



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI AGRIGENTO

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	DI VITALE	SALVATORE	Presidente
<input type="checkbox"/>	IPPOLITO	SANTO	Relatore
<input type="checkbox"/>	TURCO	LUISA	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1236/2020
depositato il 18/08/2020

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY501DQ00241 IRPEF-ADD.REG. 2014
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY501DQ00241 IRPEF-ADD.COM. 2014
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY501DQ00241 IRPEF-ALTRO 2014
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY501DQ00243 IRPEF-ADD.REG. 2014
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY501DQ00243 IRPEF-ADD.COM. 2014
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY501DQ00243 IRPEF-ALTRO 2014
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY502DQ00211 IVA-ALIQUEUTE 2014
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY502DQ00211 IRAP 2014

contro:

AG. ENT. DIREZIONE PROVINCIALE AGRIGENTO
VIALE DELLA VITTORIA 19 92100 AGRIGENTO

proposto dai ricorrenti:

rappresentato da:

difeso da:
COCCHIARA PIETRO
VIA PIRANDELLO 12 92020 GROTTA AG

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1236/2020

UDIENZA DEL

12/05/2021 ore 11:00

N°

1322/21

PRONUNCIATA IL:

12 MAG. 2021

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

21 LUG. 2021

Il Segretario

IL SEGRETARIO
Raffaele SAZIANO



(segue)

difeso da:
COCCHIARA PIETRO
VIA PIRANDELLO 12 92020 GROTTA AG

difeso da:
COCCHIARA PIETRO
VIA PIRANDELLO 12 92020 GROTTA AG

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1236/2020

UDIENZA DEL

12/05/2021 ore 11:00

La _____ con sede legale a _____ (AG), in Via _____
_____ iva _____ in atti rappresentata dalla _____
con domicilio fiscale a _____ in Via _____ n. _____, codice fiscale _____

codice fiscale _____, socio accomandatario e legale rappresentante con una quota del 50% di partecipazione agli utili della

accomandante con una quota del 50% di partecipazione agli utili

C S.a.s. Nella veste di litisconsorzi necessari (art. 14 del D.lgs. 546/92), tutti e tre i predetti soggetti, elettivamente domiciliati in Grotte (AG), 92020, in Via Pirandello n. 12, presso lo Studio del Dott. Commercialista Pietro Cocchiara, Codice Fiscale: CCCPTR71B08B377X, Fax 0922/962145, posta elettronica certificata: pietrococchiara@odcecag.legalmail.it, iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Agrigento al numero 615/A, che li rappresenta e difende giusta procura rilasciata in allegato al ricorso

Conviene in giudizio l'agenzia delle entrate di Agrigento per l'annullamento dei seguenti avvisi di accertamento:

1. avviso di accertamento n. TY502DQ00211 /2019, anno d'imposta 2014.
2. avviso di accertamento n. TY501DQ00241 /2019, anno d'imposta 2014.
3. avviso di accertamento n. TY501DQ00243/2019, anno d'imposta 2014.

PREMESSO

■ Che alla suindicata società, l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Agrigento in data 05/12/2019, gli notificava l'avviso di accertamento n. TY502DQ00211/2019, anno d'imposta 2014, con cui gli venivano liquidate le seguenti maggiori imposte, interessi e sanzioni: Irap di € 3.611,00, interessi di € 586,22, Iva di € 11.707,00, interessi di € 2.003,82, sanzioni amministrative pecuniarie di € 15.804,45. Il tutto per un'asserita pretesa erariale di € 34.091,24.

■ Che in data 10/12/2019 alla _____ nella qualità di socio accomandatario della società meglio sopra individuata con diritto ad una quota di partecipazione del 50%, l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Agrigento, notificava l'avviso di accertamento n. TY501DQ00241/2019, anno d'imposta 2014, con il quale le imputava un presunto maggior reddito di partecipazione di € 14.292,00, liquidando le seguenti maggiori imposte, sanzioni ed interessi: Irpef di € 4.726,00, interessi di € 769,50; Addizionale Regionale Irpef di € 248,00, interessi di € 40,38; Addizionale Comunale Irpef di € 114,000, interessi di € 18,56, sanzioni amministrative di € 4.579,20. Il tutto per un'asserita pretesa tributaria di €10.622,73.

