



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI BARI SEZ. STACCATA DI TARANTO

riunita con l'intervento del Signor:

- BRUSCHI AUGUSTO Presidente
- TURNONE DOMENICO Relatore
- MOLITERNI FRANCESCO PAOLO Giudice
-
-
-
-

11/12/2012 ore 09:00

SENTENZA

N°

6

PRONUNCIATA IL:

11/12/12

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

11/01/13

Il Segretario

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1392/09
depositato il 18/05/2009

- avverso la sentenza n. 571/2007
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di TARANTO
proposto dall'ufficio: AGENZIA ENTRATE UFFICIO TARANTO 1

contro parte:

[Redacted Name]

difeso da:
MONTANARO VITO
CORSO UMBERTO N. 150 74100 TARANTO TA

Atti impugnati:
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° [Redacted] I.V.A. 1997

Udienza del 11.12.2012
R.G.A. 1392/09



AGENZIA ENTRATE – UFFICIO DI TARANTO 1

C/

ROSSETTI RINALDO E MAROTTA MARIA TERESA

FATTO

In data 11.11.2002, veniva notificato nei confronti del dott. [Redacted] unitamente al coniuge dichiarante signora [Redacted] in atti meglio identificati, l'avviso di accertamento n. [Redacted] per IVA, annualità 1997.

Detto accertamento era stato emesso a seguito di attività investigativa esperite dalla Guardia di Finanza di Manduria in dipendenza di due esposti anonimi e, successivamente, mediante l'esame della documentazione rilevata in sede di perquisizioni locali e domiciliari effettuate a carico del contribuente, nonché con l'analisi dell'ulteriore documentazione inerente ai movimenti bancari ottenuta mediante rogatoria agli istituti di credito all'uopo interpellati.

I risultati della verifica e delle indagini effettuate venivano trasfusi in apposito processo verbale di constatazione redatto in data 23 settembre 2002.

L'Ufficio, in totale recepimento delle risultanze emerse nel corso dell'attività investigativa racchiuse nel predetto processo verbale di constatazione, emanava il predetto avviso di accertamento mediante il quale accertava, ai sensi degli articoli 21 e ss del DPR 633/1972, a carico del sig. [Redacted] per il predetto anno di imposta:

- la mancata fatturazione di operazioni per un imponibile pari a £ 483.892.000 ed IVA pari a £ 91.939.000;
- l'acquisto di merce senza fattura per un imponibile pari a £ 147.701.000 ed IVA pari a £ 28.063.000.

Il contribuente - rappresentato e difeso dal dr. Vito Montanaro, con studio



in Taranto al Corso Umberto, 150 - avverso tale avviso, proponeva ricorso alla Commissione Provinciale di Taranto - notificato all'Ufficio in data 03.07.2003 e spedito in Commissione 02.08.2003 - censurando l'operato dell'Ufficio.

Sosteneva l'illegittimità dell'avviso di accertamento emanato poiché basato sui meri risultati di perquisizioni esperite a seguito di precedenti segnalazioni o esposti anonimi.

Ravvisava, inoltre:

- la necessità per l'Ufficio impositore di effettuare un accurato esame del merito del processo verbale di constatazione all'uopo redatto, al fine di verificare l'attendibilità delle scritture e dei risultati da esso scaturiti.

- la mancata effettuazione da parte dell'Ufficio di una autonoma valutazione a sostegno dell'atto impositivo emanato, il quale nella parte motiva, riportava pedissequamente i dati contenuti nel verbale della Guardia di Finanza.

- l'illegittimo utilizzo, per fini fiscali, dei dati acquisiti in sede penale.

L'Ufficio, con nota del 20/01/04, si costituiva in giudizio, eccependo l'infondatezza delle censure dedotte dal ricorrente e riservandosi la produzione di ulteriori memorie integrative che venivano proposte in data 25/06/04 e 22/12/04.

In data 22/02/05, il contribuente proponeva a sua volta memorie illustrative cui l'Ufficio replicava con apposite contromemorie depositate in data 15/07/2005.

Con la cennata documentazione, l'Ufficio, ribadiva la bontà del proprio operato eccependo:

- il legittimo utilizzo dei dati e notizie provenienti dall'attività istruttoria espletata nell'ambito del giudizio penale;

- la correttezza del rinvio per relationem ad alti esterni in tema di chiarezza ed esaustività della motivazione dell'atto impugnato;

- l'intempestività del ricorso introduttivo;



- l'inesistenza di argomentazioni da parte del contribuente in grado di smentire le presunzioni di maggiori ricavi imputati a seguito dell'analisi delle movimentazioni bancarie del ricorrente;

- l'introduzione da parte dello stesso contribuente con le memorie del 22/02/2005 di "ius novorum".

Con sentenza n. 571/02/2007 del 29/10/2007, la Commissione Tributaria Provinciale di Taranto, affermando l'illegittimità dell'avviso di accertamento, accoglieva il ricorso e compensava le spese di giudizio.

