

COMM. TRIB. REGIONALE BRESCIA - 54/63/2012

SVOLGIMENTO DEI FATTI

Sc. Ca. ha presentato tre distinti ricorsi alla Commissione Tributaria Provinciale di Brescia avverso altrettanti avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Salò relativamente a IVA, IRPEF e IRAP per gli anni 2003, 2004 e 2005.

L'oggetto del contendere riguardava la rideterminazione in via induttiva del reddito di impresa dichiarato a seguito dell'accertamento bancario eseguito e della contestazione di fatture per operazioni inesistenti.

In sede di ricorso la parte sosteneva l'illegittimità della procedura di accertamento utilizzate e nel merito insisteva per l'infondatezza delle contestazioni.

La Commissione adita ha respinto i ricorsi riuniti, condannando il contribuente alla rifusione delle spese del giudizio per Euro 3.800,00. Il primo giudice premetteva essere motivato l'operato dell'ufficio e legittimo l'accertamento analitico - induttivo, che ha tenuto conto anche della contabilità della parte e risulta anzi più favorevole rispetto ad essa. Nel merito rilevava che dal controllo incrociato con la società beneficiaria delle fatture contestate e dagli accertamenti bancari risultava provata l'esistenza delle fatture fittizie, pur essendo il contribuente esecutore e non anche ideatore dell'impianto artificioso posto in essere.

Contro tale sentenza appella il contribuente eccependo preliminarmente la carenza di motivazione della sentenza e riproponendo le argomentazioni non esaminate dal primo giudice. In primis, rileva che l'attività è cessata il 31.03.2005, con conseguente applicazione anche/ all'imprenditore individuale del regime della cancellazione previsto per le società. Eccepisce altresì che il processo verbale di verifica non è stato allegato integralmente all'avviso di accertamento e inoltre la contraddittorietà tra il p.v.c. e l'Agenzia delle Entrate, che ha applicato il primo e non il secondo comma dell'art. 39 DPR 600/73 senza neppure precisare le ragioni che hanno indotto la Guardia di Finanza a espandere la verifica per fatture inesistenti nel 2004 all'intero periodo 2003-2007. Afferma inoltre non sussistere i presupposti per procedere ex art. 39 comma primo DPR 600/73, tanto che l'Ufficio neppure ha proceduto ad esaminare la contabilità della parte, ed eccepisce che la richiesta e il relativo provvedimento di autorizzazione all'accertamento bancario risultano immotivati. Nel merito, nega di avere partecipato all'emissione di fatture fittizie accertate presso terzi soggetti, essendosi limitato esclusivamente ad operazioni di versamento e prelevamento sui propri conti correnti. Contesta altresì che il contraddittorio si sia realizzato avanti alla Guardia di Finanza e non anche con l'Agenzia delle Entrate, che nei fatti si è illegittimamente limitata ad assumere acriticamente le risultanze dell'operato della polizia tributaria. In ogni caso, essendo egli mero prestanome tali movimenti bancari non potevano costituire costi o ricavi e comunque dovevano essere depurati dell'IVA. In ogni caso, la determinazione del reddito deve tenere conto dell'incidenza dei costi necessari per la realizzazione dei relativi ricavi. Quanto alle singole voci, rileva che sono considerati ricavi anche versamenti di canoni di locazione per Euro 42.100,00 e che le movimentazioni su tre istituti bancari riguardano operazioni regolarmente indicate nel libro giornale e per le quali non può essere chiesto alla parte di dare giustificazione ovvero meri giroconti bancari. Quanto ai prelevamenti, ritiene debbano essere imputati ad acquisti per le proprie spese personali e familiari. Afferma poi che la contestazione di emissione di fatture false nei confronti della Memaf Steel si basa su una concatenazione di presunzioni semplici e ritiene non dimostrata una restituzione di denaro alla società che avrebbe effettuato

pagamenti per operazioni inesistenti. Contesta da ultimo l'irrogazione delle sanzioni, non motivata e in assenza di preventiva contestazione. Chiede l'annullamento degli avvisi di accertamento e in subordine la rideterminazione del reddito sulla base delle movimentazioni bancarie giustificate.

Si costituisce in giudizio l'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Brescia premettendo che l'appello riporta pedissequamente il contenuto del ricorso di primo grado e che per la prima volta in appello - e quindi tardivamente - viene affermata la cancellazione della ditta individuale dal registro delle imprese. Osserva altresì che il pvc è stato allegato per estratto all'avviso d'accertamento e che già in precedenza era stato posto a conoscenza della parte, che lo ha sottoscritto. Nel merito, precisa che il reperimento delle fatture fittizie rappresenta l'elemento che ha avviato l'accertamento e che ha portato alle indagini bancarie, a fronte delle quali l'onere probatorio viene a porsi a carico del contribuente. In fatto, ribadisce che risulta documentato che le somme pagate allo Sc. in forza delle fatture riconosciute fittizie ritornavano alla società emittente. Chiede che venga confermata la sentenza di primo grado, con vittoria di spese. Con successiva e tempestiva istanza, regolarmente notificata a controparte, l'appellante chiede altresì che la causa venga discussa in pubblica udienza. Si procede pertanto in forma pubblica.

