



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI LAZIO

SEZIONE 8

SEZIONE

N° 8

REG.GENERALE

N° 5739/2019

UDIENZA DEL

25/02/2020 ore 09:30

N° 2471/2020

PRONUNCIATA IL:

25 febbraio 2020

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

14 agosto 2020

Il Segretario

V. BONACOSSA

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	FILOCAMO	FRANCESCO	Presidente
☐	PROSPERI	RAFFAELE	Relatore
☐	GIORGIANNI	GIOVANNI	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 5739/2019
depositato il 05/11/2019

- avverso la pronuncia sentenza n. 4729/2019 Sez:40 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di ROMA
contro:

AG. ENT. DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 1
VIA IPPOLITO NIEVO 48-50 00153 ROMA

proposto dall'appellante:

TA

difeso da:

BORIA PIETRO
VIA TIRSO 26 00198 ROMA RM

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° X

IRPEF-ALTRO 2009

1207

2.087.006,61 oltre ad operazioni extra conto per € 25.940,00.

In assenza di giustificazioni circa le movimentazioni bancarie esaminate, i verificatori, ai sensi dell'art. 32 co. 1 n 2 e dell'art. 51 co. 2 del DPR 633 del 1972, avevano determinato l'ammontare dei compensi non dichiarati ai fini delle iidd, iva ed irap, tenendo altresì conto di quanto dichiarato nelle denunce annuali

Successivamente al contraddittorio per la procedura di accertamento con adesione, l'Ufficio aveva rideterminato la pretesa impositiva ed accertato, ai fini lrpef reddito di lavoro pari a € 893.108,00 - con corrispondente lrpef per € 384.037,00 oltre add. reg e com. - determinato tenendo conto dei compensi dichiarati e di una riduzione dei costi in percentuale forfettaria del 10%. con conseguente irrogazione della sanzione amministrativa pecuniaria.

Il valore della produzione ai fini Irap era stato determinato in € 1.100.094,00 con una conseguente imposta di € 53.025,00.

Il contribuente esponeva in fatto di svolgere dal 30 settembre 2007 "l'attività professionale dello studio tecnico", in seguito ad accordo con il fratello trasferitosi all'estero, per l'acquisizione del pacchetto di clienti sussistente al momento dell'accordo nonché ogni elemento attinente l'avviamento dello studio, attivo nel campo infortunistico ivi compreso l'incasso per conto dei clienti degli indennizzi pervenuti dalle assicurazioni, con la conseguenza che sui conti correnti del T pervenivano sia la liquidazione dei danni relativi ai sinistri, sia gli onorari professionali liquidati dalle compagnie.

Successivamente gli indennizzi venivano versati ai clienti al netto delle

spese e degli onorari poi regolarmente fatturati e contemporaneamente venivano riaccreditati sui conti correnti importi non trascurabili rappresentati da "storni" ovvero da erronee disposizioni di pagamento poi revocate oppure da "giroconti".

Venivano dedotti i seguenti motivi di ricorso:

- 1.Nullità per violazione degli artt. 32 e 39 d.P.R. 600 del 1973, 51 e 54 d.P.R. 633 del 1972 e 25 d. lgs 446 del 1997. Illegittimità dell'utilizzo del metodo di accertamento induttivo in presenza di regolare tenuta della contabilità.
- 2.Decadenza dal potere di procedere all'accertamento irap oltre il termine di cui al comma 1 art 43 d.P.R. 600 del 1973
- 3.Illegittimità dell'accertamento di maggiori operazioni imponibili ai fini IVA per violazione dell'art. 51 comma 2 n. 2 d.P.R. 600 del 1973
- 4.Nullità ai fini irap per decorrenza dei termini per l'accertamento, in quanto non opererebbe il raddoppio dei termini;
- 5.Inesistenza del presupposto impositivo, ai fini Irap, per mancanza dell'autonoma organizzazione;
- 6.Infondatezza dei rilievi Irpef Irap ed Iva (indetraibile) connessi al disconoscimento dei lavori di ristrutturazione edilizia per gli importi fatturati;
- 7.Infondatezza nel merito perché i versamenti bancari contestati sono rappresentati da risarcimenti assicurativi, oggetto di restituzione ai clienti o da giroconti
- 8.Nullità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione ed erronea imputazione a presunti redditi/compensi professionali di somme costituenti accrediti sui conti correnti intestati ad AT



. Omesso o insufficiente esame della documentazione prodotta

9. In via subordinata illegittimità dell'avviso di accertamento con riferimento alla irrogazione delle sanzioni per violazione del principio del *favor rei*.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio, controdeducendo su ciascuno dei punti e sostenendo l'infondatezza del ricorso.

