

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI VENEZIA  
Sentenza n. 18/13/16 del 22 gennaio 2016

Con quattro diversi ricorsi tempestivamente e ritualmente proposti e depositati, Filippo Va. ha impugnato quattro distinti avvisi di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate aveva accertato nei suoi confronti maggiori redditi ai fini delle imposte dirette e dell'IVA per gli anni 2006, 2007, 2008 e 2009 in relazione all'attività svolta, come imprenditore individuale, di riparazione di carrozzerie d'auto.

Gli accertamenti erano conseguenti ad un processo verbale di constatazione redatto nei confronti del contribuente dalla Guardia di Finanza, la quale, richieste ed ottenute le scritture contabili, le fatture e le ricevute fiscali, aveva rilevato per gli anni in questione delle omissioni nelle registrazioni con conseguenti importi imponibili superiori a quelli dichiarati (il reddito d'impresa dichiarato ammontava per il 2006 ad euro 11.134,00 euro, per il 2007 ad euro 10.108,00, mentre per il 2008 era stata dichiarata una perdita di euro 35.807,00 e per il 2009 una perdita di euro 72.405,00).

Alla luce di tali rilievi, la Guardia di Finanza, tenuto anche conto che proprio nel 2008 il ricorrente aveva acquistato un immobile del valore dichiarato di 90.000,00 euro senza contrarre alcun mutuo, ed aveva altresì acquistato una autovettura [*Omissis*] per un valore di euro 45.300,00, aveva altresì chiesto ed ottenuto l'autorizzazione alle verifiche bancarie, con particolare riferimento ai rapporti intrattenuti con gli istituti di credito sia da parte del ricorrente, sia da parte della madre, la quale peraltro risultava godere solo di un reddito di pensione di poco più di 9.000,00 euro annui.

La Guardia di Finanza aveva così preso in considerazione tutte le movimentazioni in entrata nei predetti conti, escludendo dalle stesse le disposizioni di giro conto, gli accrediti di emolumenti, gli accrediti della pensione, il rimborso di finanziamenti ed il rimborso di investimenti, ed aveva così rilevato l'accreditamento di importi ben superiori a quelli risultanti dal volume d'affari dichiarato.

In particolare erano risultati accrediti non giustificati nella misura di euro 280.140,00 per il 2006, di euro 312.994,00 per il 2007, di euro 746.924,00 per il 2007 e di euro 517.466,00 per il 2009, che quindi erano stati considerati vendite o prestazioni "in nero". La Guardia di Finanza aveva altresì preso in considerazione tutte le movimentazioni in uscita, escludendo dalle stesse le commissioni bancarie, le imposte e le tasse, i pagamenti delle utenze, le sottoscrizioni di titoli, i pagamenti risultanti dalle fatture di acquisto ed i piccoli prelievi da presumersi necessari ai fabbisogni quotidiani, e aveva così rilevato gli addebitamenti dei seguenti importi ritenuti non giustificati: euro 308.586,586 per il 2006, euro 746.749,00 per il 2007, euro 803.748,00 per il 2008 ed euro 645.377,00 per il 2009, che quindi erano stati considerati acquisti "in nero" cui corrispondevano "ricavi non contabilizzati" per pari importo. Concluso e consegnato il verbale in data 18.3.2014, in data 23.4.2014 veniva altresì comunicata la notizia di reato per evasione fiscale alla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Pordenone.

Sulla scorta di tale processo verbale ed alla luce dell'intervenuto contraddittorio con la parte, che aveva portato alla giustificazione di alcune movimentazioni finanziarie in uscita, e tenuto conto che il 33,31% dei maggiori ricavi accertati dovevano andar considerati come costi, l'Agenzia delle Entrate aveva quindi provveduto a notificare al ricorrente quattro distinti avvisi di accertamento per i quattro anni in questione; in