Avverso tale sentenza, formula regolare appello l'Ufficio impositore chiedendo, per le esposte motivazioni, il suo accoglimento e, per l'effetto, in totale riforma dell'impugnata sentenza, la declaratoria di legittimità dell'atto impositivo oggetto di impugnazione.

Con controdeduzioni depositate il 18 settembre 2012, il contribuente, a mezzo del già citato difensore, si costituiva in giudizio, confutando le argomentazioni dell'Ufficio, chiedendone la reiezione con vittoria di spese.

L'Ufficio impositore, Agenzia Entrate - Ufficio di Taranto 1, con nota depositata documenti del 02.10.2012, richiamando la rilevanza del c.d. "giudicato esterno" in materia tributa, produce copia autentica della sentenza n. 758/02/2010, pronunciata in data 09.06.2010 e passata in giudicato, con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Taranto, con riferimento all'avviso di accertamento n. [redacted] per l'anno d'imposta 1997, ha riconosciuto la legittimità dell'operato dell'Ufficio e della Guardia di Finanza.

Con ulteriori memorie illustrative del 12.10.2012 l'Ufficio, eccependo ancora l'intempestività e la conseguente inammissibilità del ricorso introduttivo di primo grado proposto dal contribuente, invocando la giurisprudenza delle Sezioni Unite sull'efficacia del Giudicato esterno - derivante da precedenti decisioni "inter partes" per annualità diverse, in presenza dei medesimi presupposti fattuali - e per le ulteriori



argomentazioni addotte, riafferma le richieste già formulate nel proprio atto d'appello.

Successivamente, con nota del 20.11.2012, depositata:

- attestazione di passato in giudicato della sentenza della CTP di Taranto n. 758/2010 del 09.06.2010 e depositata il 19.08.2010,
- copia dell'avviso di accertamento n. [redacted] per l'anno d'imposta 1997 a cui fa riferimento la predetta sentenza n. 758/2010.

MOTIVI DELLA DECISIONE

In relazione alle censure illustrate dall'ufficio nell'atto di appello avverso la sentenza n. 571 della Ctp di Taranto si espone il pensiero di questo Collegio nei limiti e nei termini che seguono.

Con pregiudiziale rilievo, contenuto nelle memorie illustrative dell'1/10/2012 prot. 2012/40173 e 2012/40172, l'Ufficio ha invocato il giudicato esterno e quindi l'effetto espansivo della sentenza 758/2010 della Ctp di Taranto, divenuta irrevocabile per passaggio in giudicato a seguito di mancata impugnazione, e relativa all'avviso di accertamento [redacted] - irpef 1997.

Posto che il presente contendere riguarda l'avviso di accertamento n. [redacted] relativo all'iva 1997 e l'avviso di accertamento n. [redacted] relativo all'irpef 1996, l'eccezione di giudicato esterno va disattesa.

A tanto si perviene sulla scia di quanto enunciato nella sentenza del 16 giugno 2006, n. 13916, pronunciata dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, secondo cui "il giudicato formalmente relativo ad un periodo d'imposta rileva nei separati giudizi riguardanti altri periodi quando investo elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi su più periodi, hanno natura tendenzialmente permanente". Successivamente, gli ulteriori arresti giurisprudenziali della Suprema Corte (cfr. Cass. n. 13997 del 2008, n. 17004 del 5 ottobre 2012, sentenza n. 14058 del 3 agosto 2012, Ordinanza n. 17943/2012), hanno confermato che sussiste



il limite agli effetti del giudicato esterno quando non vi è perfetta sovrapposizione delle fattispecie fattuali e giuridiche, di talché il giudicato relativo ad un singolo periodo d'imposta non è idoneo a far stato in quelli antecedenti o successivi, se non limitatamente a "qualificazioni giuridiche" o ad altri eventuali "elementi preeliminari" aventi carattere di durevolezza nel tempo, "non estendendosi detto vincolo a tutti i punti che costituiscono antecedente logico della decisione, ed in particolare alla valutazione delle prove ed alla ricostruzione dei fatti".

Sintetizzando i concetti può affermarsi che per riconoscersi la capacità espansiva del giudicato:

- deve sussistere l'unicità del rapporto giuridico oggetto dei processi susseguenti (i.e. la suddetta obbligazione tributaria unica) tale da giustificare l'ultrattività del primo giudicato con riguardo ad alcune selezionate questioni comuni a tutti i giudizi;
- deve sussistere il riferimento al medesimo rapporto giuridico;
- deve sussistere un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formante la premessa logica contenuta nella sentenza definitiva.