MOTIVAZIONE

La Commissione osserva preliminarmente che la sentenza di primo grado reca sufficiente indicazione del percorso logico - giuridico che ha portato al provvedimento di rigetto di diverse delle domande proposte dal contribuente, ma pare non contenere una espressa pronuncia su tutte le argomentazioni contenute in ricorso. D'altra parte, la mancanza di motivazione del provvedimento di primo grado costituisce nullità relativa, sanabile dal giudice d'appello qualora vengano indicate le domande formulate in sede di giudizio che si assume essere rimaste prive di analisi e che diventano oggetto di esame in sede di appello. In tal caso, va riconosciuta l'ammissibilità dell'appello proposto dal contribuente che - in assenza di compiuto pronunciamento della Commissione Provinciale - non può che legittimamente riproporre le medesime osservazioni rimaste prive di valutazione.

Ciò premesso, l'appello deve essere respinto laddove chiede che all'imprenditore individuale cessato vengano applicate le disposizioni introdotte nel caso di cancellazione delle società di capitali. A prescindere dalla tempestività della domanda - proposta per la prima volta in appello - e da ogni giudizio in diritto su tale equiparazione, va rilevato che in atti non risulta documentata l'intervenuta cancellazione della ditta del contribuente. Tra l'altro, dall'avviso di accertamento risulterebbe che nel 2007 l'attività era in liquidazione e dunque non solo non cancellata, ma neppure cessata.

Infondata è altresì l'eccezione relativa alla mancata allegazione del processo verbale di contestazione all'avviso di accertamento. Ai sensi degli artt. 1 e 2 D.Lgs. 32/01, l'allegazione del documento cui gli atti impositivi fanno riferimento è richiesta se si tratta di "atto non riconosciuto nè ricevuto dal contribuente" e salvo che non ne venga riprodotto "il contenuto essenziale". Nel caso di specie, l'avviso di accertamento riporta gli elementi essenziali del prodromico processo verbale di contestazione, ma ancor più rilevante è la circostanza che il p.v.c. risulti essere stato precedentemente consegnato alla parte nel suo formato integrale, tanto che lo stesso risulta sottoscritto dall'interessato.

Ai fini della metodologia di accertamento utilizzata va altresì evidenziato che l'atto impositivo richiama espressamente l'art. 39 comma primo DPR 600/73, in forza del quale si è proceduto induttivamente laddove non risultano giustificate le movimentazioni bancarie e

analiticamente laddove si è comunque tenuto in considerazione quanto contabilizzato dalla parte.

Quanto alle modalità e al contenuto dell'autorizzazione all'accertamento bancario, si osserva che eventuali violazioni e addirittura la mancanza di autorizzazione - seppure richiesta ex artt. 32 DPR 600/73 e 51 DPR 633/72 - non precludono l'utilizzabilità delle risultanze bancarie "tenuto conto che l'autorizzazione attiene ai rapporti interni e che in materia tributaria non vige il principio, presente invece nel codice di procedura penale, secondo cui è inutilizzabile la prova acquisita irrualmente" (Cass. Civ., Sez. Trib., sent. 4987/03). In effetti, nessuna norma tributaria sanziona la mancanza di detta autorizzazione. Ne deriva che gli uffici fiscali "possono utilizzare tutti i documenti, dati ed elementi di cui siano venuti in possesso, salvo la verifica della relativa attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico" (Cass. Civ., Sez. Trib., sen. n. 8344/01).

L'utilizzabilità dei movimenti dei conti correnti bancari neppure è subordinata alla previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente che, ai sensi dell'art. 32 DPR 600/73 e art. 51 DPR 633/72, rappresenta "una facoltà discrezionale e non un obbligo" per l'Amministrazione Finanziaria (Cass. Civ., Sez. Trib., sent. 26293/2005). La previsione della convocazione del contribuente "ha solo il fine di consentire all'Amministrazione di acquisire elementi istruttori e non impongono alla stessa un obbligo per cui le risultanze emerse dall'attività di verifica, prodromica all'emissione dell'avviso di rettifica, ben possono costituire valido supporto probatorio della pretesa impositiva a tale avviso sottesa anche in mancanza di immediata contestazione al contribuente in sede di verifica" (Cass. Civ. Sez. Trib., sent. 2752/2009). E dal mancato esercizio di tale facoltà "non deriva alcuna illegittimità della rettifica... né scade a presunzione semplice la presunzione legale posta, che consente di riferire i movimenti bancari all'attività svolta dal contribuente, gravando su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria" (Cass. Civ., Sez. Trib., sent. 18241/05).

