

C.T. Prov. Salerno 19.10.2015 n. 4987/15/15

### **Svolgimento del processo**

In data 16.4.2015 la signora D. G. Francesca ha impugnato l'avviso di accertamento n. [Omissis]/2014 ai fini IVA, IRPEF ed IRAP relativo all'anno d'imposta 2009, emesso dall'A.d.E. Direz. Prov. di Salerno e, notificato a mani proprie in data 30.10.2014; atto questo emesso a seguito di PVC della GG. di FF. di Casalnuovo di Napoli in data 15.10.2012 e richiamato nell'atto impugnato.

Con l'avviso di accertamento, l'Ufficio ha contestato la omessa contabilizzazione di componenti positivi per complessivi € 102.926,00, derivanti da indagine finanziaria a seguito di operazioni rilevate sui conti bancari e postali, come analiticamente descritti a pagg. 10 e 11 del PVC; operazioni queste ritenute, in sede di verifica, non giustificate (€ 2.247,97 quale versamento effettuato sul c/c [Omissis] ed € 100.678,00 per prelievi sui c/c [Omissis]); accertando un reddito complessivo pari ad € 173.554,00 al lordo di quello dichiarato di € 70.628,00.

Questo ai fini IRPEF e un valore della produzione ai fini IRAP di analogo importo e € 20.136,00 quale imposta IVA.

La ricorrente, in relazione a tale atto, eccepisce la indebita ripresa a tassazione dei movimenti bancari, fondata sulla assenza nel Libro Giornale della Ditta individuale delle annotazioni dei prelevamenti/versamenti nei c/c, sia quelli intestati alla contribuente, che quelli cointestati con i genitori. Trattasi di conti correnti non tutti riconducibili alla ditta, se non quello intrattenuto con il Banco di Alfa n. [Omissis], estinto il 12/6/2009, laddove tutte le operazioni risultano annotate sul Giornale di contabilità.

Il c/c n. [Omissis], anch'esso acceso presso il Banco di Alfa in data 7/9/2009 non è altro che un conto personale sul quale sono stati accreditati canoni di locazione e stipendi ed addebitati prelevamenti in contanti/bancomat, di importo massimo di € 250,00 e assegni e bonifici per spese personali.

Trattasi di un conto acceso successivamente alla data del conferimento della ditta nella società Beta srl.

Così ancora il c/c n. [Omissis] intrattenuto presso la Banca Gamma spa, cointestato con i propri genitori, racchiude operazioni di accreditamento di somme derivanti da pensioni e stipendi e dal quale sono prelevate le somme per esigenze di famiglia e per sopperire ai fabbisogni finanziari della società costituita Beta srl.

Le operazioni su detto conto trovano riscontro nelle rilevazioni sul Libro Giornale della società.

La GG. di FF. in sede di verifica non ha tenuto conto che la Ditta Individuale, sottoposta a verifica, è stata conferita nella srl Beta. Per cui la ditta individuale è da ritenersi contestualmente cessata in data 26/5/2009 e, tutte le operazioni, sino detta data, risultano regolarmente contabilizzate nel Libro Giornale della ditta individuale.

Risulta pertanto non corretta la procedura eseguita dalla GG. di FF. e recepita integralmente dall'Ufficio laddove attrae, per l'intero periodo 2009, le operazioni finanziarie confluite su detti conti alla ditta individuale, oramai cessata in data 26/5/2009. Eccepisce ancora la ricorrente, sotto il profilo formale, la violazione dell'art. 42 del DPR 600/73, in quanto il dirigente alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento riveste illegittimamente la carica, per l'intervenuta decadenza dei dirigenti non nominati attraverso concorso pubblico - vedi sent. Cass. n. 37/2015.

La ricorrente pone all'attenzione di questo Collegio le risultanze dell'esito dei precedenti avvisi di accertamento per le annualità precedenti, allegando tutta la documentazione e richiamando l'attenzione sul contenuto del verbale di contraddittorio del 25/3/2015. Conclude chiedendo l'annullamento dell'atto impugnato, unitamente alla condanna

dell'Ufficio alle spese del giudizio.