Accostando quanto testé esposto al presente contendere si ribadisce che questo Collegio, non attribuisce rilevanza di giudicato esterno alla già citata sentenza n. 758/02/10, passata in giudicato, in quanto con la stessa il giudice di prime cure si è pronunciato, ritenendole legittime, sulle modalità di accesso, verifica ed utilizzo ai fini fiscali e amministrativi dei dati acquisiti dalla Gdf in sede di Polizia Giudiziaria. Nulla è stata affermata nel merito della pretesa sottostante l'avviso di accertamento, atteso che, si ribadisce, il giudice si è limitato a pronunciarsi sulla possibilità di utilizzare i dati, ma non già sulla valenza degli stessi e quindi sulla operatività e sui risultati delle indagini finanziarie, sulla esistenza della autorizzazione, sulla natura del reddito determinato, sulla entità dei ricavi e dei costi accertati, sul riconoscimento dei costi, sull'assoggettabilità ad iva dei compensi rilevati a seguito delle indagini



finanziarie. Esempificando si sarebbe potuto ammettere il giudicato se il punto centrale del contendere avesse riguardato l'illegittimità dell'attività investigativa svolta dalla Guardia di finanza e gli effetti scaturiti dalla medesima (illegittima) indagine (cfr Cass. 22036/2006, 26840/2009, Cass., Sez. trib. 8214/2008), al contrario, nel caso di specie, l'attività di acquisizione è risultata del tutto estranea ai risultati dell'accertamento incentrato, si sottolinea, sulle indagini finanziarie. In tale ambito e sotto un primo aspetto conduce all'ineroperatività del giudicato interno in relazione all'accertamento n. [redacted] riguardante l'iva 1997, la diversità ontologica fra le obbligazioni tributarie atinenti l'iva e i redditi.

E' significativo al riguardo il pensiero della Cassazione la quale nella sentenza n. 16996 del 5 ottobre 2012 si è così espressa ".....Va, infatti, riaffermato che il giudicato, formalosi in materia di tributi diretti, non è preclusivo delle questioni concernenti il diverso rapporto giuridico d'imposta in tema di IVA, anche se relativo alla stessa annualità e scaturante dalla medesima indagine di fatto (Sez. 5. Sentenza n. 25200 del 30/1/2009). Sotto un secondo aspetto un altro limite agli effetti del c.d. giudicato esterno viene, dalla normativa comunitaria, così come rilevabile dalla sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 3 settembre 2009 Causa C-2/08 (c.d. caso Fallimento Olimpiclub), che, pur riconoscendo che il principio del giudicato anche in diritto comunitario è un indispensabile presidio della certezza del diritto e dei rapporti giuridici, ne ha escluso l'applicazione laddove possa condurre il giudice nazionale ad un approdo contrario al diritto comunitario in materia di repressione delle condotte illecite, fraudolente ed abusive. Si richiama al riguardo la Sentenza n. 17004 del 5 ottobre 2012 della Cassazione Civile, Sez. V - secondo cui " lo controversio in materia di IVA richiedono il rispetto di norme comunitarie imperative, la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'art. 2909 c.c., e dalla eventuale sua



proiezione anche oltre il periodo di imposta che ne costituisce specifico oggetto, ove sia impedita la realizzazione del principio di contrasto dell'abuso del diritto, come strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema armonizzato d'imposte" (cfr. Corte di Giustizia CE, Sentenza 3 settembre 2009, in causa C-2/08, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 12249 del 19/05/2010).

E quindi riempiendo nella presente fattispecie in ogni caso si ritiene non accettabile l'ingresso di un giudicato che legittimi l'assoggettabilità ad iva dei compensi ritenuti usurari ottenuti dalle indagini finanziarie, in aperto contrasto con la direttiva del Consiglio CEE 17 maggio 1977, n. 388, il cui art. 2 prevede che le operazioni oggettivamente esenti da iva, pur integrando attività illecita, permangono nel regime di esenzione (cfr ordinanza 7772010 della Corte di giustizia UE, Settima Sezione)

1 In ordine logico, in quanto costituente un prius, viene preventivamente esaminato l'aspetto del presente contendere connesso alla tempestività del ricorso

Sulla base dei dati fattuali, rilevabili dal fascicolo di causa, emerge che l'avviso di accertamento, notificato l'11/11/2002 è stato impugnato il 3/7/2003, quindi tempestivamente, diversamente da quanto sostenuto dall'ufficio. Questo Collegio infatti è dell'avviso che nel caso di specie, rientrando a tutti gli effetti fra le liti potenziali di cui all'art. 15 della Legge 289/2002, era operante la sospensione sino al 19/4/2004 non essendo ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso alla data del 1° gennaio 2003. Quanto dinanzi affermato trova conferma nelle reiterate sospensioni dei termini per l'impugnazione disposti dalle varie e successive disposizioni normative via via succedutesi e più precisamente: una prima sospensione - dal 1° gennaio 2003 al 18 marzo 2003 - disposta dal comma 8 dell'art. 15 della L. 289/2002; successivamente per effetto dell'art. 5-bis del D.L. 24 dicembre 2002, n.