Con la sentenza n. 4729 del 1° aprile 2019 la Commissione Provinciale, rassegnati tutti i motivi, accoglieva il ricorso limitatamente all'irap e lo respingeva per il resto.

Il giudice di primo grado dava dapprima una definizione dell'accertamento induttivo, procedimento logico diretto a costruire l'imponibile globale senza analizzarne le singole parti semplici, bensì impiegando nella ricostruzione tutte le notizie, le prove ed i dati, anche soltanto extracontabili, comunque raccolti e dava conto dei casi in cui l'Amministrazione era legittimata ad adottarlo e l'*iter* da seguire (art. 39, secondo comma, D.P.R. 600/1973), anche secondo la giurisprudenza di legittimità.

Nel 2009 il contribuente non aveva depositato gli originali delle fatture di acquisto e delle parcelle emesse né il registro degli incassi e dei pagamenti per cui la mancata esibizione, in sede amministrativa, dei libri, della documentazione e delle scritture all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate giustificava l'esercizio dei poteri di indagine ed accertamento bancario propri dell'Amministrazione finanziaria, la quale non era tenuta a motivare il ricorso alle indagini bancarie: dunque

l'accertamento induttivo era legittimo ed aveva permesso il riscontro della contabilizzazione nelle dichiarazioni dei redditi ai fini irpef ed iva di elementi passivi fittizi riferibili a fatture emesse da BU

e da BP per operazioni inesistenti, il che era provato anche dalle dichiarazioni rese dai predetti B e B. La sentenza dava poi conto di una serie di operazioni bancario-contabili relative a sinistri stradali che non potevano trovare giustificazione dal punto di vista matematico e dunque l'Agenzia non aveva applicato la presunzione di imputazione sia dei prelevamenti sia dei versamenti operati ai ricavi conseguiti nella attività di lavoratore autonomo, ma aveva dimostrato con le dichiarazioni dei clienti che il contribuente aveva trattenuto a titolo di onorari il 50% delle somme versate dalle compagnie di assicurazione come risarcimento dei danni subiti dai clienti medesimi e doveva quindi operare la presunzione legale di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 con riferimento ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, sull'onere di questi di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili, estraneità non fornita dall'interessato.

Ancora le particolari modalità operative dello studio del ricorrente, certamente fuori dai canoni deontologici di uno studio legale, con accrediti degli indennizzi effettuati direttamente in favore dello studio da parte di compagnie assicurative, quantunque effettuati in virtù di rituale procura notarile all'incasso rilasciata dai clienti, non consentiva alla Commissione di prendere in considerazione le dedotte restituzioni, in contanti, effettuate in favore dei clienti dal ricorrente quantomeno



perché la normativa vigente vietava e vieta pagamenti in contanti di importi al di sopra di una certa cifra, nella fattispecie sistematicamente superata.

In ogni caso la Commissione riteneva condivisibile che l'accertamento si fondasse sul p.v.c. della G.d.F., in cui si appurava, attraverso un controllo incrociato, che nelle dichiarazioni annuale dei redditi erano stati contabilizzati elementi passivi fittizi ed inoltre non erano altresì stati contabilizzati compensi di ingente ammontare.

La Corte di Cassazione con la ordinanza n. 23511/2018, richiamata la sentenza 24.11.2017, n. 28060 della stessa Corte, attribuisce al processo verbale di constatazione tre diversi livelli di attendibilità che vanno da quello di fede privilegiata quale atto pubblico, a quello di semplice indizio rimesso alla libera discrezione del giudice tributario e nello specifico il processo verbale di constatazione era assistito da fede privilegiata ai sensi dell'art. 2700 C.C., limitatamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza, o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonché quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale e alle dichiarazioni a lui rese, mentre faceva fede fino a prova contraria per quanto concerneva le dichiarazioni rese dalle parti o da terzi poi trasfuse nel processo verbale di constatazione.