■ Che in data 16/12/2019 alla _____ nella qualità di socio accomandatario della società meglio sopra individuata con diritto ad una quota di partecipazione del 50%, l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Agrigento, notificava l'avviso di accertamento n. TY501DQ00243/2019, anno d'imposta 2014, con il quale le imputava un presunto maggior reddito di partecipazione di € 14.292,00, liquidando le seguenti maggiori imposte, sanzioni ed interessi: Irpef di € 5.152,00, interessi di € 838,86; Addizionale Regionale Irpef di € 248,00, interessi di € 40,38; Addizionale Comunale Irpef di € 114,00, interessi di € 18,56, sanzioni amministrative di € 4.962,00. Il tutto per un'asserita pretesa impositiva di € 11.511,41.

L'Agenzia delle Entrate in seguito al procedimento di accertamento per adesione avviato su istanza degli attuali ricorrenti, ha proposto la conferma degli importi recuperati, che, poi, sono stati definiti in adesione con relativo atto unificato n. TY5A2DQ00067/2018, con pagamento della prima rata eseguito il 24/04/2018 e quello dell'ultima rata nel mese di aprile 2020.

In data 26/01/2017, ben 41 giorni dopo l'emissione dell'Agenzia delle Entrate dell'anzidetto Processo Verbale di Costatazione, la Guardia di Finanza Tenenza di _____ esperiva, in aggiunta a quella svolta dall'Agenzia delle Entrate, un'ulteriore verifica fiscale per gli anni d'imposta dal 2014 al 2017, al fine di controllare l'adempimento delle disposizioni contemplate nella normativa tributaria in materia di imposte sui redditi, dell'Iva, dell'Irap e degli altri tributi ai sensi degli artt. 52-63 del D.P.R. 633/1972, art. 33 del D.P.R. 600/1973, che è culminata il 6 dicembre 2018, con la notifica del Processo Verbale di Costatazione.

Risulta evidente, dunque, la reiterazione del controllo fiscale sullo stesso soggetto e sullo stesso periodo impositivo di riferimento, sulla base dell'oggettiva assenza della sopravvenuta conoscenza di

nuovi fatti.

La verifica sono state, poi, integralmente riportate e trascritte nei succitati atti imposables, anche ai fini della loro motivazione per relationem.

Passando in rassegna l'attività svolta dai militari verbalizzanti, questi ultimi alla pagina n. 46 del Processo Verbale di Constatazione (Cfr. pagina n. 46 del Processo Verbale di Constatazione), hanno determinato tra l'altro, il conseguimento di maggiori presunti ricavi derivanti dall'asserita cessione di beni in evasione d'imposta per un importo complessivo di €86.181,82 nell'annualità 2014. In considerazione di ciò, nel merito delle anzidette presunte cessioni in nero, i militari delle Fiamme Gialle non hanno formulato dei rilievi, giacché siffatti importi trovavano ampia capienza con quelli dei maggiori presunti ricavi ricostruiti dall'Agenzia delle Entrate nel Processo Verbale di Constatazione del 14/12/2016, che nell'anno d'imposta 2014 sarebbero ammontati ad € 86.970,00, così come indicato nell'avviso di accertamento n. TY502DQ01378/2017 e, succintamente, evidenziato nella pagina n. 52 del Processo Verbale di Constatazione della Guardia di Finanza.

Da quanto precede, sulla base di detta presunta acquisizione di nuovi elementi rispetto a quelli già conosciuti alla data di notifica dell'avviso di accertamento n. TY502DQ01378/2017, l'Agenzia delle Entrate, Ufficio Controlli, rettifica la dichiarazione presentata da parte della società in epigrafe, sulla base di quanto in seguito illustrato:

COMPONENTI POSITIVI DI REDDITI ASSERTITAMELE NON DICHIARATI.