282, convertito, con modificazioni dall'art. 1 della L. 21 febbraio 2003, n. 27, veniva stabilita al sospenzione al 18 aprile 2003; a sua volta l'art. 1, comma 2-sexies, del D.L. 24 giugno 2003, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla L. 1° agosto 2003, n. 212 fissava al 18 ottobre 2003 il termine per l'impugnazione degli avvisi; successivamente l'art. 34, comma 1, lettera c) del D.L. 30 settembre 2003, n. 269 convertito, con modificazioni dall'art. 1 della legge 24 novembre 2003, n. 326, che, modificando testualmente l'art. 1, comma 2-sexies, del D.L. n. 143 del 2003, prorogava al 18 marzo 2004 il termine de quo; ed infine, l'art. 23-dicies, comma 1, del D.L. 24 dicembre 2003, n. 355, convertito, con modificazioni, dall'art. 1 della L. 27 febbraio 2004, n. 47, prorogava dello termine al 19 aprile 2004.

A riprova di quanto qui sostenuto da questo Collegio si richiama l'esplicita conferma ritraibile dall'ord. N. 145 del 7 aprile 2006 (ud. Del 3 aprile 2006) della Corte Cost.

2 sull'inammissibilità dell'appello per violazione dell'art. 57 D.lgs. 548/92 e 345 cpc.

Questo Collegio valuta illegittimo l'assunto dell'ufficio, il quale nel proprio gravame ha finito per offrire - illegittimamente - una formazione "progressiva" quanto contraddittoria della pretesa espressa nell'originario atto tributario. In siffatta maniera nell'atto di appello sono venute a concretizzarsi domande nuove del tutto avulse dal contesto processuale formatosi sino in prime cure.

Ed infatti, benché alla pagina 2 dell'avviso di rettifica l'Ufficio, sulla base dei dati bancari, abbia rideterminato il volume di affari, accertando operazioni imponibili non dichiarate per L. 483.892.000 (€ 249.909,36) cui corrisponde l'iva di Lire 91.939.000 (€ 47.482,53) e acquisti imponibili di Lire 147.701,00 (€ 76.291,20) cui corrisponde l'iva di Lire 28.063,00 (€ 14.493,33), nell'atto di appello ha mutato la natura dei suddetti compensi, facendoli rientrare fra quelli provenienti da attività illecite. Si



facendo, innovando e modificando il contenuto della primitiva pretesa, l'Ufficio ha palesemente violato sia il divieto di mutatio libelli che il principio della intangibilità della motivazione. Si richiama al riguardo il pensiero espresso in più occasioni dalla Corte di Cassazione, così come rilevabile da varie sentenze fra cui si annoverano:

- la sentenza 1825 del 28 gennaio 2010, secondo cui: "*La motivazione concorre quindi a delimitare la materia del contendere nel successivo, eventuale giudizio, e questo spiega perché l'Amministrazione non possa, in tale sede, addurre ragioni di rettifica diverse da quelle già indicate nell'atto impugnato (cfr. Cass. 18 giugno 1998, n. 6065).*"

- la sent. N. 25197 del 30 novembre 2009 della Corte Cass., secondo cui "*.....l'atto impositivo rappresenta pur sempre la conclusione di un procedimento amministrativo, in cui si esprime una pretesa che, per essere conforme alla legge, può basarsi su elementi concorrenti, ma non su dati contrastanti*".

- la Sentenza del 18-02-2010, n. 3633, ove è detto: "*Le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è un giudizio d'impugnazione dell'atto, sì che l'ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e modificare, nel corso del giudizio, la motivazione dell'atto (ex plurimis. Cass. 22932/05; Cass. 20398/05; Cass. 3936/02).*"

Ed infine, recentissimamente, a conferma dell'indispensabilità per il contribuente di avere contezza delle ragioni dell'amministrazione e di approntare le proprie difese con piena cognizione di causa, nel quadro di una leale collaborazione tra amministrazione e contribuente, la Cassazione si è espressa con la Sentenza n. 11370 del 6 luglio 2012 nel corso della quale ha ritenuto corretto il modus operandi del Giudice di merito che aveva dichiarato nullo per difetto di motivazione, un provvedimento "in quanto emesso in contrasto con il principio secondo cui l'accertamento tributario non può limitarsi ad enunciare un



dispositivo, ma deve anche indicare il punto di riferimento giuridico o fattuale.

In particolare è rimarchevole, perché assolutamente aderente al presente contendere, che nella stessa sentenza venga contestata "...l'alternatività delle ragioni giustificatrici della pretesa, (in quanto) lascia l'amministrazione arbitra di scegliere, nel corso della procedura contenziosa, quella che più le convenga secondo le circostanze, espone indebitamente la controparte ad un esercizio difensivo difficile o talora impossibile".

Alla luce di quanto testé esposto e riepilogando può affermarsi che la contraddittoria motivazione, rilevabile nell'accertamento in questione, è causa di invalidità della pretesa erariale, in quanto ha reso la difesa giudiziale difficoltosa, se non impossibile, svuotandone di fatto la duplice funzione, di assicurare, da un verso, il rispetto dei principi d'informazione e collaborazione, imparzialità e del buon andamento dell'azione amministrativa e dall'altro, di garantire il pieno esercizio del diritto di difesa, ponendo il contribuente, fin dal momento della notificazione del provvedimento, in condizione di contestarlo scegliendo un'adeguata linea difensiva.