Ancora, veniva ritenuto attendibile il disconoscimento dei costi sostenuti per lavori di ristrutturazione edilizia, visto che lo studio professionale si trovava in X , mentre l'immobile

oggetto di intervento edilizio, come da allegato 18 del fascicolo del
ricorrente, era ubicato a Roma in via X int. X
ed era stato di proprietà di CT fino al 31 luglio 2013,
mentre il ricorrente era il fratello A con domicilio fiscale a
Roma, via X

Né vi erano connessioni tra le 7 fatture della ditta B e la
documentazione edilizio-urbanistica prodotta dal ricorrente, perché le
fatture erano state emesse nei mesi precedenti l'emissione del rilascio
della concessione, ritirata il 12 novembre 2009 ad eccezione dell'ultima
di € 37.200,00 emessa il 19 novembre 2009.

L'assenza di un riscontro bancario del pagamento di tali fatture ne
comportava l'inattendibilità quali operazioni inesistenti ed analoghe
considerazioni si devono fare per le fatture di cui all'allegato 19 di parte
ricorrente perché riguardano l'anno d'imposta 2007 per cui semmai
dovevano essere portate in detrazione per detto anno ed inoltre perché
intestate allo studio legale T, via X Roma,
mentre il ricorrente non era avvocato, dunque non avevano rilievo ai
fini della controversia.

La Commissione escludeva poi la sussistenza del difetto di
motivazione dell'avviso di accertamento per quanto ora considerato
relativamente alla pretesa tributaria per Irpef ed Iva.

La Commissione riteneva invece fondata la censura inerente l'Irap, alla
stregua della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale,
escludendosi l'assoggettamento all'Irap allorché il lavoratore autonomo
è privo di qualunque apparato produttivo e dalla dichiarazione dei



redditi dell'anno 2009 non risultavano spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilati né compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale e dunque non sussistevano i presupposti per l'applicazione dell'imposta.

Il ricorso era fondato quanto alla pretesa dell'Irap ed infondato per il resto, mentre le altre questioni erano assorbite dai motivi trattati.

Per le spese di giudizio veniva decisa una parziale compensazione, ma parte ricorrente veniva condannata al pagamento di €. 10.000,00 in considerazione del fatto che la pretesa fiscale per Irpef ed Iva era di gran lunga superiore a quella per l'Irap.

Con appello notificato per via telematica, l'AT impugnava la sentenza in questione e premessa una lunga esposizione in fatto in cui si dava conto della vicenda ora illustrata, rappresentava i motivi proposti in primo grado e deduceva le seguenti censure di appello:

1.Nullità dell'avviso di accertamento per violazione degli artt. 32 e 39 del d.P.R. 600 del 1973, 51 e 54 del d.P.R. 633 del 1972 e 25 del d. lgs. 446 del 1997; illegittimo ricorso al metodo induttivo.

2.Illegittimità dell'accertamento di maggiori operazioni imponibili ai fini Iva per violazione dell'art. 51, comma 2, n. 2 del d.P.R. n. 633 del 1972.

3.Infondatezza del rilievo relativo al disconoscimento dei costi sostenuti per lavori di ristrutturazione edilizia e conseguente illegittimità dei relativi recuperi ai fini IRPEF, IRAP ed IVA.

4.Nullità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione e,

comunque, erronea imputazione a presunti redditi/compensi professionali di somme costituenti accrediti sui conti correnti intestati al sig. AT . Omesso o insufficiente esame della documentazione prodotta in sede di contraddittorio.

In via subordinata: illegittimità dell'avviso di accertamento con riferimento alla irrogazione delle sanzioni, per violazione del principio del *favor rei*, nonché dell'art. 12, V comma del d. lgs. 472 del 1997.

Il T concludeva per l'accoglimento dell'appello, proponendo anche istanza di sospensione della sentenza impugnata.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio, controdeducendo sulle singole censure e chiedendo il rigetto dell'appello.

