

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 01/04/2010

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/29251-commissione-tributaria-provinciale-di-enna-sezione-terza-sent-n-84-del-2010-accertamenti-bancari-motivazione-utilizzabilit>

Autore: sentenza

Commissione Tributaria Provinciale di Enna sezione terza sent. n. 84 del 2010: accertamenti bancari – motivazione – utilizzabilità

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ENNA

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ENNA, SEZIONE TERZA, SENT. N. N°84 del 2010: accertamenti bancari – motivazione – utilizzabilità

REPUBBLICA ITALIANA

N°3

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

R.G.R.
N°479/08

**LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI ENNA SEZIONE TERZA**

UDIENZA

DEL 25/5/09

SENTENZA
N°84/03/00

PRONUNCIATA
IL 6/7/09

Riunita con l'intervento dei Signori:

Dott. Mario Muscarà	Presidente rel.
Dott. Calcedonio Falzone	Giudice
Dott. Vincenzo Consentino	Giudice

DEPOSITATA
IN SEGRETERIA
15/2/2010

ha emesso la seguente

SENTENZA

Il Segretario
Filippo Bruno

sul ricorso n. 479/08 R.G.R. introdotto da

**** ****, rappresentato e difeso dall'avv. Antonino Minacapilli con studio in Piazza Armerina via Rem. Roccella n. 5 congiuntamente al rag. Mario Tremoglie con studio in Enna via Mulino a Vento n. 6.

Contro **L'AGENZIA DELLE ENTRATE – Ufficio di Enna**

avverso **avviso di accertamento n. RJC01T200202 per IVA, IRPEF ed IRAP, anno di imposta 2000**, notificato il 13 dicembre 2007.

CONCLUSIONI DELLE PARTI

Per la parte ricorrente: Voglia la Commissione annullare l'atto impugnato per illegittimità, infondatezza, erronea e falsa applicazione delle disposizioni di legge; per carenza assoluta di motivazione con vittoria delle spese di giudizio.

Per la parte resistente: Voglia la Commissione rigettare il ricorso; confermare l'atto impugnato con vittorie sulle spese di giudizio.

OGGETTO DELLA DOMANDA E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate ufficio di Enna, in seguito all'esame della dichiarazione dei redditi Mod. U/2001 per l'anno d'imposta 2000 e del processo verbale di constatazione redatto in data 17 novembre 2000 dalla Guardia di Finanza Comando Nucleo Provinciale Polizia Tributaria di Enna, accertava nei confronti del signor ** *- esercente l'attività di "lavori generali di costruzione di edifici"- ricavi non dichiarati per £ 51.700.000 e costi non deducibili per £ 1.020.000 in violazione di quanto previsto dall'art. 75 del TUIR. Successivamente l'Agenzia delle Entrate, dopo aver esaminato il processo verbale di constatazione redatto in data 5 luglio 2002 dalla Guardia di Finanza Comando Nucleo Provinciale Polizia Tributaria di Enna, accertava, a seguito di indagini bancarie, ricavi non dichiarati per £ 925.429.000 di cui £ 476.063.375, quali versamenti non giustificati per omesse fatturazioni e £ 449.365.543 quali prelevamenti ingiustificati derivanti da operazioni passive non autofatturate.

Dalle risultanze dei due processi verbali, l'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 39, 1° comma, lett. d) del D.P.R. 600/73, accertava il reddito d'impresa di £ 1.026.407.000 ai fini IRPEF ed Addizionale Regionale ed il valore della produzione netta di £ 1.419.520.000 ai fini IRAP, nonché una maggiore imposta IVA di £ 80.912.000 ai sensi dell'art. 54 del D.P.R. n. 633/72; infine, l'Agenzia delle Entrate provvedeva ad irrogare la sanzione pari al cento per cento dell'imposta, relativamente ai prelevamenti ingiustificati, per £ 449.365.543.