3 Violazione del principio dell'onere di contestazione

L'Agenzia delle Entrate, nella costituzione in giudizio del gennaio 2004 si è limitata a mere e generiche formule di stile, rimandando di fatto ad un momento successivo le proprie controdeduzioni e quindi sottraendosi all'onere di contestazione. Da tale omissione si ritrae, quale giuridica conseguenza, l'accettazione delle doglianze del contribuente perché non contestate nel rispetto dell'art. 23 per il primo grado e dallo sbarramento ex art. 57 d. Lgs 546/92 e 345 c.p.c. per quel che riguarda il giudizio di appello. In merito all'applicabilità di tale principio, innumerevoli sono le prese di posizioni della Cassazione (cf. Cass n. 915/2006, Cass. SS.UU. N. 761 del 2002, Cass. N. 394 del 2006, n. 19260 del 2004,



Cass. 25/5/2004 n. 10031; Cass. 28/3/2006 n. 7074; Cass. 27/2/2008 n. 5191; Cass. 21/5/2008 n. 13079, ecc.).

Per tutte in particolare si cita:

- la sent. 761 del 23/1/2002 resa a sezioni unite, ove è stato statuito che "il fatto non contestato non ha bisogno di prova perché le parti ne hanno disposto vincolando il giudice a tenerne conto senza alcuna necessità di convincersi della sua esistenza";

- la sentenza 1540 del 24 01 2007, secondo cui: "l'onere di contestazione (col relativo corollario del dovere, per il giudice di ritenere non abbisognevole di prova quanto non espressamente non contestato) è divenuto principio generale che informa il sistema processuale civile...";

- la sentenza 5356 del 5/3/2009 che riflette in modo palmare il presente contendere, atteso che i giudici di legittimità, recependo il costante orientamento all'uso acquisito, hanno ritenuto non consentita in appello una nuova eccezione o deduzione su circostanze di fatto, qualora la parte non dimostri di "aver tempestivamente esposto in primo grado specifico contestazioni sui punti in questione".

In definitiva, sulla base delle considerazioni che precedono, questo Collegio, conformandosi all'univoco indirizzo giurisprudenziale, ribadisce il principio, secondo cui ogni volta che sia posto a carico di una delle parti (attore o convenuto) un onere di allegazione (e prova), l'altra parte ha l'onere di contestare il fatto allegato nella prima difesa utile, dovendo, in mancanza, ritenersi tale fatto, pacifico e non più gravata la controparte del relativo onere probatorio. In sintonia con tale principio è la stessa A.F., la quale con circ. N. 17/E del 31 marzo 2010, ha confermato che "la norma (cioè il primo comma dell'art. 115 del codice di procedura civile, n.d.r.) impone agli Uffici di contestare punto per punto, nei propri atti difensivi, i fatti enunciati nel ricorso del contribuente, evitando formule generiche".

Privo di pregio risulta infine l'assunto sulla natura innovativa delle



modifiche apportate al codice di procedura civile, tra cui quella che ha interessato il principio di non contestazione di cui all'art. 115, applicabile quindi secondo l'Ufficio ai giudizi instaurati in primo grado dopo il 4 luglio 2009. Secondo questa Commissione invece il principio di non contestazione, di cui al novellato art. 115 c.p.c. da considerare nell'ambito del diritto vivente, già da diversi anni aveva in realtà trovato cittadinanza nell'ordinamento, in virtù di un'interpretazione sistematica ormai consolidata da parte della S.C.

Conseguenzialmente l'intervento legislativo del 2009, non può essere ricostruito come una vera e propria modifica normativa, ma piuttosto come una mera ricognizione di un precetto già sancito in via interpretativa sulla base del dato normativo pregresso. Tale assunto trova significativo conforto anche nella giurisprudenza amministrativa che, recentemente con la sentenza del Tar Calabria n. 498 del 8/4/2011 si è così espressa:

"al riguardo deve ricordarsi che il principio di non contestazione, oggi espressamente contemplato dall'art. 115 c.p.c. a seguito della riforma di cui alla legge n. 69/2009, costituisce un principio generale del sistema processuale (sul punto, fra le altre, cfr. cass., v. n. 25736/2009) vigente anche in epoca anteriore alla sua esplicita codificazione."

4 Sull'eccezione di carenza di motivazione della sentenza

Questo Collegio è dell'avviso che l'Agenzia ha proceduto ad una lettura speculare e forzata della sentenza che, malgrado la sua evidente laconicità offre comunque un'accettabile motivazione, atteso che solo la mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa determinano la nullità della sentenza, (cfr. Cass. Nn. 2711/1990, 5101/1999, 3282/1999, 1944/2001).



