

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 65/15/2011

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Milano 3, sulla base sia delle indagini bancarie condotte ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 nei confronti del sig. Ma. Ca., che dagli esiti del contraddittorio instaurato con il contribuente, rettificava la dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2004 elevando il reddito imponibile da € 1757,00 a € 73.516,00 e provvedeva di conseguenza al recupero delle maggiori imposte dovute (IRPEF, IRAP e relative addizionali) e delle relative sanzioni.

Più in particolare, relativamente all'attività di odontoiatra, accertava compensi non dichiarati per € 63.375,79 (di cui € 50.568,91 relativi a versamenti contestati e € 12.806,88 per prelievi contestati), costi non deducibili per € 1.237,00 e dividendi percepiti e non dichiarati per € 7.875,00.

L'Agenzia irrogava poi sanzioni relative all'imposta sul valore aggiunto per omessa registrazione di fatture di acquisto ed omessa fatturazione di operazioni esenti.

Il sig. Ca. impugnava l'avviso di accertamento eccependo, in via preliminare, l'illegittimità dello stesso in quanto precluso dall'adesione del contribuente al concordato preventivo biennale di cui all'art. 33 del D.L. n. 269/2003.

In via principale il contribuente contestava la presunzione di ricavo dei prelevamenti operati dai professionisti in quanto tale norma non risultava in vigore nell'anno 2004.

Il sig. Ca. contestava anche l'illegittima estensione dell'indagine finanziaria sui conti del coniuge, sig.ra Cr. Ma., ritenendo non provata la riferibilità delle movimentazioni al contribuente oggetto di verifica.

Nel merito, censurava la pretestuosità dell'Agenzia nel non considerare valide le giustificazioni fornite dal contribuente in sede di contraddittorio.

Sosteneva inoltre l'inerenza dei costi non ammessi in deduzione e, per quanto riguarda i dividendi percepiti, che essendo stati gli stessi assoggettati ad imposta sostitutiva, non andavano dichiarati.

In conclusione, chiedeva l'annullamento dell'avviso di accertamento impugnato, la condanna della controparte al pagamento delle spese di giudizio ed il rimborso di quanto eventualmente versato dal contribuente alla data della sentenza.

Nella sua costituzione in giudizio l'Ufficio sosteneva: che, come ampiamente chiarito dalla Corte di Cassazione, la procedura di accertamento ex art. 32, comma 1, n. 2 del D.P.R. n. 600/1973 era già applicabile anche nel campo dei lavoratori autonomi e l'intervento legislativo aveva unicamente risolto un dubbio interpretativo.

Chiariva inoltre che si era avvalso ai fini della rettifica delle indagini finanziarie di cui all'art. 32, comma 7 del D.P.R. n. 600/1973 che non rappresentano uno strumento di ricostruzione induttiva del reddito e, quindi, non c'era stata alcuna violazione delle norme del concordato preventivo biennale.

In merito all'estensione dell'indagine finanziaria anche sui costi del coniuge del contribuente l'Ufficio faceva riferimento ad un consolidato orientamento della Suprema Corte secondo il quale la sostanziale riconducibilità al soggetto accertato sussiste in ogni caso di presenza di legami a vincoli familiari e/ commerciali da cui indirettamente ricavare la disponibilità delle somme movimentate.

Nel merito l'Agenzia ribadiva che il ricorrente non aveva in alcun modo motivato parte delle entrate finanziarie (€ 21.419,27) mentre per la parte rimanente aveva fornito motivazioni insufficienti.

Relativamente ai costi non inerenti, faceva presente che la documentazione depositata in sede di ricorso non era stata a suo tempo prodotta in sede di contraddittorio e, pertanto, non poteva essere presa in considerazione in sede contenziosa. La stessa contestazione veniva riproposta anche per quanto riguarda l'omessa dichiarazione dei dividendi.

Per quanto sopra, l'Ufficio chiedeva pertanto di rigettare il ricorso e di condannare il ricorrente alle spese di giudizio.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sezione 12, con sentenza n. 46112/10, pronunciata in data 2/12/09 e depositata in data 17/02/10, accoglieva in parte il ricorso e determinava il reddito ai fini IRPEF in € 61.431,12, IRAP e sanzioni IVA di conseguenza.

Avverso la sentenza proponeva appello il contribuente eccependo che l'accertamento effettuato risultava illegittimo in presenza del concordato preventivo.

Lo stesso contribuente lamentava poi la mancata prova della riferibilità delle movimentazioni su conti di terzi al soggetto verificato.

Riteneva inoltre la documentazione allegata al ricorso ampiamente sufficiente per giustificare i singoli importi contestati così come quella relativa ai costi esposti in contabilità e considerati indeducibili.

Dai ultimo ribadiva che i dividendi derivanti da partecipazione non qualificata erano stati assoggettati a cedolare secca e, quindi, non dovevano essere dichiarati.