Il signor ** **, ricevuto l'avviso di ricevimento, con l'assistenza dell'avv. Antonino Minacapilli e il rag. Mario Tremoglie, introduceva ricorso chiedendo l'annullamento dell'atto impugnato per illegittimità e infondatezza in fatto e in diritto. In premessa, il ricorrente faceva osservare che l'Agenzia delle Entrate aveva emesso altri accertamenti per gli anni 1998 e 1999 tra cui:

- un accertamento relativo a Imposte dirette e ai fini IVA le cui contestazioni erano state definite rispettivamente in data 29 aprile 2002 e in data 13 giugno 2002 mediante accertamento con adesione e pagamento degli importi concordati;
- un secondo accertamento emesso ai sensi dell'art. 41 bis del DPR 600/73 per lo stesso anno 1998 scaturito sullo stesso processo verbale di constatazione del 5 luglio 2002;
- ed infine, un ulteriore accertamento per il successivo anno 1999.

Il signor ** aveva, poi, presentato i relativi ricorsi contro tali atti impugnati che erano stati accolti dalla Commissione con le sentenze n. 124/1/2005 e n. 48/3/2006 e successivamente impugnava l'avviso di accertamento emesso in base ai presupposti ai due processi verbali di constatazione del 17 novembre 2000 e del 5 luglio 2002.

In diritto, la parte ricorrente riteneva illegittimo, inammissibile nonché erroneo ed infondato l'accertamento impugnato anche per i seguenti motivi:

1. Violazione, erronea e falsa applicazione dell'art. 39 comma 1 lett. d) del D.P.R. 600/73 e dell'art. 54 del D.P.R. 633/72 per eccesso di potere in quanto non sussistevano i presupposti per emettere un avviso di accertamento in

- presenza di una contabilità regolarmente tenuta. Inoltre eccepiva la violazione dell'art. 42 comma 2 del D.P.R. 600/73 per difetto di motivazione in quanto i versamenti ed i prelevamenti bancari non dichiarati si basavano su presunzioni semplici, nonché sui richiamati processi verbali anzidetti ed ormai superati;
2. Violazione, erronea e falsa applicazione dell'art. 41 bis del D.P.R. 600/73 il quale prevede la possibilità di emettere più accertamenti soltanto in presenza di specifici presupposti di fatto e di diritto. L'Agenzia delle Entrate, invece, senza motivazione, aveva illegittimamente sommato le risultanze dei predetti processi verbali di constatazione ed aveva violato il divieto di doppia presunzione;
 3. Carezza assoluta di motivazione in quanto la parte ricorrente aveva tenuto regolarmente i registri contabili, così come erano state regolarmente presentate le dichiarazioni fiscali annuali e versate tutte le relative imposte. Inoltre l'Agenzia delle Entrate aveva tenuto conto solamente del processo verbale di constatazione, senza aver autonomamente accertato i ricavi non dichiarati con altre documentazioni; pertanto i fatti presunti non possedevano le caratteristiche della gravità, precisione e concordanza per desumere l'esistenza delle accertate evasioni ed omissioni;
 4. Violazione dell'art. 7 della Legge 212/2000 "Statuto dei diritti del contribuente" in quanto l'avviso di accertamento non includeva in allegato alcun estratto dei richiamati processi verbali di constatazione non permettendo di conoscere le motivazioni specifiche delle contestate violazioni.
 5. Violazione del divieto del praesumptum de praesumpto in quanto alle due presunzioni addotte dall'Agenzia delle Entrate sui precedenti verbali di constatazione ne aggiungeva un'altra e sosteneva che i ricavi non dichiarati e non registrati erano versamenti non giustificati per omesse fatturazioni, mentre i prelevamenti derivavano da operazioni passive non autofatturate.

La parte ricorrente allegava in copia al ricorso la ricevuta di avvenuta spedizione del ricorso all'Agenzia delle Entrate, l'avviso di accertamento, il verbale di accertamento con adesione definitivo Imposte sui Redditi anno 1998 redatto il 29 aprile 2002, il verbale di accertamento con adesione definitivo IVA anno 1998 redatto il 13 giugno 2002, la sentenza n. 124/1/2005 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Enna, la sentenza n. 48/3/2006 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Enna ed il modello Unico 2001 relativo all'anno 2000.

L'Agenzia delle Entrate di Enna in data 11 aprile 2008 si costituiva in giudizio e chiedeva il rigetto del ricorso e la conferma dell'atto impugnato; sosteneva che le risultanze dei processi verbali non erano stati recepiti acriticamente dall'Ufficio, ma attentamente valutate e condivise. Chiedeva, altresì, la condanna della società ricorrente, alle spese di giudizio ai sensi dell'ex art. 15 del D.Lgs. 546/92.