All'udienza del 25 febbraio 2020 la causa è passata in decisione.

DIRITTO

Con il primo motivo l'appellante si duole del fatto che l'accertamento induttivo sia stato adottato in assenza dei presupposti normativi, vista la presenza di una contabilità regolarmente tenuta e fornita ai verificatori che non avevano richiesto gli originali delle fatture di acquisto e delle parcelle emesse, della produzione delle liquidazioni trimestrali e riepilogo annuale registro iva vendite anno 2008, senza indicazione da parte dell'accertamento o del PVC di omissioni o le inesatte indicazioni ovvero di irregolarità formali delle scritture contabili così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture; gli incassi riguardanti i sinistri B e C , ritenuti in primo grado indicativi di una contabilità inattendibile, non avrebbero accertato nulla di fiscalmente rilevante, e

le affermazioni concernenti le fatture emesse dalla ditta B e B poste a sostegno del ricorso al metodo induttivo, appaiono inidonee a supportare l'azione accertativa induttiva, in quanto le ragioni di recupero degli importi nelle stesse indicato sono il frutto di affermazioni indimostrate di terzi soggetti responsabili a loro volta di condotte fiscalmente gravi.

Il motivo è infondato.

Preliminarmente la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di puntualizzare che in tema di accertamento delle imposte sui redditi che di accertamento ai fini Iva, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, sempre che la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente e sostanzialmente inattendibile, in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza. In tale ipotesi è consentito all'ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, ai fini delle imposte dirette e dell'Iva." (Cass. n. 21130/2018; id. n. 6951/2017; id. n. 4312/2015; id. n. 6849/2009; id. n.13319/2011).

Nel controllo sostanziale di cui al PVC risulta che, quanto al 2009, l'interessato ha contabilizzato per la ditta di costruzioni B elementi passivi fittizi per un imponibile di €. 264.000,00 e per iva di €. 52.800,00, fatti per i quali è stata informata la Procura della Repubblica di Tivoli.

Già tale elemento sarebbe di per sé sufficiente per giustificare

l'adozione del metodo induttivo, ma vi è da aggiungere che quanto al fatto della presa in considerazione dell'anomala entità dei versamenti, si deve rilevare che anche in questo campo la più recente giurisprudenza di legittimità ha affermato che in tema di accertamento, resta invariata la presunzione legale posta dall'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, con riferimento ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, sicché questi è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili, essendo venuta meno, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale limitatamente ai prelevamenti sui conti correnti (Cass. 28 giugno 2019 n. 17584).

Poiché l'appellante non è palesemente un avvocato e non si comprende con evidenza il settore di attività, era logico attendersi una dimostrazione su questi fatti, dimostrazione che non vi è stata, limitandosi il motivo di appello a sollevare tesi esclusivamente formali.

Con il secondo motivo si sostiene che in ambito Iva non è prevista la presunzione che gli accrediti bancari costituiscano importi riscossi nell'ambito di operazioni imponibili, cosicché il compimento di operazioni imponibili ai fini del predetto tributo non può considerarsi provato sulla sola base dei dati ed elementi attinenti i rapporti bancari, dovendo invece, l'Amministrazione finanziaria integrare il quadro indiziario eventualmente emergente dalle indagini finanziarie. Ora, dato che la quasi totalità degli accrediti bancari provenivano dalle compagnie assicurative che erogavano il capitale afferente agli

P
L
P

indennizzi e le spese legali, direttamente al T, il quale a sua volta lo “girava” ai clienti mediante strumenti tracciabili (bonifico, assegno circolare, assegno bancario, ricevute), l’Ufficio doveva integrare il quadro indiziario rappresentato dalle movimentazioni finanziarie con l’esame della documentazione fornita dal contribuente ed avrebbe potuto trarre l’irrelevanza delle predette movimentazioni ai fini IVA.

Il motivo è infondato.