Nell'ambito dei controlli eseguiti è stato presuntivamente rideterminato il valore contabile dei beni mercé acquistati in Italia dell'anno in € 731.214,41 a fronte del valore espresso in bilancio pari ad € 684.864,07. La differenza di € 46.350,34 è così determinata:

1, Per € 46.173,38 da fatture non contabilizzate riscontrate dai questionari inviati ai fornitori. Da tali riscontri, è emersa l'omessa conservazione ed annotazione di fatture di acquisto di mercé destinata alla rivendita per un imponibile totale 46.173,98 e per € 176,36 da errata registrazione della fattura n. 3/2014 del fornitore

L'Agenzia delle Entrate, asserisce inoltre, che la suddetta società avrebbe compiuto anche acquisti intracomunitari di beni mercé per un imponibile di € 24.300,95, sicché l'ammontare complessivo degli acquisti di beni mercé nell'anno d'imposta 2014 ammonterebbe ad € 709.165,02.

Conseguentemente, i verificatori hanno valorizzato il costo del venduto, come si evince dettagliatamente nella sottostante tabella:

Causali	Dichiarato	Constato	
Costo del venduto	€ 698.877,69	€ 745.228,03	
Percentuale di ricarica	37,9435	37,9435	
Maggiori ricavi conseguiti	€964.056,34	€1.027.993,63	
Causali	Dichiarato	Constato	Differenza
Totale acquisiti di ben mercé	€709.165,02	€755.515,36	€ 46.350,34
Rimanenza iniziali	€185.459,59	€185.459,59	€
Rimanenza finali	€195.746,92	€195.746,92	€
Costo del venduto	€ 698.877,69	€ 745.228,03	€ 46.350,34
Percentuale di ricarica	37,9435%		

Precede, l'Ufficio accertatore ha applicato al costo del venduto determinato in € 745.225,00, la percentuale di ricarico calcolata del 37.94%, che non si discosterebbe da quello evidenziato nello studio di settore presentato dalla società (38%). In tal guisa, si riscontrano maggiori presunti ricavi di € 63.937.29, pari alla differenza tra quanto dichiarato dal contribuente di € 964.056,34 e quanto constatato di € 1.027.993,63.

COMPONENTI NEGATIVI DI REDDITO NON DEDUCIBILI PER € 10.996,90.

A parere dei verificatori, l'odierna istante avrebbe dedotto costi ed oneri per l'importo di € 10.970,00 ed ai fini Iva avrebbe indebitamente detratto un'imposta pari ad € 2.485,00

MOTIVI DI RICORSO

I. IN DIRITTO

IN VIA PREGIUDIZIALE

I. NULLITÀ E/O INESISTENZA DEGLI OPPOSTI AVVISI DI ACCERTAMENTO, PER DIFETTO DI LEGITTIMAZIONE ATTIVA, QUALE CONSEGUENZA DEL DIFETTO DI SOTTOSCRIZIONE, IN VIOLAZIONE DELL'ART. 42 - DPR. 600/1973.

L'art. 42 - D.P.R. n. 600/73, prevede: «l'avviso di accertamento è nullo, se non reca la sottoscrizione del capo dell'Ufficio, o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato». Inoltre, nell'ipotesi di specie, trattandosi di accertamento esecutivo che, oltre a rivestire la funzione di portare a conoscenza del destinatario la pretesa tributaria avanzata a suo carico, svolge anche la funzione di «precetto», la corretta sottoscrizione dell'atto è imposta - oltre che dall'art. 42 - D.P.R. n. 600/73 - anche dal combinato disposto degli artt. 480 e 125, co. 4 - C.P.C., che impone la sottoscrizione della parte, quindi, dell'organo che abbia la rappresentanza dell'ente, non prevedendo per niente la possibilità di una delega alla sottoscrizione. Dal quadro normativo delineato deriva che, non essendo, il potere di sottoscrizione, delegabile dall'organo dell'ente che ne è titolare, la circostanza che l'atto di cui trattasi è stato sottoscritto : « Il Capo Team, Accertamento Girolamo Rubino, Firma su delega del Direttore Provinciale Antonina Lilla Maria Galluzzo, atto dispositivo n. 32/2019 del 03/06/2019», è sufficiente, di per sé, a rendere nullo l'atto di precetto e con essi l'intero atto in ragione dell'unicità - nonostante la sua triplice funzione - che caratterizza il nuovo accertamento esecutivo, atto composito, che pur nascendo dalla summa di tre atti (atto impositivo - titolo esecutivo - precetto), ognuno dei quali involgente una diversa funzione, andrà, tuttavia, considerato unitariamente. La conseguenza che scaturisce dalla particolare natura dell'atto uno ed al contempo, trino, è che la causa di nullità che vada a colpire una dei tre elementi dell'atto medesimo, determinerà, inevitabilmente, la nullità degli atti stessi nella loro interezza. Pur tuttavia, ove si ritenesse delegabile l'indicato potere di sottoscrizione dell'atto impositivo nella sua funzione di atti di precetto, esso sarebbe ugualmente nullo, siccome sottoscritto da soggetto non legittimato.