Alla luce dei su riportati principi, la sentenza della Cip non può ritenersi idonea a consentire il controllo delle ragioni fondanti la decisione, in quanto contiene sia lo svolgimento del processo (enucleato sulla base delle convergenti deduzioni delle parti, contenute nel ricorso e nel controriscorso), che l'esposizione dei fatti rilevanti della causa (fondamento della pretesa tributaria concretatasi nell'atto impugnato, deduzioni in fatto delle parti); sicché, dalle pur scame espressioni che integrano la motivazione della sentenza, è evidente che il giudice di prime cure ha esaminato i dati fattuali e giuridici (da qui l'utilizzo dei verbi visio, ritenuto, riscontrato ecc.) traendo da tale esame le conclusioni per addiventare alla sentenza poi emessa.

Normativamente quanto testé affermato trova riscontro:

- nell'art. 36, comma 2, nn. 2 e 4 del D.Lgs. N. 546/1992 - la cui formulazione è quasi del tutto identica a quella dell'art. 132, del codice di procedura civile - secondo cui la sentenza della Commissione tributaria deve contenere, tra l'altro, "la concisa esposizione dello svolgimento del processo" e la "succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto";

- nell'art. 118 disp. Att. del codice di procedura civile sicuramente applicabile anche al nuovo rito tributario in forza del quale la motivazione della sentenza di cui all'art. 132, numero 4 del codice consiste nell'esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione.

In ogni caso, non sussistendo nel caso di specie le cause di rimessione della controversia, tassativamente indicate dall'art. 59 del D.Lgs. N. 546/1992, nulla vieta a che questo Collegio d'appello decida la controversia nel merito (Sent. N. 2782 dell'8 febbraio 2006 della Corte Cass., Sez. Tributaria)

5 il riconoscimento dei costi



Questo Collegio ritiene infondato il motivo d'appello, ove l'Ufficio invoca l'inderubbiabilità dei costi in quanto sottostanti ai proventi accertati, derivanti da attività illecita (usura).

E ciò per due ordini di motivi: squisitamente giuridico, il primo e fattuale, il secondo. Ed infatti:

- Sotto l'aspetto normativo è fallace la tesi dell'ufficio, in quanto non ha considerato che la disposizione di riferimento non poteva valere per il 1998 – anno dell'accertamento – in quanto introdotta con decorrenza 1.1.2003 dall'art. 2, comma 8, della L. 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria per il 2003) che ha aggiunto, all'art. 14 della L. 24 dicembre 1993, n. 537, dopo il comma 4 il nuovo comma 4-bis.

Anzi risultano estremamente chiarificatrici le specifiche direttive all'uso emanate dalla circ. N. 42/E del 2005 che, al riguardo in maniera categorica afferma "..... gli uffici finanziari, nell'esercizio degli ordinari poteri di accertamento, potranno recuperare a tassazione i costi dedotti in violazione della norma in commento, sempre con riferimento ai costi sostenuti a partire dal 1° gennaio 2003 e riconducibili a reati in relazione ai quali sia stata trasmessa al pubblico ministero la notizia di reato ai sensi dei citati artt. 331 e 347 del codice di procedura penale".

- Sotto l'aspetto fattuale l'Ufficio ha disatteso il risultato delle indagini penali che, nel caso di specie, non hanno consentito di associare il reddito accertato all'attività illecita, visto il decreto di proscioglimento emanato dal giudice per le indagini preliminari. Anche per tale evenienza la già citata circolare 42/E in maniera chiara e puntuale così si esprime: "..... Nel caso in cui, a conclusione delle indagini preliminari il giudice disponga l'archiviazione della notizia di reato, o nella diversa ipotesi in cui, esercitata l'azione penale, il procedimento si chiuda con una sentenza definitiva di proscioglimento o di assoluzione dell'imputato, verrà meno il presupposto per il recupero a tassazione dei predetti costi".

Superando comunque qualsivoglia eccezione questo Collegio è



dell'avviso che in presenza di accertamento induttivo ex art. 39 2° comma del Dpr 600 l'Ufficio doveva riconoscere i costi sottostanti, così come confermato dalla prassi amministrativa, dalla Giurisprudenza della Cassazione ed anche dalla Corte Costituzionale.

- La Cassazione: Oltre alle sentenze nn. 19062/2003, 3317/1996, 9581/1994, 3083/1992 si cita per tutte la Sentenza n. 1166 del 27 gennaio 2012, ove viene sancito che " Se si tratta di accertamento induttivo extracontabile (art. 39 c. 2 del D.P.R. n. 600/1973), l'Agenzia delle Entrate deve riconoscere i costi anche in via forfetaria.....".

- La Prassi: nella circolare n. 32/E del 2006, al paragrafo 5.5. intitolato "incidenza dei costi occulti", secondo la soluzione interpretativa abbracciata dall'agenzia delle Entrate nell'ipotesi di utilizzo del metodo di rettifica rappresentato dall'accertamento induttivo (o extracontabile), disciplinato dal comma 2 del citato art. 39, "l'ufficio non può non tener conto, soprattutto in assenza di documentazione certa, di un'incidenza percentuale di costi presunti a fronte dei maggiori ricavi accertati; regola che, ovviamente, vale anche se in tutto o in parte i maggiori ricavi siano stati assunti tramite indagini bancarie".