In data 16.6.2015, si è costituita nel presente giudizio l'Agenzia delle Entrate Dir. Prov. Salerno la quale rileva, dal punto di vista sostanziale, l'insufficienza e la genericità delle prove rese, mancando del tutto la riconciliazione giustificativa di ogni singola operazione diretta a dimostrare l'estraneità di ognuna a fatti imponibili; prova che deve essere resa puntualmente per ogni singola operazione, non essendo sufficienti le giustificazioni sommarie o cumulative, secondo un principio consolidato della Suprema Corte - vedi Ord. n. 9731 del 6.5.2014 - ciò anche su conti intestati a persone con particolari vincoli familiari o commerciali, in quanto tale rapporto integra elementi indiziari sufficienti a giustificare, salvo prova contraria, la riferibilità al contribuente accertato delle operazioni imputate a maggior ricavo e quindi richiamate a tassazione.

L'Ufficio allega come prova di quanto affermato, i prospetti degli allegati al PVC del 15.10.2012 dove sono dettagliatamente elencate le operazioni sui conti correnti bancari, evidenziando quelle che hanno riscontro sul G.C. e quelle che "non hanno riscontro sul G.C. e che la parte non è stata in grado di fornire prova con i requisiti minimi della certezza ed attendibilità", ripigliando quest'ultime a tassazione ai fini delle II.DD. e IVA.

In ordine all'ulteriore doglianza circa la sottoscrizione dell'atto impugnato, l'Ufficio obietta che si deve ritenere l'eccezione priva di fondamento atteso che l'art. 42 citato dalla parte, recita che "Gli accertamenti ... sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato... L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione di cui al presente articolo...".

Pertanto è solo l'omessa sottoscrizione dell'avviso che lo rende nullo, non essendo richiesta la qualifica dirigenziale né per il delegato, né per il delegante. Inoltre, la Consulta nella sent. 35/2015 ha chiarito che "... la funzionalità dell'Ufficio non è condizionata dalla validità degli incarichi dirigenziali previsti dalla disposizione censurata ...".

Conclude per il rigetto del ricorso confermando l'accertamento impugnato con vittoria di spese. In data 3.7.2015 la ricorrente deposita memorie illustrative in cui ribadisce che le operazioni transitate sul conto [*Omissis*], dopo il 26.5.2009, non possono essere riprese a tassazione in quanto la ditta individuale è cessata.

Il Libro Giornale contiene riscontro delle operazioni, riconducibili all'attività d'impresa. Ribadisce quanto affermato nel ricorso introduttivo, specificando ancora che il conto [*Omissis*] acceso il 7.9.2009 non può essere riferito alla ditta cessata il 26.5.2009.

Specifica infine che le somme più cospicue (superiori a € 1.000,00), prelevate dal conto cointestato n. [*Omissis*], sono servite a finanziare la srl e sono riportate nel G.C. come "finanziamento soci".

Conclude giustificando l'apertura di una srl per esigenze di sviluppo dell'attività ed esigenze normative ex L. 7/2000 sul commercio dell'oro. Infine, riporta una serie di sentenze a sostegno della sua eccezione di forma dell'atto impugnato. Conclude per l'accoglimento del ricorso.

In data 15.9.2015, l'Ufficio deposita memorie ex art. 32 DLgs 546/92, richiamando i giudizi relativamente alle annualità pregresse, si sofferma sulle operazioni che riguardano le movimentazioni avvenute sui conti, chiarendo le posizioni dei soggetti, unitamente agli aspetti temporali che riguardano le suddette movimentazioni.

Si sofferma ulteriormente in merito alla eccepita violazione ed eccesso di potere in relazione all'art. 42 c.1 del DPR 600/73 e dell'art. 7 delle L. 121/200, facendo presente che l'avviso di accertamento è stato emesso ottemperando all'atto organizzativo 2/2014, allegato agli atti. Conclude per il rigetto del ricorso.

La ricorrente in data 21.9.2015 deposita sentenza della Suprema Corte del 30.6.2015 laddove la Cassazione ha riconosciuto le ragioni di un imprenditore accertato per ricavi in nero

transitati su un conto oggetto di indagine bancaria, nonostante l'attività d'impresa fosse cessata tempo addietro, appellandosi all'analogia delle fattispecie.