particolare veniva accertato per il 2006 un maggior reddito d'impresa ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP per euro 376.539,26 ed ai fini IVA un maggior imponibile di euro 291.274, 98, di cui euro 11.134,63 corrispondenti a maggiori ricavi constatati analiticamente tramite controllo documentale; per il 2007 un maggior reddito d'impresa ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP per euro 709.632,20 ed ai fini IVA un maggior imponibile di euro 315.883,80, di cui euro 2.889,14 corrispondenti a maggiori ricavi constatati analiticamente tramite controllo documentale; per il 2008 un maggior reddito d'impresa ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP per euro 1.037.792,11 ed ai fini IVA un maggior imponibile di euro 750.572,60 di cui euro 3.648,07 corrispondenti a maggiori ricavi constatati analiticamente tramite controllo documentale, ed infine per il 2009 un maggior reddito d'impresa ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP per euro 781.549,66 ed ai fini IVA un maggior imponibile di euro 523.515,75, di cui euro 6.048,84 corrispondenti a maggiori ricavi constatati analiticamente tramite controllo documentale.

Tutti gli atti contenevano anche la irrogazione delle relative sanzioni nonché l'avviso che, stante il fondato pericolo per la riscossione di importi dovuti in così rilevante misura, sarebbe stato iscritto a ruolo in via straordinaria l'intero importo dovuto a titolo di imposte, sanzioni ed interessi.

Avverso tali avvisi di accertamento il contribuente ha proposto quattro distinti ricorsi chiedendone l'annullamento per i seguenti motivi:

1) Con riferimento alle annualità 2006, 2007 e 2008, decadenza del potere accertativo da parte dell'Agenzia per illegittima applicazione della disciplina del raddoppio dei termini d'accertamento: in particolare non vi sarebbe stata traccia alcuna di una eventuale denuncia penale e la stessa, comunque, sarebbe dovuta andar trasmessa prima della scadenza dei termini ordinari, come desumibile anche dall'art. 8 della L. delega 23/2014; in ogni caso illegittimità assoluta dell'utilizzo della disciplina del raddoppio dei termini per quanto riguarda l'IRAP.

2) Con riferimento a tutte le annualità, illegittimità degli accertamenti per carenza di motivazione in relazione al controllo delle movimentazioni bancarie: per conoscere il dettaglio dei movimenti esaminati, gli accertamenti avrebbero rinviato al PVC, il quale a sua volta avrebbe rinviato ad un verbale giornaliero in cui si dà atto della consegna di un DVD al contribuente, con la conseguenza che, attraverso tutti questi rinvii, non sarebbe possibile individuare le ragioni della pretesa; inoltre viene espressamente contestata "la rispondenza al vero"... "e/o la conformità agli originali" ... "di tali elementi".

3) Con riferimento a tutte le annualità, illegittima inclusione tra i ricavi di somme pari ai prelievi non giustificati, dovendosi equiparare gli artigiani "ditte individuali" ai lavoratori autonomi, in relazione ai quali la Corte Costituzionale con sentenza 228/2014 ha escluso l'applicabilità di tale meccanismo.

4) Con riferimento a tutte le annualità, illegittima utilizzazione delle risultanze dei conti bancari intestati alla madre del ricorrente in assenza di una adeguata motivazione che possa ricondurre le relative movimentazioni all'attività del figlio.

5) Con riferimento a tutte le annualità, illegittimità degli accertamenti in quanto emessi prima del termine di 60 giorni dalla chiusura delle indagini svolte autonomamente dall'Agenzia in seguito alle osservazioni e produzioni del contribuente.

6) Con riferimento a tutte le annualità, illegittima commistione del metodo d'accertamento analitico con il metodo induttivo.



7) Con riferimento a tutte le annualità, illegittimità delle indagini bancarie per mancata allegazione o comunque produzione della relativa autorizzazione.

8) Con riferimento a tutte le annualità, in via subordinata, illegittimo computo tra i ricavi dei prelievi o addebiti di somme da imputare a spese personali, RIBA ed effetti, giroconti, pagamento utenze, pagamento del commercialista e simili.