Chiedeva, in conseguenza, l'annullamento dell'accertamento impugnato e la condanna della controparte al pagamento delle spese di giudizio.

Si costituiva in giudizio l'Ufficio e presentava appello incidentale eccependo, in via preliminare, la inammissibilità dell'appello per mancanza di motivi specifici.

Nel merito contestava le censure di controparte riproponendo le tesi già sostenute nel corso del giudizio di primo grado.

Relativamente all'appello incidentale, sosteneva l'applicazione retroattiva dell'art. 1, comma 402 della L. n. 3/1/2004 in quanto norma di carattere procedurale e non sostanziale, così come sostenuto anche dalla Corte di Cassazione.

In conclusione chiedeva

- in via preliminare, di rigettare l'appello;
- in via incidentale, di riformare la sentenza di primo grado, confermando l'integrale legittimità dell'avviso di accertamento;
- in ogni caso di condannare la parte alla refusione delle spese di entrambi i gradi di giudizio.

Il contribuente produceva successivamente una memoria illustrativa con cui, oltre a ribadire le tesi esposte in sede di appello evidenziare un errore di calcolo compiuto dalla Commissione Provinciale in sede di determinazione dell'importo totale dei redditi.

Con discussione in pubblica udienza, questa Commissione, sentite le parti presenti, ha deliberato come da dispositivo.

Motivi della decisione

Invia preliminare deve essere presa in considerazione la censura sollevata dall'Agenzia delle Entrate (a relativa alla inammissibilità dell'appello per mancanza di motivi specifici).

Secondo l'Agenzia l'appellante si limita a rimandare alle eccezioni già sollevate un primo grado senza alcun riferimento e contestazione delle motivazioni addotte in sentenza.

La censura è infondata.

L'appello predisposto dal contribuente contiene una chiara ed espressa censura sia al nucleo essenziale della sentenza di primo grado relativa alla improcedibilità dell'accertamento a causa dell'adesione del contribuente al concordato preventivo biennale, sia, nel merito, ad una serie di questioni già sollevate nel corso del giudizio di primo grado.

Deve poi essere esaminata l'eccezione, sollevata dal contribuente, di illegittimità dell'accertamento in quanto inibito dall'adesione del contribuente stesso al regime del concordato preventivo.

La censura non è fondata e, pertanto, deve essere respinta.

Il concordato preventivo, introdotto dalla L. 24/11/2003, n. 326 che ha convertito, con modificazioni, il D.L. 30/09/2003, n. 269, successivamente modificata dall'art. 2, comma 10 della L. 24/12/2003, n. 35), è un istituto sulla base del quale il contribuente presta il proprio consenso all'imposizione in via preventiva, realizzando con il fisco un'intesa sul debito tributario futuro, con l'intento di determinare imponibili ed imposte prima del verificarsi del relativo presupposto.

A fronte di questo accordo con l'Amministrazione finanziaria il contribuente ha diritto ad usufruire di una serie di vantaggi tra i quali è compresa anche la limitazione dei poteri di accertamento della stessa Amministrazione.

Più in particolare, sulla base di quanto disposto dall'art. 33, comma 8 dei D.L. citato, per i periodi d'imposta soggetti a concordato preventivo, relativamente al reddito di impresa e di lavoro autonomo, per i soggetti che si avvalgono del concordato preventivo, sono inibiti i poteri di accertamento spettanti all'Amministrazione finanziaria in base alle disposizioni di cui all'art. 39, comma 1, lett. d) secondo periodo del D.P.R. n. 600/1973; - all'art. 39, comma 2, lett. a), d) e d-bis) del D.P.R. n. 600/1973.

Sono, in buona sostanza, preclusi all'Amministrazione:

- gli accertamenti di tipo misto analitico induttivo di cui al secondo periodo della lett. d) del comma 1 dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973, fondati sulle presunzioni semplici caratterizzate da gravità, precisione e concordanza, ivi compresi gli accertamenti basati sugli studi di settore;

gli accertamenti induttivi, sia quelli fondati, sulla mancata indicazione del reddito in dichiarazione (Art. 39, comma 2, lett. a) del D.P.R. n. 600/1973) che quelli relativi alla inattendibilità della contabilità (art. 39, comma 2, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973).

L'Amministrazione può, invece, avvalersi sempre degli accertamenti analitici di cui all'art. 39, comma 1, lettere a), b), c), d) primo periodo e degli accertamenti induttivi, limitatamente all'ipotesi di cui alla lett. c), comma 2 dell'art. 39 (mancata tenuta ovvero mancata esibizione delle scritture contabili).

Restano altresì inalterati i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria che può, di conseguenza, eseguire accessi, ispezioni e verifiche, notificare questionario ed inviti a comparire anche nei confronti dei soggetti che hanno aderito al concordato preventivo.