Conclude per l'accoglimento del ricorso.

Questa commissione nell'udienza del 17/7/2015, accoglieva l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, rinviando la trattazione nel merito all'odierna udienza.

### **Motivi della decisione**

Questa Commissione, preliminarmente a quanto sollevato nel ricorso introduttivo, circa l'illegittimità dell'atto impugnato a seguito della sentenza n. 37/2015 (pubblicata su G.U. il 25.3.2015 della Corte Costituzionale) per inesistenza giuridica dello stesso, conseguente alla carenza del potere dirigenziale del delegante e di chi lo ha sottoscritto, rigetta le doglianze del ricorrente, a prescindere da quanto offerto dall'A.F. a dimostrazione dei poteri da parte dei sottoscrittori dell'atto.

Questo perché: la questione, seppure complessa, attiene la figura del sottoscrittore dell'atto, la cui normativa (L. 241/90, int. dalla L. n. 15/2005) fa riferimento al responsabile del procedimento amministrativo, senza chiedere alcuna qualifica.

L'atto amministrativo (orientamento oramai consolidato della Cassazione) esiste come tale allorché i dati emergenti dal procedimento amministrativo, consentano comunque di riferire la chiara attribuibilità a chi deve essere l'autore secondo la norma positiva (Cass. 21954 del 2004 e n. 13375/2009).

In sostanza, ai fini della validità di un atto amministrativo, è sufficiente che lo stesso sia attribuibile in modo certo all'Ufficio pubblico che lo ha emesso.

In materia tributaria, v'è il richiamo dell'art. 42, co. 1 del DPR 600, a mente del quale, gli accertamenti in rettifica e, quelli di Ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la motivazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'Ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

Al successivo co. 3, prevede la nullità dell'accertamento se l'avviso non reca, tra l'altro, la sottoscrizione. Dalla citata norma, ai fini della validità di sottoscrizione dell'atto, è sufficiente che il sottoscrittore sia il capo dell'Ufficio o un "impiegato della carriera direttiva da questo delegato". Nessuna norma richiama che il sottoscrittore degli avvisi di accertamento debba necessariamente essere un dirigente di ruolo vincitore di concorso pubblico.

Gli incarichi di funzioni dirigenziali, sono comunque semplici funzioni e, quindi, quand'anche delegati, sono comunque idonei a sottoscrivere gli avvisi di accertamento, in quanto appartenenti alla carriera direttiva, ancorché dichiarati decaduti dall'incarico, a seguito della pronuncia della Consulta.

L'atto impugnato è l'avviso di accertamento n. [Omissis]/2014 per l'anno d'imposta 2009, emesso dall'A.d.E. a seguito di un'indagine finanziaria, riguardante prelevamenti e versamenti su vari conti, non giustificate per complessive € 102.925,97, accertamento questo disposto a seguito di verifica della GG. di FF., preceduto da istanza di annullamento in autotutela e, successivamente - seguito da istanza di accertamento con adesione.

La questione racchiude determinate operazioni bancarie che l'Ufficio ritiene non siano state giustificate, che hanno interessato sia il conto dedicato all'attività, sia quelli cointestati.

In relazione a quanto esposto dalla ricorrente nel corso del contraddittorio e ancor prima in merito alle giustificazioni rese nell'istanza di annullamento in autotutela, l'Ufficio ha ritenuto insufficienti e generiche le prove rese, in quanto le stesse non risultano essere state idonee a giustificare ogni singola operazione.

L'Ufficio in proposito ha ricordato che nel caso di accertamento fondato su verifiche di conti correnti bancari, è onere del contribuente dimostrare che gli elementi su cui si fondano le movimentazioni bancarie non si riferiscono ad operazioni imponibili, mentre l'onere a carico

dell'ufficio è soddisfatto attraverso i dati risultanti dagli stessi conti. Invero, l'onere dell'amministrazione di provare la sua pretesa è da ritenersi soddisfatto, per volontà della legge, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti.