Ai sensi dell’art. 51 comma 2 n. 2 i dati e gli elementi desunti da indagini svolte su conti correnti bancari sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 54 e 55 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili, senza essere considerati automaticamente ricavi. Correttamente le controdeduzioni dell’Ufficio sottolineano che in assenza della controprova da parte del contribuente, gli elementi desunti dalle indagini finanziarie, costituiscono operazioni imponibili, sui quali si applica la maggiore Iva accertata dalla quale va detratta l’iva a credito; in conseguenza il medesimo è tenuto a versare la maggiore Iva a seguito di rideterminazione del relativo maggior imponibile.

Con il terzo motivo il T lamenta che l’immobile sul quale sono stati effettuati gli interventi edilizi da parte della ditta B (perché per il 2009 solo di tale ditta l’accertamento parla), era quello poi oggetto di cessione tra i fratelli T, e dove veniva stabilita, una volta ultimati i lavori di ristrutturazione, la sede dello studio T

(in precedenza e durante l'esecuzione di tali lavori corrente in X), a nulla rilevando che la data effettiva del passaggio di proprietà (perfezionato nel 2013) fosse successiva. Non si comprende pertanto la ragione per cui tali spese non potevano essere portate in detrazione. Tutto ciò è provato anche dalla documentazione di carattere edilizio e non può essere chiamato a fondamento degli assunti dell'Ufficio le antecedenti date di acquisto dei materiali.

Anche tale motivo è infondato.

Si è già rilevato riguardo al primo motivo che nel controllo di cui al PVC risulta che, quanto al 2009, l'interessato ha contabilizzato per la ditta di costruzioni B elementi passivi fittizi per un imponibile di €. 264.000,00 e per iva di €. 52.800,00, fatti per i quali è stata informata la Procura della Repubblica di Tivoli; ora la sentenza 2 luglio 2018 n. 4602/18 emessa da altra sezione di questa Commissione Tributaria Regionale che ha respinto l'appello del T in relazione ad analogo accertamento per l'anno 2008, ha osservato che per i costi riguardanti, ai fini delle imposte dirette e dell'Iva elementi passivi fittizi riferiti a fatture emesse per lavori di ristrutturazione dalla ditta BU e dalla ditta BP , non è stato possibile rintracciare i pagamenti delle fatture, né tutta la documentazione riferita ai lavori che comunque risalgono a periodi precedenti al 2008. Va evidenziato che la GdF ha appurato tramite controllo incrociato con la documentazione contabile dei fornitori, che in realtà non erano stati realizzati i lavori fatturati.

Ove tali conclusioni non fossero dirimenti, si deve altresì rilevare che



l'appellante è divenuto proprietario dell'unità immobiliare oggetto dell'intervento di ristrutturazione in Roma , via X , solamente nel 2013 e l'appello, pur dilungandosi sull'argomento, nulla dice sui titoli che avrebbero legittimato il TA a operare le detrazioni in questione. Il fatto che nell'appartamento vi fosse lo "studio legale T " non è comprensibile, stante il fatto che l'appellante non è un avvocato, si avvaleva all'epoca dei lavori di un non meglio identificato studio tecnico ad X .

Dunque le tesi rappresentate non sono assistite da fondamento.

Con il quarto motivo l'appellante deduceva l'assoluto difetto di motivazione dell'accertamento e della sentenza di primo grado, evidenziando di aver prodotto 108 allegazioni documentali concernenti le operazioni nn. 3, 34, 14, 21, 22, 27, 28, 29, 31, 30, 32, 33, 34, 35, 37, 39, 40, 41, 44, 45 ,46, 47, 48, 49, 55, 57, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 70, 74, 75, 82, 83, 85, 86, 103, 107, 108, 118, , 114, 115, 129, 132, 140, 147, 149, 152, 155, 162, 175, 185, 186, 187, 195, 199, 206, 208, 209, 210, 213, 214, 216, 220, 221, 226 , 227, 229, 234, 238, 241, 249, 251, 259, 262, 266, 269, 275, 277, 278, 284, 343, 344, 356, 376, 384, 386, 396, 399, 404, 423, 426 e 437, così come elencate nel pvc.

Con riferimento a tale motivo di ricorso concernente la "sostanza" dei recuperi effettuati, i giudici di prime cure si sono limitati ad affermare che *"Il contribuente non ha dimostrato che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili, non ha fornito, a tal fine, una prova analitica, con indicazione specifica della riferibilità ad ogni versamento bancario, in modo da dimostrare*

come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili (...).