9) Con riferimento a tutte le annualità, illegittimità della preannunciata iscrizione a ruolo straordinaria dell'intero importo dovuto a titolo di imposte, sanzioni ed interessi. Costituitasi ritualmente in giudizio in tutti i procedimenti instauratisi in seguito alla proposizione dei ricorsi, l'Agenzia delle Entrate ha prodotto, tra l'altro, oltre a copia del processo verbale di constatazione completo di allegato n. 5, copia della denuncia penale alla procura della Repubblica presso il Tribunale di Pordenone, copia dell'autorizzazione alle indagini bancarie, copia di una e-mail datata 11.11.2014 con cui l'avv. Z., per conto del contribuente, comunica l'impossibilità di produrre ulteriore documentazione giustificativa di accreditamenti e prelevamenti e rinuncia quindi all'incontro prefissato per il giorno successivo; la stessa Agenzia ha quindi concluso sostenendo la legittimità del proprio operato e chiedendo la reiezione dei ricorsi. Con successive memorie, il ricorrente ha altresì eccepito la nullità degli avvisi in quanto sottoscritti da un incaricato con funzioni dirigenziali illegittimamente nominato, ed ha sostenuto che tale eccezione doveva ritenersi rilevabile in qualsiasi stato e grado del giudizio.

A tali memorie ha replicato l'Agenzia con ulteriori scritti eccependo la tardività e quindi l'inammissibilità della proposta eccezione, documentando comunque come gli avvisi fossero stati sottoscritti da un dirigente e non da un incaricato con funzioni dirigenziali. Infine, con ulteriori memorie, il ricorrente ha fatto notare l'assenza in giudizio del DVD contenente le movimentazioni bancarie con conseguente violazione del diritto di difesa, come già in precedenza eccepito, precisando che, qualora prodotto, egli ne avrebbe comunque contestato la conformità ai documenti originali. Respinta una domanda incidentale di sospensione, i procedimenti, riuniti stante il loro rapporto di connessione, venivano discussi e trattati alla pubblica udienza del 21.12.2015 ove, sentito il dott. Fu. per il ricorrente ed il dott. F. per l'Agenzia, venivano introitati per la decisione.

\*\*\*

Va preliminarmente esaminata l'eccezione di nullità degli avvisi per mancata sottoscrizione degli stessi da parte di soggetto legittimato. L'eccezione, quand'anche fondata, deve ritenersi tardivamente sollevata e come tale inammissibile.

Infatti questo Collegio, intende aderire ad un più recente orientamento giurisprudenziale (conf. da ultimo Cass. [20984/2015](#)) secondo il quale la pretesa nullità dell'avviso di accertamento per l'asserita carenza dei requisiti soggettivi del sottoscrittore non è rilevabile d'ufficio e conseguentemente la relativa eccezione non può più essere introdotta successivamente, una volta scaduti i termini per l'impugnazione dell'atto.

Al proposito già Cassazione 18448/2015 aveva affermato che si possono ritenere incompatibili con l'ordinamento tributario:

- l'[articolo 21-septies](#) della legge 241/1990, che tiene distinti i vizi di nullità dell'atto amministrativo dai vizi di annullabilità (violazione di legge, eccesso di



potere e incompetenza) che trovano invece disciplina nel successivo articolo 21-octies della stessa legge, e l'[articolo 31](#), comma 4, del decreto legislativo 104/2010, secondo cui "la domanda volta all'accertamento delle nullità previste dalla legge si propone entro il termine di decadenza di centottanta giorni. La nullità dell'atto può sempre essere opposta dalla parte resistente o essere rilevata d'ufficio dal giudice..."

- l'[articolo 1418](#) c.c. che disciplina le cause civilistiche di nullità del contratto e il successivo [articolo 1421](#) c.c., il quale prevede che "salvo diverse disposizioni di legge la nullità può essere fatta valere da chiunque vi ha interesse e può essere rilevata d'ufficio dal giudice". Più precisamente, secondo la Cassazione, il vizio di nullità dell'atto tributario va inteso, sul piano processuale, come vizio di annullabilità, con la conseguenza che l'invalidità dell'atto non è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo, ma va eccepita dal contribuente in sede di ricorso alla Commissione tributaria provinciale da proporre entro il termine di sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato (trattasi di una eccezione "in senso stretto"). In difetto di tempestiva impugnazione, "il provvedimento tributario viziato da 'nullità' si consolida, rendendo definitivo il rapporto obbligatorio sottostante e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva dell'imposta".