- La Corte Costituzionale con la pronuncia 225/2005 ha precisato che " in caso di accertamento induttivo, si deve tenere conto - in ossequio al principio di capacità contributiva - non solo dei maggiori ricavi ma anche della incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati".

6 Le indagini finanziarie

E' da disattendere la tesi sostenuta dall'attuale resistente, circa l'impossibilità dell'applicazione dell'accertamento bancario perché non contemplata dall'art. 32-51 del Dpr 633 che, nella stesura vigente ratione temporis si riferiva esclusivamente a ricavi propri dell'attività d'impresa e non già ai compensi dell'attività professionale. Questo Collegio è



dell'avviso invece che le modifiche apportate alla suddetta norma dalla legge 311/04 con decorrenza 1.1.2005 hanno una valenza procedurale e quindi applicabili anche per il passato.

Sul punto si richiama la Sent. N. 802 del 14 gennaio 2011 della Corte Cassazione la cui massima recita " *Il dato testuale dell'art. 32, D.P.R. n. 600/1973 - antecedente all'entrata in vigore della novella del 2004 - è pacifico nel senso che la norma in questione e la presunzione in essa contenuta, letteralmente riferibile ai soli ricavi, deve intendersi applicabile anche al reddito da lavoro autonomo e non solo al reddito d'impresa e continuando* " ... Anche con riferimento al testo del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, antecedente l'entrata in vigore della novella del 2004 (temporalmente applicabile alla fattispecie in esame), è del tutto pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che la norma in questione e la presunzione in essa contenuta, seppure letteralmente riferibile ai soli "ricavi", sia da intendersi applicabile anche al reddito da lavoro autonomo, e non solo al reddito di impresa (Cass. Nn. 4601/02, 430/08, 11750/08).

Di qui la potenziale utilizzabilità, da parte dell'ufficio finanziario, nella vicenda oggetto del presente giudizio, della presunzione di ascrivibilità ad operazioni imponibili dei dati raccolti in sede di accesso ai conti correnti bancari del contribuente.

7 Gli effetti della mancanza di autorizzazione ex art. 51 del dpr 633 Questo Collegio al punto che precede ha adottato scientemente il termine "potenziale", riferito all'utilizzo dei dati bancari, subordinato alla esistenza della specifica autorizzazione, nel caso di specie, mancante. Orbene, così come puntualizzato dalla circ. N. 32/E del 2006, la predetta autorizzazione deve essere richiesta agli organi sovraordinati e "deve contemplare in modo indefettibile il requisito essenziale dei motivi sottostanti l'indagine, in ossequio al principio di trasparenza e di



effettività della tutela giurisdizionale di ogni soggetto". La mancanza della specifica autorizzazione, prevista dall'art.51 del Dpr 633 per l'acquisizione dei relativi elementi da parte dell'organo sovraordinato all'ufficio procedente, conduce alla illegittimità della pretesa, atteso che le presunzioni utilizzate nell'accertamento risultavano attivabili solo laddove gli elementi fossero stati acquisiti in base alle disposizioni di cui agli art. 32, al comma 1, n. 2), del d.p.r. N. 600/1973, art. 51, comma 2, n. 2), del d.p.r. N. 633/1972, art. 33, commi 2 e 3 e art. 18 del d.lgs. N. 504/1995.

In effetti l'autorizzazione, lungi dall'essere ridotta a un mero orpello formale, assume la duplice funzione di esame di legittimità e di merito della richiesta, nonché di atto legittimante gli accertamenti bancari. E quindi, più chiaramente, in primo luogo esige la presenza di una motivazione che spieghi la ragione dell'indagine o dell'accesso, al fine di confortare il contribuente circa l'assenza di discriminazioni nelle indagini e di garantire così la parità di trattamento ed il rispetto del principio di eguaglianza tra i contribuenti che presentino i medesimi requisiti.

In secondo luogo, la presenza di una motivazione nell'autorizzazione risponde all'esigenza di dare atto della scelta dei poteri istruttori da esercitare e dei mezzi utilizzabili al proposito.

Circa l'indispensabilità della specifica autorizzazione si rinvia a quanto all'uopo precisato dalla consolidata giurisprudenza della Cassazione, rilevabile dalle sentenze 14023/2007, 8766/2009, n. 4001/2009, n. 10676/2010.

In particolare la necessità dell'esistenza del provvedimento di autorizzazione si rileva dalla Sentenza n. 14026 del 3 agosto 2012, che, pur sancendo il principio secondo cui la previa conoscenza dell'atto autorizzatorio non costituisce presupposto di legittimità dell'avviso di accertamento, nè di inutilizzabilità delle prove raccolte, ribadisce l'indispensabilità che l'autorizzazione sia stata effettivamente adottata.