Le suggestive modalità operative dello studio tecnico del ricorrente certamente fuori dai canoni deontologici di uno studio legale, con accreditati effettuati direttamente in favore dello studio da parte di Compagnie Assicurative; accreditati derivanti da storni, accrediti di bonifici e giroconti; accrediti su conti correnti intestati al ricorrente ed accrediti da parte delle Compagnie assicurative degli onorari professionali e degli indennizzi in favore degli assistiti, quantunque effettuati in virtù di rituale procura notarile all'incasso rilasciata dai clienti, non consente al Collegio di prendere in considerazione le dedotte restituzioni, in contanti, effettuate in favore dei clienti dal ricorrente quanto meno perché la normativa vigente vietava e vieta pagamenti in contanti di importi al di sopra di una certa cifra, nella fattispecie sistematicamente superata", affermando poi che per queste considerazioni e per i richiami normativi e giurisprudenziali contenuti nell'accertamento consentivano di affermare che l'Agenzia delle Entrate avesse adeguatamente e sufficientemente motivato e provato la propria pretesa tributaria per Irpef ed Iva, ciò senza considerare la documentazione dettagliata prodotta in causa.

Il T dava quindi conto dei contenuti della dimostrazione di ciascuna operazione tramite l'analisi dei documenti pertinenti.

Le contestazioni sono suddivise nell'avviso di accertamento e quindi nell'atto di appello in cinque tipologie e la Commissione ritiene opportuno affrontarle nello stesso ordine in cui sono state mosse.

P. Zoppa

Dapprima vanno affrontati gli accrediti effettuati direttamente in favore dello studio T da parte dalle varie compagnie assicurative, allorquando queste provvedevano alla liquidazione separata in favore del professionista degli onorari riconosciuti a fronte dell'opera prestata, ed in relazione ai quali l'appellante afferma l'emissione di regolare fattura; di tali accrediti, secondo l'avviso di accertamento documentati da fatture emesse in parte nel 2008 ed in parte nel 2009 per un importo complessivo di €. 98.560,98, ve ne sarebbero €. 5.190,96 non giustificati; l'avviso di accertamento impugnato nulla aggiunge e nulla chiariscono le difese dell'Agenzia, le quali si limitano ad affermare che l'ente impositore non è tenuto a motivare circa il mancato riconoscimento della prova della regolarità è riversata sul contribuente.

Ma nel caso di specie l'accertamento nemmeno individua quali introiti siano ingiustificati, tanto che è un'analisi della situazione fiscale dall'esterno, come è quella del contribuente destinatario di un avviso o quella del giudice chiamato a decidere sulla legittimità di tale avviso, appare del tutto incomprensibile quale sia stato il ragionamento seguito per individuare movimenti sfuggiti alla tassazione. Né aiuta l'assenza nell'accertamento di un richiamo al pvc, dunque si deve concludere che vista l'insussistenza di una motivazione o anche di un chiarimento dell'affermata violazione degli obblighi fiscali induce a ritenere la fondatezza del profilo sub 1) dell'appello in esame.

In secondo luogo accrediti derivanti da storni di erronei addebiti ovvero accrediti di somme per le quali erano state impartite erronee disposizioni di pagamento poi revocate, per cui su un importo

complessivo di € 20.892,00, la somma di € 10.900,00 non è stata ritenuta giustificata dall'ufficio e per questo l'appellante sollevava nuovamente censure circa la supposta insufficiente motivazione dell'atto impositivo.

Tale importo di € 20.892,50 è relativo alla sommatoria delle operazioni nn. 132, 149, 157, 158, 175, e 169 secondo la numerazione degli allegati al pvc ed effettivamente appaiono dovute ad erronee disposizioni di pagamento poi revocate, ma l'accertamento si limita a rilevare che gli € 10.900,00 non erano ritenute giustificate, senza altra spiegazione, né rinvii espressi ai contenuti del pvc; secondo le difese dell'Ufficio quanto addotto dalla parte circa la causa dei versamenti sul proprio conto corrente, originati da continui errori nella compilazione del beneficiario dell'assegno circolare, risulta essere circostanza alquanto singolare e strana ma, a prescindere dal fatto che tale motivazione è successiva al provvedimento e che in generale le difese in giudizio non assolvono gli oneri motivazionali, non è comprensibile come nel complesso di una serie di operazioni errate e determinate da un'unica causale, circa la metà delle somme esaminate non sono credibili: nulla è dato sapere sul perché, ma quel che è maggiormente rilevante non è dato comprendere quali siano, tra tutte, le operazioni per un importo pari ad € 10.900,00 quelle ritenute non credibili.