In ordine dunque all'eccezione di nullità o inesistenza da ultimo sollevata dal ricorrente con le memorie integrative - come detto - questo Collegio ritiene di dover aderire all'orientamento sopra indicato con la conseguenza che tale eccezione, proposta dopo la scadenza dei termini di impugnazione, risulta tardiva e come tale non può essere esaminata.

In ogni caso, come documentato dall'Agenzia, gli avvisi di accertamento impugnati risultano essere stati sottoscritti da soggetto legittimato, e cioè non da un incaricato con funzioni dirigenziali illegittimamente attribuite, bensì dal Dirigente, direttore provinciale, dott. E.

Quanto alle singole eccezioni sollevate da parte ricorrente nei ricorsi introduttivi e osservando la medesima numerazione, così come riportata anche nelle premesse della presente decisione, va rilevato quanto segue:

1) *In ordine alla eccezione decadenza del potere accertativo da parte dell'Agenzia per illegittima applicazione della disciplina del raddoppio dei termini d'accertamento: in particolare non vi sarebbe stata traccia alcuna di una eventuale denuncia penale e la stessa, comunque, sarebbe dovuta andar trasmessa prima della scadenza dei termini ordinari, come desumibile anche dall'art. 17 della L. delega 23/2014; In ogni caso illegittimità assoluta dell'utilizzo della disciplina del raddoppio dei termini per quanto riguarda l'IRAP. La denuncia penale risulta essere stata effettivamente proposta e copia della stessa è stata prodotta in giudizio da parte dell'Agenzia.*

Quanto al fatto che essa avrebbe dovuto venir effettuata prima della scadenza dei termini per l'accertamento al fine di consentirne efficacemente il raddoppio, in effetti un orientamento giurisprudenziale, fors'anche condivisibile in assenza di una norma chiara sul punto, tendeva a subordinare l'efficacia del raddoppio dei termini accertativi all'avvenuta presentazione della denuncia penale prima della scadenza dei predetti termini. Tuttavia da ultimo è intervenuta una norma in qualche modo chiarificatrice; a ben vedere in particolare l'[art. 8](#) comma 2 della L. n. 23/2014 (e non l'art. 17 citato da parte ricorrente) dispone che il Governo sia delegato a definire, con decreti legislativi





recanti la revisione del sistema fiscale, la portata applicativa delle disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia da effettuarsi entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza del potere accertativo, "fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi". Ad avviso di questo Collegio, dunque, una tale previsione non fa che confermare che, allo stato attuale, non essendo stati ancora emanati i previsti decreti legislativi, deve ritenersi validamente applicabile la disciplina del raddoppio dei termini accertativi anche qualora la denuncia penale sia stata inoltrata (come nel caso di specie) dopo la scadenza di detti termini.

Per quanto attiene alla applicabilità del raddoppio dei termini anche all'IRAP va osservato come la giurisprudenza di merito non sia univoca. Tuttavia, se è pacifico che la L. 74/2000 non prevede come reato l'evasione dell'IRAP (*conf.* da ultimo anche Cass. Penale 22.2.2015 n. [4906](#)) va allora rilevato che il comma 3 dell'[art. 43](#) del DPR [600/73](#), che dispone il raddoppio dei termini, prevede espressamente che i termini siano raddoppiati in presenza di violazione che comporti l'obbligo di denuncia. Nel caso di evasione IRAP non può esserci efficace denuncia penale, perché il reato non sussiste, cosicché, conseguentemente, non può operare il raddoppio dei termini. In tal senso si è espressa una prevalente parte della giurisprudenza di merito, le cui conclusioni questo Collegio ritiene di poter condividere anche perché, a fronte di una rigorosa interpretazione letterale delle norme, non appaiono in alcun caso poter prevalere interpretazioni analogiche (quali quelle adottate dalla giurisprudenza di diverso avviso) qualora, come nel caso di specie, queste ultime, in contrapposizione con l'interpretazione letterale, possano andare così pesantemente ad incidere sui diritti del contribuente.