Dunque, solo ed esclusivamente il Direttore Titolare dell'Agenzia delle Entrate, che rappresenta l'ente, potrà validamente sottoscrivere l'atto, salvo che tale potere non sia stato oggetto di una valida delega, conferita ad un funzionario di carriera direttiva purché l'incarico rechi:

- a) Le ragioni della delega (ossia le cause che hanno reso necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, etc.)
- b) Il termine di validità" della delega;
- c) Il nominativo del soggetto delegato", in quanto non è sufficiente "l'indicazione della sola qualifica professionale" (es. Capo area. Capo team. Capo ufficio controlli, ecc.)

In difetto di tali requisiti, la delega deve ritenersi viziata, provocando la nullità dell'atto impositivo. A tal riguardo, la stessa Suprema Corte, pronunciandosi sul carattere essenziale dei requisiti prescritti dall'art. 42 del DPR n. 600/1973, con riferimento alla sottoscrizione e conformemente al precedente orientamento giurisprudenziale, ha statuito che: «l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi dell'art. 42 del DPR n. 600/1973, se non reca la sottoscrizione del capo dell'Ufficio o, di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

Se la sottoscrizione non è quella del capo dell'Ufficio titolare, ma di un funzionario, quale Direttore Tributario, di nona qualifica funzionale, incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o, la presenza della

delega del titolare dell'Ufficio.

), Ordinanza n. 3014 del 7-02-2020, ha stabilito quanto segue: in tema di delega di firma ai sensi dell'art. 42 DPR 600/1973, in caso di contestazione specifica da parte del contribuente in ordine ai requisiti di legittimazione del sottoscrittore dell'avviso, incombe sulla amministrazione fornire la prova della sussistenza di tali requisiti in capo al sottoscrittore.

IN VIA PRINCIPALE

II. NULLITÀ/ILLEGITTIMITÀ DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO "INTEGRATIVI" OPPOSTI, PERCHÉ EMESSI IN VIOLAZIONE E SPREGIO DEGLI ARTT. 43, TERZO COMMA D.P.R. N. 600/1973 E ART. 57, COMMA 3, D.P.R. N.633/1972, DEI PRINCIPI GENERALI COSTITUZIONALI E DI QUELLI "SUPERPRIMARI" DELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE, PER INSUSSISTENZA DELLE CONDIZIONI DI "NOVITÀ" E, DUNQUE, IN ASSENZA DELL'ACQUISIZIONE DI NUOVI ELEMENTI SOPRAVVENUTI ED ANZI, DI CUI L'UFFICIO NE ERA PERFETTAMENTE A CONOSCENZA AB ORIGINE, TRATTANDOSI, INVERO, DI DOCUMENTI CONTABILI AMPIAMENTE CONOSCIUTI E NOTI ALL'UFFICIO, TANT'È VERO CHE SU DI ESSE QUEST'ULTIMO, HA CALCOLATO IL RICARICO MEDIO DEI PRODOTTI ITTICI VENDUTI.

Gli atti opposti sono basati sulla presunta mera "sopravvenuta conoscenza" di nuovi elementi di accertamento, che nei fatti, però, erano ben conosciuti e noti all'Ufficio ab origine, sin dall'emanazione dei primi avvisi accertamento in base alle risultanze dell'istruttoria svolta.

A sostegno della tesi dei ricorrenti, volta a dimostrare l'assoluta illegittimità degli impugnati atti impositivi nella fattispecie, seguendo la disposizione normativa sopra citata, tali elementi non possono certamente consistere nelle fatture di acquisto non contabilizzate e gli altri documenti contabili oggetto della successiva verifica; queste, infatti, non rivestono assolutamente i caratteri della novità tali da legittimare l'emissione di ulteriori atti impositivi.