Anche tale profilo di censura appare dunque fondato.

In terzo luogo, quanto agli accrediti di bonifici e giroconti di importi provenienti da un conto ad un altro dello studio, nonché agli accrediti sui conti intestati ad .AT

di assegni circolari e bancari



tratti sui conti dello stesso o del fratello, è da far presente che su un importo di € 882.143,52, l'ente impositore ne recupera a tassazione € 17.950,00, senza alcuna motivazione oggettivamente soddisfacente: le operazioni interessate sarebbero le nn. 56, 124, 137, 167, 178, 184, 196, 204, 205, 211, 212, 214, 218, 225, 240, 249, 250, 253, 256, 257, 260, 263, 265, 271, 272, 276, 301, 316, 325, 337, 352, 354, 369, 373, 379, 417, 418 e 422.

Anche detto terzo profilo di censura del quarto motivo appare fondato per le stesse ragioni di cui alle precedenti osservazioni: il recupero di € 17.950,00 è del tutto privo di motivazione ed anche in questo caso non aiutano le difese in giudizio, le quali si limitano a rinviare a quanto dedotto per i punti precedenti, ossia non controdeducendo alcunché di concreto.

In quarto luogo si rappresenta nell'appello che gli accrediti degli indennizzi da parte delle compagnie di assicurazione venivano liquidati in favore degli infortunati unitamente agli onorari professionali riconosciuti con riferimento a ciascuna pratica. Gli accrediti di tali importi avvenivano in virtù di apposita procura all'incasso rilasciata da taluni clienti in favore del professionista. Successivamente la parte di tali accrediti costituenti l'indennizzo ai soggetti danneggiati (al netto di eventuali anticipazioni e/o spese vive sostenute per conto dei clienti, come dagli stessi dichiarato) veniva riaccreditato agli aventi diritto, mentre la differenza costituita dagli onorari professionali, veniva trattenuta e regolarmente fatturata.

Le operazioni contemplate dall'Agenzia erano le nn. 3, 4, 14, 25, 27,

28, 29, 31, 32, 33, 34, 45, 47, 48, 49, 57, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 74, 107, 108, 118, 152, 220, 221, 226, 229, 278, 376, 384, 389, 426, 437 di cui all'allegato agli atti e l'importo complessivo di tali accrediti, secondo l'Ufficio è pari ad € 761.856,00 di cui, all'esito del contraddittorio, € 301.714,50 risultano recuperati a tassazione nell'accertamento.

Anche tale capo della controversia era caratterizzato, secondo la censura, da carenza di motivazione: non era possibile individuare a quali operazioni fossero ascrivibili gli importi non giustificati, essendo indicato solo un ammontare complessivo di € 301.714,50, che rendeva impossibile articolare una difesa in merito ai vari accrediti contestati con conseguente nullità del relativo rilievo per le ragioni già più volte illustrate, sussistendo la sola giustificazione del recupero effettuato basata sull'affermazione che lo stesso era riconducibile a quelle somme restituite ai clienti o trattenuta dallo studio perché imputata a restituzione di spese anticipate e non documentate.

Le difese dell'Ufficio assumevano di aver considerato legittime le operazioni di restituzione documentate da assegni o bonifici effettuati dallo studio legale (*sic*) a favore dell'assistito o della persona da quest'ultimo delegata, degli onorari fatturati, ammettendo in abbattimento dei versamenti, le restituzioni ai clienti documentate da bonifici/assegni la cui emissione risultava anche dai conti correnti esaminati sia relativi all'anno 2009 che agli anni successivi, mentre non erano invece state considerate le restituzioni in contanti o rappresentate da spese anticipate ai clienti non documentate; non si riteneva infatti



adempito l'onere della prova a carico della parte, atteso che le dichiarazioni spontanee di terzi tuttavia non costituivano prova ai fini fiscali della restituzione delle somme oggetto di recupero.