In sostanza, a giudizio di questo Collegio, la presunzione attinente i prelevamenti va applicata, non solo nel quadro di un approccio criticamente motivato e scevro da rigidi automatismi, ma lasciando spazio oltre che ad ogni genere di prova relativa alla destinazione del prelievo, pure ad una generale "clausola di salvaguardia", in misura coerente sia all'operatività del settore di attività che al tenore di vita del contribuente e dei titolari dei conti cointestati.

Risulta chiaro dalla documentazione offerta che la ditta individuale è cessata, come risulta dalla documentazione allegata, in data 26/5/2009 e che l'attività, successivamente a tale data è stata svolta dalla società Beta srl partecipata anche dalla ricorrente D. G. Francesca che, come si evince dall'atto per Notaio V. rep. 3758 e raccolta 1962 del 26/5/2009, ha conferito la ditta individuale.

Le operazioni finanziarie oggetto di contestazione, pertanto, non possono non tener conto del collegamento e quindi della operatività delle operazioni di prelievo e della loro destinazione, a dimostrazione della tracciabilità delle singole operazioni.

Relativamente alle operazioni di prelievo che l'Ufficio ha ritenuto non giustificate per complessive € 100.678,00 racchiuse comunque nei prospetti allegati che richiamano le singole operazioni unitamente al n. di c/c, la ricorrente ha prodotto quale giustificazione della destinazione delle operazioni, copia del libro giornale della società Beta srl a dimostrazione che le operazioni di prelievo dai citati conti, sono confluiti nella neo costituita società a titolo di finanziamento, come rilevasi dalle annotazioni sul G.C. della neo costituita società.

Trattasi di operazioni queste avvenute successivamente alla cessazione della ditta individuale rispondenti nell'annotazione nel G.C. della costituita società per complessive € 85.240,00.

Né possono essere attratte all'attività d'impresa, e nella particolarità alla ditta individuale, le operazioni riguardanti movimentazioni finanziarie avvenute sia sul conto personale della ricorrente, che sul conto cointestato, successivamente alla chiusura dell'attività svolta come ditta individuale.

Ancor più che, molte delle operazioni confluite sul conto della Gamma spa n. [Omissis], sono di esiguo importo e, tra l'altro, riflettono operazioni successive alla cessazione dell'attività della ditta individuale.

È pur vero che l'onere dell'amministrazione di provare la sua pretesa è da ritenersi soddisfatto, per volontà della legge, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti, ma in sostanza, a giudizio di questo Collegio, la presunzione attinente i prelevamenti va applicata, non solo nel quadro di un approccio criticamente motivato e scevro da rigidi automatismi, ma lasciando spazio oltre che ad ogni genere di prova relativa alla destinazione del prelievo, pure ad una generale "clausola di salvaguardia", in misura coerente sia all'operatività del settore di attività che al tenore di vita del contribuente.

Nel caso di specie, v'è prova dell'utilizzo dei conti e, nella particolarità di quello cointestato, laddove confluivano stipendi dei genitori della ricorrente, per cui è pacifico che sugli stessi potessero operare non solo la ricorrente, ma anche i propri genitori.

Appare pertanto non corretto attrarre all'accertamento operazioni di lieve ammontare, non solo, ma anche tutte le operazioni in essi richiamate una volta che risulta accertato che su detti conti confluivano redditi di pensione e stipendio da parte dei genitori. Trattasi di una rappresentazione di massa delle movimentazioni, in assenza di rilievi sulla congruità per cui, a giudizio di questo Collegio, dà certezza sull'attendibilità di quanto riferito dalla ricorrente. Risulta chiaro che da quanto emerso, è inevitabile e fisiologica la promiscuità delle entrate e delle spese inerenti l'attività, con quelle personali, per cui è sulla base di tali valutazioni che questo Collegio ritiene accogliere le doglianze della ricorrente e quindi annullare l'avviso di accertamento impugnato, ancor più che, le operazioni finanziarie operate sui conti

successivamente alla chiusura della Ditta individuale, giammai possono essere attratte ad attività d'impresa.  
Compensa le spese del giudizio.

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie le doglianze della ricorrente; annulla l'avviso di accertamento impugnato.  
Compensa le spese del giudizio.