Esse non sono altro che le fatture di acquisto relative alle merci destinate alla rivendita e gli altri documenti contabili, che sono non a caso, gli stessi documenti (fatture di acquisto ed altri documenti contabili) oggetto della seconda verifica, dai quali l'ufficio ha presuntivamente ricostruito nuovamente la successiva pretesa impositiva.

Tali fatture erano già state puntualmente sottoposte al vaglio critico durante istruttoria della prima verifica e, dunque, valutate, analizzate ed esaminate, tante vero che su queste, l'agenzia delle entrate ha calcolato il ricarico medio dei prodotti ittici venduti. In altri termini, è innegabile che è stato eseguito un controllo sostanziale mediante l'acquisizione di tutta la documentazione contabile per l'annualità in questione.

Quanto sopra esposto, è corroborato chiaramente dal tenore letterale di quanto dichiarato dal contribuente nel processo verbale di contraddittorio del 02/12/2016 dell'agenzia delle entrate da cui trae genesi l'avviso di accertamento n. TY02dq01378/2017, ove è testualmente riportato "dichiarato di esibire all'ufficio tutte le fatture di acquisto e vendita per gli anni 2013, 2014, 2015, 2016". cfr. processo verbale di contraddittorio del 14/12/2016 dell'agenzia delle entrate.

Parimenti, ciò si desume in base a quanto indicato nelle pagine nn. 45 e 46 del Pvc della Guardia di Finanza: *in merito agli ulteriori ricavi derivanti dalle cessioni di beni in evasione di imposta, per un importo complessivo di € 86.181,32 non saranno formulati rinvii in quanto tale importo trova ampia capienza nell'importo dei maggiori ricavi ricostruiti per il medesimo anno d'imposta dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate nel processo verbale di constatazione redatto in data 14/12/2016. Infatti a pag 5 del predetto verbale viene illustrata la metodologia utilizzata per la ricostruzione dei ricavi di tre distinti anni d'imposta, ivi compresa il 2014. Cfr. pagine nn. 45 e 46 del Pvc della Guardia di Finanza.*

L'Agenzia delle Entrate compiendo, così, una nuova valutazione sugli stessi elementi di fatto della precedente verifica, ha violato la ratio legis di prevenire la possibilità di una nuova valutazione sugli stessi elementi di fatto del precedente accertamento, secondo un indirizzo ormai granitico della giurisprudenza di legittimità, della dottrina e della prassi.

L'Agenzia delle Entrate "riaprendo" gli originari avvisi di accertamento, secondo la parte ricorrente avrebbe abusato dello strumento accertativo integrativo, nel momento in cui questa possedendo una chiara rappresentazione della situazione del contribuente, li ha integrati successivamente, pur in presenza di informazioni in suo possesso all'atto dell'emissione dei primi avvisi di accertamento, ovvero, sostanzialmente in assenza di informazioni ulteriori rispetto a quanto originariamente conosciuto.

Rileva l'assenza di qualsivoglia nuovo elemento sopravvenuto in data successiva a quella dell'emissione degli originari atti impositivi.

Emerge con precisione, che gli opposti avvisi di accertamento sono fondati sulla base di asseriti (e di altri documenti), di cui l'Ufficio era pienamente e perfettamente a conoscenza, non assurgendo in maniera assoluta questi ultimi al rango di elementi sopravvenuti non conosciuti, né conoscibili all'atto dell'emanazione dei primi atti di accertamento.

Tutto ciò tenuto conto, si rimarca, che la pretesa impositiva contestata con i primi atti impositivi, è stata definita in adesione con relativo atto unificato n. TY5A2DQ00067/2018, con pagamento della prima rata del piano di rateazione avvenuto il 24/04/2018 e quello dell'ultima rata nel mese di aprile 2020.

Soccorre al riguardo, la trattazione di un caso analogo a quello in fattispecie, pubblicato dalla rivista il fisco, n. 42, 12 novembre 2018, in cui è affrontato il principio dell'unitarietà dell'accertamento che contribuisce a delineare l'ambito di operatività dell'accertamento integrativo.

