Amministrazione non è tenuta ad includere nell'avviso di accertamento notizia delle prove poste a fondamento del verificarsi di taluni fatti, né di riportarne, sia pur sinteticamente, il contenuto".

Ribadisce questa Commissione che, nei casi in cui l'atto richiamato sia stato portato a conoscenza del soggetto, la motivazione per relationem è legittima ed esaustiva per essere stata la parte in grado di avere notizia delle ragioni a supporto dell'atto richiamato e, di conseguenza, dell'atto che lo richiama.

Come noto la ratio della motivazione è quella di far comprendere al destinatario di un atto le argomentazioni logico giuridiche che ne costituiscono il fondamento al precipuo scopo di predisporre un'adeguata difesa.

Nella presente fattispecie l'atto di accertamento, motivato anche attraverso il richiamo al PVC in possesso della parte, è di per sé sufficiente ad integrare i requisiti previsti dalla legge per l'assolvimento dell'obbligo di motivazione. Le considerazioni esposte assorbono il secondo motivo del gravame vale a dire l'intervenuta prescrizione.

Relativamente alla tesi di controparte secondo cui l'operato dell'ufficio darebbe vita ad una doppia presunzione si osserva quanto segue.

In primo luogo si evidenzia che l'art 32 DPR 600/73 consente al contribuente di dimostrare in merito alle movimentazioni bancarie che "ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine".

È dunque onere della parte superare la presunzione legale relativa secondo cui gli elementi emersi in sede di indagini bancarie siano ricavi o compensi omessi.

In merito alle doglianze esposte nei punti da 5 a 9 la Commissione ritiene di trattarle unitariamente.

Relativamente alle eccezioni del ricorrente sulla metodologia adoperata e, in particolare, sulla mancata considerazione della contestazione del conto Omissis con la figlia si osserva, in via preliminare, che di recente la Corte di Cassazione (sentenza n. 19493 del 22/06/2010) ha affermato la legittimità dell'estensione delle indagini bancarie anche a soggetti terzi che hanno riferimento in una società la cui compagine sociale e la cui amministrazione sia riferibile ad un ristretto gruppo familiare.

Non sorgono dubbi dunque sulla legittimità delle indagini nel caso di conto cointestato. Ed ancora la Corte di Cassazione con sentenza del 15/10/2010 n. 21318 ha puntualizzato la legittimità degli accertamenti bancari effettuati su conti correnti intestati a terzi soggetti

specificando che è onere del contribuente dimostrare che le movimentazioni bancarie non sono riferibili all'attività svolta dal soggetto accertato.

In merito alla doppia imposizione per l'importo di 31.347.50 €, ripreso anche nei confronti della figlia con distinto accertamento, la Commissione osserva che l'ufficio ha comunicato di aver instaurato il procedimento di adesione con la figlia e pertanto tale situazione non può essere invocata a favore della ricorrente.

In merito agli emolumenti corrisposti dal marito per il sostentamento della famiglia si ribadisce che in assenza di prova certa sulla tracciabilità degli assegni la ripresa è corretta. In sede di verifica infatti la parte ha prodotto gli statini paga emessi dalla Gestiservis srl nei confronti del coniuge per giustificare i versamenti del c.c. 374458. La Commissione rileva che la GDF ha però verificato che gli assegni versati sul c.c. evidenziano che i titoli sono tutti privi del beneficiario e tra le girate compare solo la firma di chi lo ha presentato presso la banca per l'incasso: in nessun caso si evince la presenza del coniuge.

Di più anche le firme dei soggetti emittenti gli assegni non sono riconducibili al coniuge in quanto nessuna di esse corrisponde a quelle riportate sul contratto di affitto tra Gestiservis srl, di cui il coniuge era amministratore, la ricorrente e Ba. Gi. per la locazione dell'immobile sito in Gallarate, c.so sempione 103, ove la Gestiservis svolgeva la propria attività (cfr PVC GDF allegato dalla ricorrente).

Anche per le movimentazioni del c.c.206225 non è stata esibita alcuna prova della provenienza del denaro dal coniuge.

Analogamente per il c.c. Omissis: la parte si è giustificata affermando che il denaro provenisse dal coniuge per il sostentamento della famiglia ma manca prova della provenienza del denaro.

La parte dunque si limita a dichiarare che produrrà documentazione senza allegare al ricorso prova di quanto affermato.

Infine la ricorrente si appella al principio di ragionevolezza con riferimento agli importi più esigui: la doglianza non ha motivo di esistere in quanto comunque l'importo complessivo non è di poco conto e comunque l'ufficio ha il potere dovere di recuperare le movimentazioni che la parte non dimostri di avere già assoggettato a reddito o che sono esenti, pena un'omissione di atti d'ufficio.

La normativa consente agli uffici finanziari di utilizzare i dati e gli elementi rinvenuti in sede di accertamento bancario ai fini della rettifica della base imponibile dichiarata dal contribuente se quest'ultimo non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione della base imponibile o che non hanno rilevanza allo stesso fine. Relativamente alla generalità degli elementi acquisiti dall'amministrazione finanziaria in sede di accertamento bancario si determina un'inversione dell'onere della prova, per effetto della quale è il contribuente a dovere dimostrare che gli elementi acquisiti non rilevano ai fini dell'accertamento: in altri termini la presunzione ingenerata dall'art. 32 DPR 600173, nonostante il diverso avviso della parte, è di natura legale e non semplice.

Ciò si desume oltre che dallo stesso tenore della legge (la quale si esprime affermando che le risultanze delle indagini bancarie sono poste a fondamento delle rettifiche se il contribuente non dimostra che ....omissis..) dalla giurisprudenza di legittimità.

In tal senso si è espressa la sentenza n. 1405 del 23/01/08 della Corte di Cassazione la quale ha precisato che il mancato invito al contraddittorio finalizzato a consentire alla

parte di giustificare le movimentazioni contestate non comporta la trasformazione della presunzione legale posta dall'art. 32 DPR 600/73 in presunzione semplice.

PQM

La Commissione respinge il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese di giudizio pari a euro 800,00