La parte resistente allegava in copia alle proprie controdeduzioni lo stralcio del processo verbale di constatazione del 17 novembre 2000; lo stralcio del processo verbale di constatazione del 5 luglio 2002 e la nota spese.

All'udienza del 12 gennaio 2009 avanti la Commissione comparivano l'avv. Antonino Minacapilli per la parte ricorrente e la sig.ra Erminia Caruso per l'Agenzia delle Entrate.

La Commissione invitava le parti a rivedere le proprie posizioni per una eventuale conciliazione e le stesse si dichiaravano disponibili chiedendo, ottenendolo, termine.

Successivamente, all'udienza del 4 maggio 2009 avanti la Commissione comparivano l'avv. Antonino Minacapilli per la parte ricorrente e la sig.ra Sofia Riggio per l'Agenzia delle Entrate.

L'avv. Minacapilli produceva copia dei dispositivi delle sentenze n. 18/21/09 del 12 gennaio 2009 per l'anno d'imposta 1999 e la sentenza n. 171/28/08 del 3 novembre 2008 per l'anno d'imposta 1998 entrambe della Commissione Tributaria Regionale di Caltanissetta con rigetto dell'appello dell'Ufficio e chiedeva di porre in decisione il ricorso.

Il rappresentante dell'Ufficio chiedeva, ottenendolo, un breve rinvio per le valutazioni relative alla documentazione prodotta.

All'udienza del 25 maggio 2009, avanti la Commissione comparivano l'avv. Antonino Minacapilli per la parte ricorrente e la sig.ra Erminia Caruso per l'Agenzia delle Entrate i quali insistevano sulle proprie posizioni.

La Commissione, dopo riserva, riesaminati gli atti e sentito il relatore, emette la sentenza.

DIRITTO E OSSERVAZIONI

Il ricorso va accolto parzialmente perché l'accertamento non risulta del tutto legittimo e fondato in relazione ai dati bancari tratti da conti correnti bancari cointestati a soggetti diversi del ricorrente ed alle contestate riprese fiscali, non del tutto documentate dal soggetto verificato.

L'eccezione sulla carenza di motivazione va anche rigettata perché nell'avviso di accertamento risulta indicata in modo succinto e fa pieno riferimento ai processi verbali di constatazioni, già conosciuti ed in possesso del ricorrente. Per costante giurisprudenza la motivazione succinta è ritenuta sufficiente purché, come nel caso in esame, il ricorrente possa esercitare il diritto di difesa mettendo in discussione ogni punto dell'atto impositivo in relazione alle norme applicate per la verifica ed a quelle per porre in essere l'atto impositivo, oggetto di impugnazione. Le risultanze contenute nei verbali redatti dalla Guardia di Finanza sono stati esaminati dal ricorrente che ha sollevato le eccezioni sulla legittimità, sulla fondatezza del risultato finale e sulla veridicità o meno dell'assunto impositivo. In conclusione l'eccezione sulla carenza di motivazione nell'atto impositivo va rigettata per sussistenza della stessa supportata da dati ed elementi individuati, analizzati ed contestati per far valere in sede contenziosa i diritti di causa.

La Commissione, prima delle osservazioni e risposte alle eccezioni delle parti, fa rilevare che si tratta di accertamento per determinare i redditi di impresa disciplinati al 31 dicembre 2003 dal capo VI artt. 51 e ss del TUIR 917/86 modificato ed integrato con le disposizioni che oggi corrispondono agli artt. 55 e ss ; mentre ai fini IVA si tratta di corrispettivi da prestazioni disciplinati dagli artt. 1 e 6 del dpr 633/72 , il tutto per la dovuta analisi nell'aspetto numerario o originario che rileva contabilmente operazioni e fatti per variazioni finanziarie e nell'aspetto economico o derivato che rileva operazioni e fatti per variazioni economiche. Infatti nell'aspetto numerario le variazioni numerarie altro non sono che le entrate e le uscite finanziarie, mentre nell'aspetto economico le variazioni economiche sono i costi, gli acquisti e gli investimenti a fronte dei ricavi per vendita e disinvestimenti, che non sempre possono coincidere con i movimenti finanziari certi o assimilati o presunti per manifestazioni immediate o mediate future ma rilevabili ai fini della competenza nell'anno di imposta. L'aspetto finanziario è caratterizzato da valori espressi nella nominale moneta di conto, mentre l'aspetto economico è caratterizzato da valori espressi nella nominale moneta di conto però dopo una valutazione.