Per le annualità 2006,2007 e 2008 pertanto il potere accertativo in materia di IRAP deve ritenersi precluso e gli avvisi di accertamento relativi a tale specifica imposta vanno annullati.

2) *In ordine alla lamentata illegittimità degli accertamenti per carenza di motivazione in relazione al controllo delle movimentazioni bancarie: per conoscere il dettaglio dei movimenti esaminati, gli accertamenti rinvierebbero al PVC, il quale a sua volta rinvierebbe ad un verbale giornaliero in cui si dà atto della consegna di un DVD al contribuente, con la conseguenza che, attraverso tutti questi rinvii, non sarebbe possibile individuare le ragioni della pretesa; inoltre viene espressamente contestata "la rispondenza al vero" ... "e/o la conformità agli originali" ... "di tali elementi".*

Al proposito va osservato come a pag. 12 e seguenti del processo verbale di constatazione, regolarmente consegnato al contribuente, si evince con chiarezza quali siano i tipi di rapporti bancari esaminande, nell'ambito di ciascun rapporto, quante siano le operazioni oggetto di verifica e la loro tipologia. A pag. 20 del medesimo processo verbale, si specifica che i prospetti riepilogativi delle movimentazioni in addebito ed in accredito sono stati riportati in appositi fogli di lavoro excel, allegati con il n. 1 (41 pagine), con il n. 2 (94 pagine) e con il n. 3 (103 pagine) al verbale delle operazioni compiute redatto in data 28.1.2014, anch'esso allegato, con il n. 5, al processo verbale di constatazione. Da tale verbale, anch'esso regolarmente consegnato al ricorrente e da questi sottoscritto, si evince che tali prospetti sono stati regolarmente consegnati al contribuente unitamente ad un DVD contenente i files riepilogativi, e cioè relativi "alle operazioni bancarie esaminate, al raffronto tra le operazioni in accredito e le fatture emesse e al raffronto tra le operazioni in addebito e le fatture passive".



Dunque il citato DVD contiene solo, per comodità, il raffronto tra i vari dati, ma le movimentazioni esaminate sono riportate nei fogli excel e le fatture confrontate sono quelle fomite dallo stesso contribuente: questo per dire che, anche in assenza del DVD, il contribuente aveva tutti gli elementi per verificare la regolarità dei conteggi effettuati dalla GdF. Nella memoria depositata in data 4.12.2015, la difesa del ricorrente nelle premesse, a pag. 2, precisa che il disconoscimento della conformità della copia all'originale riguarda le "risultanze contenute nelle copie informatiche", dovendosi con ciò interpretare che il disconoscimento si riferisce solo al contenuto del DVD allegato al verbale ed a suo tempo consegnato rispetto al contenuto dell'originale del DVD in possesso della GdF.

Ma la eventuale difformità di contenuti tra l'originale e la copia del DVD non appare in alcun caso lesivo della possibilità di difesa del contribuente: egli aveva infatti già ricevuto tutti i prospetti analitici delle singole operazioni oggetto di verifica, ed era altresì in possesso delle fatture attive e passive rispettivamente emesse e ricevute. Le risultanze numeriche delle operazioni di raffronto erano poi state ripetutamente riepilogate nel processo verbale di constatazione. Il ricorrente quindi avrebbe ben potuto a sua volta confrontare i dati risultanti dalle movimentazioni bancarie indicate nei fogli excel consegnatigli, compararle con le varie fatture e verificare se le conclusioni numeriche adottate dalla GdF potessero risultare o meno corrette, ed eventualmente contestarle.

Per completezza, va infine rilevato come a pagina 32 del verbale di contestazione - nota n. 8 - venga addirittura così precisato: *"per economicità, i prospetti vengono allegati al presente atto solo su supporto informatico, evidenziando che una copia cartacea è già stata consegnata alla parte"*.

L'eccezione del difetto di motivazione così come sollevata va quindi disattesa, così come deve ritenersi inutilmente sollevata la eccezione di non conformità del contenuto della copia del DVD al DVD originale, atteso appunto che in tale DVD non sono riportati dati altrimenti non rilevabili, ma semplicemente raffronti per rendere più comodo il controllo delle conclusioni numeriche finali., e che comunque anche il contenuto del DVD, redatto su copia cartacea, era già a suo tempo stato consegnato al contribuente.