Nel caso di specie l'accertamento è stato effettuato sulla base di quanto disposto dall'art. 39, comma 1, lett. d) primo periodo e cioè in base ai dati ed alle notizie raccolte dall'Ufficio nei modi previsti dall'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973.

Nello specifico, così come chiaramente indicato nello stesso avviso di accertamento, l'Ufficio, sulla base delle risultanze delle indagini bancarie condotte ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 7 del D.P.R. n. 600/1973, e tenuto conto della disposizione di cui all'art. 32, comma 1, n. 2 del citato decreto ha verificato analiticamente, in contraddittorio il contribuente, il reddito di lavoro autonomo dichiarato per l'annualità in contestazione.

Per quanto riguarda la riferibilità dei conti di terzi (coniuge) al soggetto verificato, il sig. Ca. lamenta che i giudici di primo grado non hanno esaminato l'eccezione sollevata secondo la quale era l'Amministrazione finanziaria a dover provare che le movimentazioni sul conto del coniuge erano inerenti l'attività.

La censura è infondata e deve essere respinta.

Sul punto la giurisprudenza della Suprema Corte "ha ritenuto la legittimità, nell'ambito considerato, di indagini bancarie estese ai congiunti del contribuente persona fisica ovvero a quelli degli amministratori della società contribuente, reputando il rapporto familiare sufficiente a giustificare, salva prova contraria, la riferibilità al contribuente accertato delle operazioni riscontrate su conti correnti bancari intestati o cointestati agli indicati soggetti (Cfr. Cass. n. 6743/2007, n. 13391/2003, n. 8683/2002, n. 1728/1999).

In sede di contraddittorio la titolare del conto non ha dimostrato in modo efficace la provenienza e l'utilizzo delle somme contestate.

Deve essere respinto anche il rilievo fatto alla CTP di non aver valutato compiutamente la giustificazioni addotte dalla parte con riferimento ai movimenti contestati.

Esaminata la documentazione allegata in sede di giudizio di primo grado il Collegio ha rilevato che per buona parte delle contestazioni il contribuente non ha fornito giustificazioni oppure giustificazioni non plausibili, in altri casi il raffronto fra quanto indicato nella tabella esplicativa e la documentazione di riferimento ha portato alla conclusione che non vi era coincidenza tra ammontare del versamento e ammontare della documentazione. Aggiungendo a quanto sopra il fatto che è pressoché impossibile trovare una logica tra le date dell'incasso e quelle dei versamenti, non si può che concludere che la documentazione presentata dal contribuente si è dimostrata del tutto inefficace per contrastare validamente le pretese dell'Ufficio.

Il sig. Ca. contesta anche la pronuncia sfavorevole sui dividendi derivanti da partecipazione non qualificata e soggetti a cedolare secca e, pertanto, esclusi dall'obbligo di dichiarazione.

A riprova di quanto sostenuto produce nel giudizio di primo grado quietanza di versamento delle ritenute da parte della società erogante e copia del modello 770 presentato dalla stessa società con l'indicazione dei percipienti.

La censura è infondata e deve essere respinta.

Sull'omessa dichiarazione dei dividendi, oltre alle considerazioni svolte dai giudici di prime cure circa la mancata esibizione all'Ufficio della documentazione richiamata dal contribuente in sede di contraddittorio, va altresì evidenziato che, dall'esame del modello 770 e dalla dichiarazione rilasciata dalla società, la ritenuta effettuata sui dividendi è stata versata con il codice 1035 e dichiarata nel quadro ST.

Trattasi quindi di ritenuta a titolo di acconto e non di imposta con la conseguenza che il relativo reddito scontava l'obbligo di dichiarazione.

Da ultimo, per quanto riguarda i costi non riconosciuti, si conferma la loro indeducibilità in forza del disposto dell'art. 32, comma 4 del D.P.R. n. 600/1973 secondo il quale i documenti non trasmessi in risposta agli inviti dell'Ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

L'Ufficio presenta appello incidentale sostenendo, in contrasto con la sentenza di primo grado, l'applicabilità retroattiva della norma introdotta dall'art. 1, comma 402 della L. n. 331/2004, norma che, intervenendo sull'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 ha inserito il riferimento, oltre che ai ricavi, anche ai compensi.

In buona sostanza, negli accertamenti bancari effettuati nei confronti dei lavoratori autonomi, prima della modifica legislativa sopra citata ed a differenza di quanto avveniva rispetto ad analoghe indagini svolte nei confronti di imprese, per i prelevamenti operati dai professionisti non operava l'inversione dell'onere della prova.

La questione che si prospetta riguarda l'applicazione retroattiva della nuova disciplina, entrata in vigore a partire dall'anno 2005, all'accertamento di cui si discute relativo all'anno 2004.