Orbene, la Corte di Cass. civ., Sez. V, Seni, (data ud. 14/06/2018) 18/10/2018, n. 26191, ha esaminato il caso di una società a cui era stato notificato un primo avviso di accertamento basato su un PVC della G.D.F. e, successivamente, era stato notificato un avviso di accertamento integrativo, basato su un diverso PVC redatto dall'Agenzia delle entrate, ma avente ad oggetto il medesimo periodo d'imposta e le medesime fattispecie contestate con il primo avviso di accertamento: in particolare, l'accertamento integrativo si fondava su di una ulteriore fattura (risultata soggettivamente inesistente) non considerata nell'avviso di accertamento originario. La cassazione, ribadendo ancora una volta la sua consolidata posizione in materia, ha stabilito, innanzitutto, che è ammissibile il frazionamento dell'accertamento soltanto in presenza di nuovi elementi, mentre l'ufficio non può procedere ad una rivalutazione, con un secondo atto impositivo, di quelli già esaminati. Nel caso di specie, secondo la suprema corte, poiché il fisco non aveva dimostrato che non aveva acquisito e neppure avrebbe potuto acquisire tutte le fatture rilevanti, compresa quella ulteriore contestata con l'accertamento integrativo, già in sede di prima verifica, cui si riferiva il primo pvc e, quindi, l'accertamento originario, non poteva, allora, ritenersi legittimo il ricorso all'accertamento integrativo, perché la fattura ulteriore considerata successivamente non integrava un nuovo elemento sopravvenuto.

Fa riferimento a giurisprudenza di legittimità favorevole.

Dalla medesima giurisprudenza degna di nota, è la Corte di Cassazione, sentenza n. 10526/2006, laddove i Supremi Giudici affermano il seguente principio di diritto fatto proprio in successive pronunce della stessa Corte: l'elemento della novità NON ricorre tutte le volte in cui il Fisco effettua una nuova, o più approfondita valutazione del materiale probatorio già acquisito dall'Ufficio al momento dell'emissione del primo atto impositivo, perché con quest'ultimo si "consuma" il potere di accertamento in relazione a detto materiale probatorio. Ed ancora: il contenuto preclusivo del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, u.c., deve essere limitato al divieto, di emettere un avviso di accertamento integrativo sulla base della semplice rivalutazione o maggiore approfondimento di dati probatori già interamente noti all'ufficio al momento della emissione dell'avviso originario. cass. n. 11421 del 3/6/2015; n. 576 del 15/1/16; n. 8029 del 3/4/13.

IN VIA SUBORDINATA

III NULLITÀ DEGLI OPPOSTI AVVISI DI ACCERTAMENTO PER INFONDATEZZA PARZIALE DELLA RICOSTRUZIONE ADDOTTA DALL'UFFICIO.

I. PROFILO. ERRONEO E/O INFONDATO COMPUTO DEGLI ACQUISTI SENZA ANNOTAZIONE/REGISTRAZIONE.

Si rileva l'erroneo conteggio della fattura n. 01/2014 del 12/01/2014 emessa dalla MP di Billeci Vincenzo il cui importo risultava di € 9.022,00, in luogo di quello effettivo di €5.811,00, discendendo che gli acquisti di prodotti ittici non annotati e/o contabilizzati, che in base e quanto indicato nel PVC della Guardia di Finanza ammontavano originariamente ad € 46.350,34, sono, in realtà, pari ad € 43.139,44. Ne va da se un preteso importo computato in eccesso di € 3.211,00, da cui scaturisce un infondato assoggettamento a ripresa fiscale.

Chiede di annullare parzialmente gli avvisi di accertamento de quibus, rideterminando per l'effetto, l'assunta pretesa impositiva e con essa le sanzioni irrogate, tenendo conto dei conseguenti minori ricavi da assoggettare a ripresa fiscale pari ad € 4.429,37.