Nel merito, va evidenziato che le risultanze delle movimentazioni bancarie rappresentano "una presunzione legale di carattere relativo, in quanto è ammessa la prova liberatoria da parte del contribuente... se il contribuente non dimostra che dei movimenti bancari acquisiti dall'ufficio egli ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che si tratta di movimentazioni che non si riferiscono ad operazioni imponibili, è pienamente legittimo per l'Amministrazione riferire i movimenti bancari all'attività svolta" (per tutte: Cass. Civ., Sez. Trib., sent. 18421/05) senza necessità di ulteriori elementi di riscontro (Cass. Civ., sent. 25142/09). In tema di controlli bancari, pertanto, "in favore dell'Amministrazione Finanziaria opera una presunzione legale che la dispensa dal fornire qualunque prova sulla sua pretesa nel caso in cui la stessa disponga dei dati sui movimenti di denaro relativi ai conti correnti del contribuente. La norma contenuta nell'art. 32, comma 1 n. 2 del D.P.R. n. 600/73 istituisce chiaramente una presunzione legale in favore dell'Amministrazione, anche se non la nomina esplicitamente, ne deriva un'inversione dell'onere della prova, che così grava sul contribuente" (Cass. Civ., Sez. Trib., sent. 11750/2008). In definitiva, toccava all'appellante: "dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non siano riferibili ad operazioni imponibili" (Cass. Civ., Sez. Trib., sent. n. 4589/2009), senza necessità per l'Amministrazione Finanziaria di "procedere all'analisi delle singole operazioni, che, dato il connesso effetto dell'inversione dell'onere della prova, spetta invece al contribuente di effettuare" (Cass. Civ., Sez. Trib., sent. 18013/2007).

Per l'effetto, era compito della parte documentare per ogni singolo movimento bancario in entrata ed in uscita la corrispondenza con quanto indicato nel libro giornale ovvero in ogni caso darne giustificazione. Nel caso di specie, la parte ha dato dimostrazione che sul conto corrente n. Omissis di Banca Intesa sono stati versati accrediti di bonifici relativi a canoni di locazione non rilevanti ai fini del presente accertamento e per l'effetto, il recupero dell'Amministrazione Finanziaria deve essere ridotto dei relativi importi, pari a Euro 3.150,00 per il 2003, Euro 8.200,00 per il 2004 ed Euro 11.400,00 per il 2005. Non ha invece offerto idonea giustificazione delle altre operazioni, in particolare al fine di dimostrare che sarebbero stati computati nell'accertamento costi e ricavi dichiarati già esposti in contabilità; né è ravvisabile alcuna duplicazione nelle voci per giroconti dal conto corrente n. Omissis in quanto conto non oggetto di accertamento e le cui risultanze non hanno inciso sull'ammontare del reddito determinato dall'Ufficio (con la conseguenza che i relativi importi sono stati computati una sola volta). Analogamente, non è stato considerato ai fini dell'accertamento il contenuto del conto cessioni da 93004. Neppure può essere accolta la tesi del contribuente per la quale i prelevamenti per contanti sarebbero da imputare a spese personali e familiari, trattandosi di assunto che era onere della parte dimostrare ma che non risulta documentalmente provato.

La ricostruzione dell'Amministrazione Finanziaria deve essere confermata anche con riferimento ai rapporti con Memaf Steel, risultando provato che le somme pagate da quest'ultima le venivano poi restituite. Da un lato non risulta espressamente contestato che le fatture emesse nei confronti di Memaf si riferissero ad operazioni inesistenti e dall'altro le allegazioni documentali (assegni, ricevute bancarie, ecc.) attestano che dette fatture sono state pagate con assegni emessi dalla Framag Group S.p.a., incassati da Sc. Ca. sul c/c Omissis della Banca Valsabbina e che contestualmente le ricevute bancarie emesse dallo Sc. in favore di Metalrossetti venivano da quest'ultima cedute alla stessa Memaf Steel - rilevata dalla Framag cui venivano poi saldate. Deve da ultimo respingersi l'appello laddove chiede l'annullamento delle sanzioni comminate, dato che sul punto l'avviso di accertamento risulta validamente motivato sia per quanto concerne le norme applicate - specificamente indicate - sia in ordine al computo delle sanzioni. Né altra specificazione poteva essere chiesta all'Ufficio, dato che le sanzioni sono espressamente previste dalla legge nel caso di sua violazione e che sono state applicate al minimo edittale. La Commissione osserva altresì che, stante la complessità della materia del contendere e data la reciproca soccombenza parziale derivante dalla modifica della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

la Commissione, in parziale riforma della sentenza impugnata, riduce l'accertamento 2003 di Euro 3.150,00, l'accertamento 2004 di Euro 8.200,00, l'accertamento 2005 di Euro 11.400,00.

Spese del grado compensate.