Il problema dell'applicazione retroattiva di nuove disposizioni fiscali è stato affrontato dalla Corte di Cassazione secondo la quale "in materia tributaria, il principio di non retroattività delle leggi, sancito in generale dall'art. 11 delle preleggi, è stato specificamente codificato dall'art. 3 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (statuto del contribuente) limitatamente ai profili sostanziali del rapporto tributario ("Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono") e agli obblighi, anche formali, dalla cui violazione possano conseguire effetti negativi per il contribuente ("In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data delle loro entrata in vigore") (Corte Cass. Se nt. n. 11274 del 27 agosto 2001).

Pertanto, secondo la Suprema corte, soltanto nei casi in cui le nuove norme riguardano profili sostanziali, esse non possono essere applicate retroattivamente, viceversa, quanto esse non comportano effetti nei confronti dei contribuenti, possono avere effetto retroattivo.

La questione riguarda quindi la natura della nuova norma: procedurale, come sostiene l'Ufficio, e quindi con valenza retroattiva, oppure sostanziale, e, pertanto, applicabile solo a partire dalla sua entrata in vigore.

Nel caso di specie risulta estremamente difficile collocare la norma in una delle due categorie sopra delineate poiché, sebbene inserita in una disciplina a carattere procedimentale, ha effetti anche sul piano sostanziale in quanto dalla sua applicazione discende l'esito del giudizio e quindi la regolamentazione del rapporto.

Per superare il problema dell'applicazione retroattiva della norma che assume i prelevamenti come compensi professionali occorre, ad avviso del Collegio, affrontare la questione da un'ottica diversa e per questo appare rilevante quanto affermato in materia della Suprema Corte di Cassazione con la sentenza n. 11750 del 12 maggio 2008.

L'art. 32, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 600/1973 nella versione che ha formato oggetto della sentenza di Cassazione di cui sopra ed anche della decisione in corso, prevedeva che "i singoli dati ed elementi risultanti dai conti sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito oggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario, i prelevamenti annotati negli stessi conti e non risultanti dalle scritture contabili".

La Corte (Corte Cass. Sent. n. 11750 del 12 maggio 2008) ha respinto il ricorso del contribuente che riteneva non applicabile ai lavoratori autonomi le presunzioni relative ai prelevamenti, ritenendo che "l'uso della parola "ricavi", nella seconda parte della norma in esame, non è sufficiente per concludere che a presunzione legale, - ricavabile tanto dai versamenti quanto dai prelevamenti - si riferisce solo al reddito di impresa, non a quello di lavoro autonomo. La lettera della norma non autorizza, infatti, l'interpretazione restrittiva prospettata dal contribuente - giacché l'espressione "singoli dati ed elementi risultanti dai conti", contenuta nel corpo di frase particolarmente riferibile ai lavoratori autonomi, comprende i prelevamenti ... Esula, infatti, dai thema decidendum la considerazione della frase successiva, per cui i prelevamenti dal conto sono ritenuti ricavi, se non risultano dalle scritture contabili e non ne sia indicato il beneficiario".

Secondo la Corte, quindi, anche prima delle modifiche apportate all'art. 32 (aggiunta del termine "compensi") la presunzione di imponibilità dei prelevamenti era già applicabile anche al professionisti.

Certamente la prima parte dell'art. 32, prima comma, n. 2 quando afferma che i singoli dati ed elementi risultanti dai conti sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti non opera alcuna distinzione né soggettiva né oggettiva. Sono ricompresi cioè tutti i contribuenti, e quindi anche i lavoratori autonomi, e tutti gli elementi risultanti dai dati, siano essi versamenti che prelevamenti.

La seconda parte, di difficile inquadramento, non appare sufficiente ad avvalorare la tesi secondo la quale la presunzione relativa ai prelevamenti era da intendersi applicabile ai soli redditi d'impresa e non anche a quelli di lavoro autonomo.

In buona sostanza l'espressione "singoli dati ed elementi risultanti dai conti" contenuta nella prima parte della disposizione ha una formulazione talmente ampia da comprendere nel suo interno sia i versamenti che i prelevamenti.

Ne consegue che, anche prima delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 402 della L. n. 311/2004, la presunzione di imponibilità delle operazioni di prelevamenti risultava applicabile ai lavoratori autonomi.

A fronte di tutte le considerazioni sopra esposte, questa Commissione respinge l'appello principale del contribuente ed accoglie l'appello incidentale dell'Agenzia delle Entrate confermando, per l'effetto, integralmente l'avviso di accertamento impugnato.

Data la complessità e l'incertezza della materia trattata, sussistono le condizioni per compensare integralmente tra le parti le spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La CTR respinge l'appello principale del contribuente ed accoglie l'appello incidentale dell'Ufficio; spese compensate.