Nel caso in esame, i dati rilevati dai conti bancari dovevano essere oggetto di constatazione e/o imputazione a corrispettivi rilevabili dalla contabilità ordinaria con il libro giornale per le annotazioni cronologiche e il libro degli inventari per le annotazioni sistematiche, La Commissione, preliminarmente, fa osservare che tutti gli elementi ed i dati tratti dai conti bancari, rilevati dai verificatori con le disposizioni 32 del Dpr 600/73 e dell'art. 51 del Dpr 633/72, non sono stati analizzati al fine del necessario e obbligatorio raffronto (art.54 dpr 633/72) tra le annotazioni di impresa e quelle rilevate da fonti esterne, senza alcuna confusione, nei conti contestati, tra le operazioni aziendali e quelle proprie e della famiglia. Negli accertamenti fiscali bisogna sempre fare la distinzione tra le operazioni aziendali e quelle extra aziendali che comprendono quelle personali e familiari, poiché le prime sono produttrici di reddito e di successivo patrimonio, mentre le seconde sono di erogazione per consumi propri e per soddisfare i bisogni primari e secondari compreso il risparmio per la costituzione del patrimonio personale o familiare.

Nel caso in esame, i verificatori, prima, e l'Agenzia delle Entrate, dopo, non ha fatto alcuna distinzione tra azienda e famiglia per cui il risultato finale è incerto, impreciso, presunto e per niente inerente e coerente all'attività di impresa esercitata dal ricorrente.

L'art. 32 del dpr 600/73 ai fini delle imposte dirette e l'art. 51 del dpr 633/72 ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, **entrambi sui soli poteri degli Uffici**, contengono precise disposizioni per l'acquisizione degli elementi di informazione e prova amministrativa ai fini degli accertamenti regolati dagli artt. 38- 39- 40 e 41 del TUIR 917/86 e degli artt- 54 e 55 del DPR 633/72, rispettivamente per l'imposizione diretta e per l'IVA,. I citati artt. 32 dpr 600/73 per l'accertamento sui redditi e 51 dpr 633/72 per l'IVA dispongono che solo gli Uffici (non essendo stati previsti altri organi) **“possono**” per procedere con le modalità previste all'acquisizione dei dati previa **redazione di apposito verbale** del quale la parte ha diritto di avere

copia. Queste modalità sono attribuite specificatamente dalle norme legislative agli Uffici e non agli organi ispettivi, alternativi e verificatori che hanno solo il dovere di rilevare, in modo completo, dati ed elementi, non potendosi sostituire agli organi voluti dal legislatore che non ha consentito deroghe, deleghe e poteri diversi.

Nell'avviso di accertamento non risulta che sia stato redatto alcun verbale previsto dall'art. 32 del dpr 600/73 ed il contraddittorio per cui il risultato finale è illegittimo e infondato.

Le leggi in materia di imposte dirette e di IVA prevedono espressamente che gli Uffici possono porre a base degli accertamenti i dati risultanti dai conti bancari, solo quando la parte verificata non dia dimostrazioni contrarie, sancendo un preciso onere che è quello di convocare personalmente la parte stessa.

Comunque per gli accertamenti basati sui conti bancari necessita il contraddittorio dettagliato per ogni movimento e/o operazione per poi poter usare il risultato ai fini dell'accertamento avente carattere di specialità che consiste nel fatto che, sui singoli versamenti e prelevamenti, la legge radica presunzioni di ricavi alquanto gravosi se si considera la globalità.

L'Agenzia delle Entrate

Niente di tutto questo è stato rilevato e bisogna considerare che nei conti correnti vengono annotati assegni, cambiali, titoli, annotazioni finanziarie, ricevute bancarie ed altri documenti che non hanno valore certificativo per cui non possono essere assunti come capo di prova.