3) *In ordine alla lamentata illegittima inclusione tra i ricavi di somme pari ai prelievi non giustificati, dovendosi equiparare gli artigiani "ditte individuali" ai lavoratori autonomi, in relazione ai quali la Corte Costituzionale con sentenza 228/2014 ha escluso l'applicabilità di tale meccanismo.*

*In effetti la Corte Costituzionale con la decisione 228/2014 ha escluso l'applicabilità ai lavoratori autonomi del sopracitato meccanismo, che continua invece a doversi ritenere applicabile in generale alle imprese.*

Si tratta dunque nel caso di specie di valutare se l'attività del ricorrente, esercente l'attività di riparatore di carrozzerie possa in qualche modo ritenersi equiparabile a quella di lavoro autonomo piuttosto che a quella d'impresa. Nel caso del carrozziere, operante come ditta individuale, appare indubbio che la produzione del reddito non è necessariamente collegata al sostenimento di costi (come invece potrebbe essere nel caso di un imprenditore intermediario commerciale), quanto piuttosto alla sua capacità personale, alla stessa stregua di un lavoratore autonomo. Tra l'altro la Corte Costituzionale era giunta ad escludere l'applicabilità della correlazione "prelievo = costo = ricavo" ai lavoratori autonomi anche sul rilievo che, potendo ricorrere gli stessi alla contabilità semplificata, ne derivava la fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese professionali e personali: e, a ben vedere, anche l'attuale ricorrente per gli anni oggetto



di verifica si era avvalso della contabilità semplificata. Dunque, sembrano sussistere nel caso di specie gli stessi elementi che hanno consentito alla Corte di escludere per il lavoratori autonomi la inclusione tra i ricavi di somme pari ai prelievi non giustificati. In accoglimento della sollevata eccezione, dunque, deve ritenersi illegittima la inclusione tra i ricavi di somme pari ai prelievi non giustificati.

*4) In ordine alla lamentata illegittima utilizzazione delle risultanze dei conti bancari intestati alla madre del ricorrente in assenza di una adeguata motivazione che possa ricondurre le relative movimentazioni all'attività del figlio.*

Nel processo verbale di constatazione sono contenuti gli elenchi dei rapporti bancari intestati alla madre ed il numero (estremamente rilevante) delle operazioni effettuate. La presunzione semplice secondo cui i conti correnti formalmente intestati alla madre del contribuente fossero in realtà riferibili al figlio dipende dallo stretto vincolo parentale di cui si fa cenno nel verbale: e d'altronde, non solo il contribuente non è stato in grado di fornire diversa spiegazione, ma il numero delle operazioni conteggiate, così come risultante dai prospetti contenuti nel verbale, mal si concilia con le circostanze, risultate in corso di giudizio, in base alle quali la madre fosse percettrice unicamente di un modesto reddito di pensione e non avesse mai presentato alcuna dichiarazione dei redditi negli anni in questione.

L'eccezione va pertanto disattesa.

*5) In ordine alla lamentata illegittimità degli accertamenti in quanto emessi prima del termine di 60 giorni dalla chiusura delle indagini svolte autonomamente dall'Agenzia in seguito alle osservazioni e produzioni del contribuente.*

A ben vedere l'Agenzia non ha compiuto autonome indagini, ma, dopo aver ricevuto dalla GdF copia del verbale di constatazione, ha semplicemente instaurato il contraddittorio preventivo con il contribuente; quest'ultimo ha prodotto documentazione e memorie, di cui l'Agenzia ha anche parzialmente tenuto conto nel redigere i successivi avvisi d'accertamento. Quand'anche l'Agenzia avesse dovuto osservare un termine di 60 giorni dalla avvenuta instaurazione o dalla conclusione del contraddittorio preventivo, va rilevato come dopo due incontri (29.7.2014 e 4.11.2014) il rappresentante del ricorrente abbia inviato in data 11.11.2014 all'Agenzia una e-mail, prodotta in atti, del seguente tenore "inutile per noi venire domani a Venezia non avendo ulteriore documentazione da produrre, ne' avendo mandato a definire in adesione l'invito al contraddittorio inviato al sig. Va".