In linea generale la Commissione deve considerare fondato anche questo profilo di censura, stante le affermazioni della giurisprudenza di legittimità; infatti la Corte di Cassazione ha ormai stabilito che *“Il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con il valore proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione, va riconosciuto non soltanto all'Amministrazione finanziaria, ma anche al contribuente, con il medesimo valore probatorio, dandosi così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 Cost., per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa (Cass. 14 settembre 2016 n. 18065; id., 12 marzo 2015 n. 5018 del 2015; id. 14 maggio 2010, n. 11785; conformi. Cass. 20028/11 e 8987/13).”*

Su queste basi ed esaminata l'ampia documentazione in fatto su ciascuna delle operazioni sopra riportate, si rilevano le ragioni dell'appellante nella gran parte di esse, poiché quanto allegato in punto documenti giustifica le attività svolte, sia pure in modo macchinoso ed inusuale, soprattutto alla luce della normativa fiscale e contabile vigente; va comunque affermato che per due delle operazioni numericamente indicate, la n. 221 e la n. 437, non si rinvencono gli elementi sufficienti per ritenere fondate le tesi sostenute con l'appello,

in quanto per la n. 221 non è sufficientemente leggibile la documentazione, mentre per la n.437 non emerge dalla caotica massa degli atti depositati un elemento concreto che dimostri con evidenza quanto sostenuto dal T ; in particolare non vi è una chiara delega a suo nome per operare nei sensi usuali.

In conclusione deve ritenersi fondato anche questo profilo di censura con l'eccezione delle due operazioni nn. 221 e 437 come sopra riportato.

Quanto poi concerne l'importo di € 34.268,00 risultante dalle operazioni di indennizzo non giustificate e recuperato a tassazione in aggiunta agli €. 301.714,50 di cui al precedente capo di sentenza, ritenuto non giustificato in fase di accertamento ed in un primo momento imputato a carico del fratello dell'appellante CT

, risulta del tutto illegittimo l'accertamento, visto che esso si limita ad indicare l'importo già detto senza fornire alcuna spiegazione in merito alla sua imputazione a determinate operazioni bancarie oppure ad altri movimenti di diverso genere.

E' dunque fondato quanto rappresentato nell'appello ed è del tutto corretto l'appunto sul mancato rispetto delle garanzie minime volte ad assicurare una idonea e motivata difesa da parte del ricorrente.

Per quanto concerne gli ultimi due importi citati in appello asseritamente recuperati a tassazione non sussiste in realtà materia del contendere, dapprima per gli €. 363.935,00, dato che secondo l'appellante sono contestati al fratello C , mentre per gli € 25.940,00 derivanti secondo lo stesso ad operazioni extraconto, le



stesse difese dell'Agenzia rilevano che tali somme non sono presenti in accertamento, quindi, non sono recuperate a tassazione.

Per le considerazioni suesposte l'appello deve quindi essere in parte accolto ed in parte respinto come da motivazione con la conseguente riforma negli stessi sensi della sentenza impugnata.

L'imposta da pagare dovrà essere rideterminata ai sensi della presente sentenza e su di essa andranno applicate le sanzioni nella misura del 90% della maggiore IRPEF accertata secondo il combinato disposto di cui all'art. 3 d. lgs. n. 472 del 1997 e del d. lgs. n. 158 del 2015.

La soccombenza reciproca e la complessità del tutto patologica della controversia consentono la compensazione delle spese di giudizio per entrambi i gradi di giudizio.

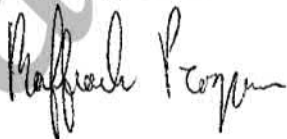
P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sez.8[^], definitivamente pronunciando sull'appello in epigrafe, in parte lo accoglie ed in parte lo respinge come da motivazione.

Spese compensate per entrambi i gradi.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 25 febbraio 2020.

L'ESTENSORE



IL PRESIDENTE