I dati bancari sono, invece, semplici presunzioni suscettibili di assumere il ruolo della certezza, gravità e precisione solo mediante un logico, deduttivo e provocato abbinamento con altrettanti fatti contestati, poiché, secondo le normali tecniche ragionieristiche, ad ogni operazione finanziaria deve corrispondere quella economica in senso lato, con una precisa distinzione dei fatti contabili che possono essere permutativi, compensativi, remunerativi, incrementativi, decrementativi e produttori o meno di ricchezza reddituale che in assenza di utilizzazione, prelievo o investimento diviene ricchezza patrimoniale.

La somma di più fatti accertati e la qualità del loro rapporto può determinare la gravità, la precisione e concordanza, richiesta dalla legge.

L'incasso o il pagamento di una somma, presunzione di per sé semplice, assume la necessaria qualità grave, precisa e concordante solo allorquando venga abbinato ad altro documento o fatto, anch'esso di per sé presunzione semplice, concernente il medesimo importo e dal quale sia possibile arguire la causale dell'operazione.

In mancanza di tali requisiti i dati bancari non supportano l'accertamento impugnato. Nell'ambito del potere di accertamento di una eventuale evasione di imposte, attraverso l'esame dei movimenti di denaro registrati in documenti bancari, acquisiti anche nel corso di verifica, la normativa vigente consente all'Ufficio di utilizzare le risultanze dei conti bancari formalmente intestati al soggetto verificato, spettando a quest'ultimo l'onere di dimostrare la non riferibilità degli accrediti a corrispettivi nella sola ed esclusiva attività di impresa; mentre, viceversa, nell'ipotesi di conti non intestati solo al soggetto verificato, come nel caso in esame, l'Ufficio, che vogliono utilizzare dette risultanze ai fini accertatori, ha il preventivo onere di dimostrare il

collegamento delle stesse con le operazioni attribuibili al soggetto verificato. Tale collegamento non è stato supportato da alcun elemento probatorio nei verbali di constatazione, né nell'avviso di accertamento impugnato, scaturito fra l'altro dalla semplice esistenza della documentazione acquisita dalla Guardia di Finanza, senza alcun riscontro documentale per consentire di risalire all'attività del ricorrente, ritenuta presunta ed occulta.

Nel caso in esame, i conti bancari non possono essere oggetto di considerazione ai fini dei maggiori ricavi, ritenuti occulti, e dei costi per acquisti senza fattura perché, nei modi e nei termini rilevati, hanno solo valore indiziario. Ne consegue che tutte le altre eccezioni delle parti risultano assorbite dall'insussistenza delle riprese fiscali da dati bancari per illegittimità e infondatezza.

Nel merito, ancora, la Commissione esclude dalle riprese fiscali a tassazione irperf-irap e iva tutti i dati emergenti dalle operazioni bancarie, mentre, in assenza di una precisa prova contraria, conferma le riprese di lire 51.700.000, determinati analiticamente a seguito di riscontri contabili (pagg. 39- 42 del pvc 17 nov. 2000) e di lire 1.020.000 per costi non deducibili, privi del requisito di inerenza e competenza in violazione di quanto previsto dall'art. 75 del TUIR.

La parte ricorrente non contesta specificatamente, ma genericamente, tali riprese fiscali e neanche produce idonee prove contrarie per cui la Commissione conferma i maggiori ricavi ed i minori costi a fini IRPEF- IRAP e IVA.

In conclusione, il ricorso va parzialmente accolto con annullamento delle sole riprese fiscali per operazioni bancarie, mentre il resto dell'accertamento per ricavi non dichiarati di lire 51.700.000 e di lire 1.020.000 per costi non deducibili, pari a euro 27.228,00 arr.to, va confermato e manda all'Agenzia delle Entrate la liquidazione di quanto dovuto.

Per la peculiarità della controversia, le spese di giudizio vanno compensate tra le parti.

PER QUESTI MOTIVI

La Commissione, in parziale accoglimento del ricorso, annulla l'avviso di accertamento nella parte relativa alle riprese fiscali imputate alle operazioni bancarie e rigetta nel resto; manda all'Agenzia la riliquidazione delle imposte irpef- irap e iva applicando le sanzioni al minimo.

Compensa le spese di giudizio tra le parti.

Così deciso in Camera di Consiglio in Enna il 06 luglio 2009

IL PRESIDENTE RELATORE