E' quindi evidente che quand'anche ci fosse stato un termine prima del quale non potevano essere emessi gli avvisi e tale termine non fosse ancora scaduto e non fosse stato rispettato, a fronte di una siffatta dichiarazione non può ravvisarsi lesione alcuna di un qualsivoglia diritto del contribuente, avendo in sostanza manifestato l'intendimento di rinunciare ad ulteriori produzioni documentali difensive.

*6) In ordine alla lamentata illegittima commistione del metodo d'accertamento analitico con il metodo induttivo.*

L'esistenza dei presupposti per l'applicazione del metodo induttivo non esclude che l'amministrazione possa servirsi, nel corso del medesimo accertamento e per determinate operazioni del metodo analitico, oppure, contemporaneamente, di entrambe le metodologie sempreché, dall'applicazione di tali diversi sistemi, non venga a crearsi una duplicazione della pretesa. Nel caso di specie, la commistione dei metodi di accertamento in materia di Iva non risulta aver comportato duplicazione alcuna delle maggiori imposte pretese. La proposta eccezione va quindi disattesa.



7) *In ordine alla lamentata illegittimità delle indagini bancarie per mancata allegazione o comunque produzione della relativa autorizzazione.*

La autorizzazione, citata nel processo verbale di constatazione a pag. 11, a sua volta richiamato negli avvisi di accertamento, risulta essere stata anche prodotta in giudizio da parte dell'Agenzia delle Entrate. L'eccezione deve quindi ritenersi destituita di fondamento.

8) *In ordine alla lamentata illegittimità del computo tra i ricavi dei prelievi o addebiti di somme da imputare a spese personali, ruba, ed effetti, giroconti, pagamento utenze, pagamento del commercialista e simili.*

A ben vedere nel processo verbale di constatazione viene ripetutamente chiarito che tra i ricavi non sono state computate le somme prelevate o addebitate imputabili a spese personali, RIBA ed effetti, giroconti, pagamento utenze, ecc. In ogni caso l'esame dell'eccezione resta assorbita dalla circostanza che, come sopra chiarito al punto 3), negli accertamenti di specie nessun prelievo o addebito sui conti può essere computato come ricavo.

9). *In ordine alla lamentata illegittimità della preannunciata iscrizione a ruolo straordinaria dell'intero importo dovuto a titolo di imposte, sanzioni ed interessi.*

I ruoli straordinari sono formati quando vi è fondato pericolo per la riscossione. Negli avvisi impugnati tale formazione risulta motivata con la circostanza che il ricorrente era stato fatto oggetto di ben sei avvisi di accertamento per importi rilevanti. Tale motivazione, che effettivamente riassume la situazione in essere, appare, seppur nella sua sinteticità, di per se' sufficiente a far comprendere il perché della prospettata intenzione dell'Agenzia che, sulla scorta di tale situazione, appare legittima.

\*\*\*

Alla luce delle considerazioni tutte che precedono, ed in parziale accoglimento dei ricorsi riuniti, va dichiarata la illegittimità degli accertamenti impugnati per quanto riguarda l'IRAP relativa agli anni 2006, 2007 e 2008. Va altresì dichiarata la illegittimità degli accertamenti relativi a tutte le annualità nella parte in cui vengono considerati come ricavi i prelevamenti e gli addebiti nei conti correnti oggetto d'indagine. L'Agenzia dovrà quindi provvedere al ricalcolo degli importi dovuti, anche a titolo di interessi e sanzioni.

Il parziale accoglimento dei ricorsi giustifica la compensazione tra le parti delle spese di lite.

**P.Q.M.**

In parziale accoglimento dei ricorsi riuniti, va dichiarata la illegittimità degli accertamenti impugnati per quanto riguarda l'IRAP relativa agli anni 2006, 2007 e 2008. Va altresì dichiarata la illegittimità degli accertamenti relativi a tutte le annualità nella parte in cui vengono considerati come ricavi i prelevamenti e gli addebiti nei conti correnti oggetto d'indagine.

Spese di lite compensate.