8 l'ampliamento del "thema decidendum"

Nell'atto di appello e nella nota depositata il 15/7/2005 l'Ufficio ha invocato l'inammissibilità delle memorie depositate dal contribuente presso la Commissione Tributaria Provinciale il 1° marzo 2005, in quanto a suo dire risultava illegittimamente ampliato il thema decidendum, atteso che le suddette memorie non rientravano nelle fattispecie contemplate dall'art. 32 del Digs 546/1992, ma in quelle previste dall'art. 24, in virtù del quale peraltro avrebbero dovuto essere notificate. Questo giudice disattende tale eccezione in quanto carente dei motivi specifici connessi: all'eccepito l'ampliamento del *thema decidendum* da parte del contribuente e, di conseguenza delle precise questioni portate successivamente in giudizio.

Più chiaramente nell'atto di appello faceva cenno all'ufficio, in virtù del principio di specificità dei motivi, illustrare con idonee argomentazioni gli aspetti non trattati nel ricorso introduttivo e ritenuti offerti successivamente e tardivamente. Questa Commissione ritiene inammissibile anche tale motivo di appello, in quanto proposto in violazione del citato art. 57, comma 1.

9 l'attività di verifica e la conseguente acquisizione della documentazione

Ai fini dell'attività di verifica, questo Collegio afferma che la delazione, gli scritti anonimi ecc. possono autorizzare l'accesso ispettivo nei locali destinati ad attività professionali, commerciali, agricole ecc. ma non possono costituire i "gravi indizi" idonei a legittimare l'accesso domiciliare. Ne riviene che si appalesa invalida e incapace di produrre effetti la pretesa erariale fondata su dati acquisiti a seguito di accessi domiciliari non legittimamente autorizzati. Tale assunto si rileva con dovizia di particolari nella sentenza della Cassazione resa a SS.UU. In



data 21.11.2002 al n. 16424 che, ha stigmatizzato le differenze tra le fattispecie autorizzative disciplinate dal primo e dal secondo comma dell'art. 52 del Dpr 633, laddove per gli accessi di cui al 1° comma, non essendo richiesta la valutazione della esistenza di "gravi indizi" il relativo provvedimento può essere motivato anche con riferimento a meri sospetti quali appunto informazioni o fonti anonime; occorrendo al contrario, giusta le previsioni di cui al comma 2, "gravi indizi di violazione delle norme tributarie" per il rilascio della autorizzazione dell'a.G. All'accesso in "locali diversi". Dalla mancata osservanza di tali principi cardini deriva la conseguente illegittimità derivata dell'avviso di accertamento o di rettifica che su tali prove, irregolarmente acquisite, trovi esclusivo fondamento (confr. Corte cass. 1.10.2004 n. 19689; id. 23.4.2007 n. 9568; id. 16.10.2009 n. 21974; id. SU 16.3.2009 n. 6315 e SU 7.5.2010 n. 11082). Accostando tali premesse al caso di specie e stante l'illegittima acquisizione della documentazione reperita nel corso dell'ispezione domiciliare, compete all'ufficio dare contezza del non utilizzo della documentazione illegittimamente acquisita, evidenziandone "peso", "qualità" e "natura". In mancanza di tale evidenza questo Collegio ritiene che l'intero procedimento formativo dell'atto di accertamento sia irrimediabilmente viziato.

10 L' Iva

La pretesa dell'iva calcolata sui compensi esugli acquisti accertati, riferiti all'attività illecita di usura, è da rigettare in quanto riconducibile ai "prestiti in denaro" concessi e ricevuti, compresi fra le prestazioni di servizi da considerare esenti dall'imposta, in forza del successivo art. 10, n. 1 (cfr. Cass. Civ. Sez. V, Sent. 25-05-2011 n. 11460 che richiama la precedente sentenza Cass. N. 9403/2007).

L'assunto reso da questo Collegio trova ampia conferma nella normativa comunitaria, atteso che il principio di neutralità fiscale, fissato nell'art. 2



della direttiva del Consiglio CEE 17 maggio 1977, n. 388, non consente, in materia di riscossione dell'iva, una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite. Conseguenzialmente, nell'ambito delle prestazioni di servizi costituite dai prestiti in denaro, aspramente comprese, come si è visto, nel campo di applicazione dell'imposta, il prestito ad usura, integrante un'attività illecita, non può escludersi, possa porsi in concorrenza con la "corrispondente" attività lecita di concessione di prestiti in denaro (considerata dalla legislazione nazionale esente dall'iva quando è costituita da "operazioni di finanziamento"). A ciò si aggiunga che la stessa Corte di giustizia dell'unione europea, con *ordinanza 7 luglio 2010* della Settima Sezione in 0381/09, ha dichiarato che "l'attività di prestito ad usura, costituente nell'ordinamento nazionale illecito penale, rientra, nonostante la sua natura illecita, nell'ambito di applicazione della Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

La natura della controversia e le circostanze che caratterizzano la vicenda giustificano la compensazione delle spese fra le parti.

PCM

in conferma dell'appellata sentenza, rigetta l'appello e compensa le spese.

Così deciso in Taranto il 11.12.2012

Il Giudice Relatore

Il Presidente