Produce prospetto sinottico

II. PROFILO: ERRONEITÀ E/O INFONDATEZZA DEL RICARICO CALCOLATO DEL 37,60%, SULLE

FATTURE NON ANNOTATE/CONTABILIZZATE PER L'INIDONEITÀ DELLA MEDIA ARITMETICA A PUNTUALE E VERITIERA I MAGGIORI PRESUNTI RICAVI ACCERTATI, OLTRECHÉ DELL'INADEGUATEZZA A SUPPORTARE LE RICOSTRUZIONE COMPIUTA, TENUTO CONTO DELL'EFFETTIVA DIVERSA INCIDENZA/PESO DELLE SPECIE ITTICHE RILEVATE, SUL TOTALE DI QUELLE ACQUISTATE SENZA ANNOTAZIONE/REGISTRAZIONE CONTABILE.

Si deduce l'erronea e/o infondata rideterminazione presuntiva dei maggiori ricavi in € 63.937,29, ottenuta applicando alle specie ittiche non contabilizzate di € 46.350,34, rectius, 43.139,34, la percentuale di ricarico medio del 37,9435%, (calcolata sulla base dei dati contabili della società) senza, tuttavia, applicare il RICARICO MEDIO PONDERATO su tali quantitativi di pesce, che, è, invece, del 25,34%.

In primis. Si rileva che a fronte dei quantitativi di prodotti ittici acquistati senza annotazione in contabilità, pari ad € 43.139,34, il 39,49% di questi per un valore € 17.023,22, si riferiscono a quantità di pesce acquistate nei mesi di dicembre e gennaio e, per l'effetto, vendute, immediatamente a ridosso di detti periodi, (trattandosi di prodotti altamente deperibili) caratterizzati tradizionalmente da una sensibile contrazione della redditività. Ne va da se', che l'effettiva redditività per tali acquisti (€ 43.139,34) non potrà giammai essere quello calcolato dall'Ufficio del 37,60%, bensì sensibilmente inferiore.

In secundis. A conforto delle tesi avanzate dai ricorrenti, si precisa che il ricarico determinato dall'Ufficio, che si riferisce alle risultanze della verifica dell'Agenzia delle Entrate compiuta il 2 dicembre 2016, è calcolato anche su n. 2 specie ittiche, vale a dire, orata grecia 400/600 e merluzzo 3, che tuttavia, da un esame accurato delle fatture non registrate /annotate, non rientrano in tali acquisti. cfr. all. n. 12 del PVC della Guardia di Finanza.

In terzis: Da una comoda lettura dell'anzidetto allegato, le fatture non registrate/annotate che darebbero luogo ai maggiori ricavi presuntivamente ricostruiti, indicano oltre ai summenzionati prodotti e, segnatamente, Orata Grecia 300/400, Spigola Grecia 300/400, Salmone Norvegese, Calamari, Merluzzo 1, Polipo, Triglia scoglio 1, Triglia di scoglio 2 e Seppie, anche le seguenti specie ittiche nell'ordine: triglie fango (bianche), pesce spada, dentice, merluzzo 2, pagello fragolino, gambero viola, pagri, moscardini, razze, scorfani, san pietro e rana pescatrice, per l'ammontare complessivo di € 8.143,00, che rappresentando il 18,87% degli acquisti non contabilizzati.

Ne consegue, che è stato rideterminato limitatamente agli acquisti non contabilizzati, un erroneo, inattendibile e/o infondato ricarico fondato attraverso, una semplicistica media aritmetica, non considerando, tuttavia, l'effettiva incidenza di ciascuna specie ittica sul totale degli acquisti non registrati.

Non solo. Nel relativo calcolo sono state addirittura INSERITE specie di pesce, NON RIENTRANTI in detti acquisti, mentre non si è tenuto conto, invece, in alcun modo di almeno due, tra le seguenti specie di pesce: triglie fango (bianche), pesce spada, dentice, merluzzo 2, pagello fragolino, gambero viola, pagri, moscardini, razze, scorfani, san pietro e rana pescatrice. cfr. allegato n. 12 del p.v.c, della guardia di finanza questo è il quadro di riferimento.

Sulla scorta di quanto precede, sono emerse le seguenti evidenze. :

1. Ricarico medio ponderato delle specie ittiche indicate nelle fatture non contabilizzate, raffrontando i prezzi di acquisto desunte dalle fatture indicate nell'allegato n. 12 del PVC della Guardia di Finanza e le fatture emesse.
2. Ricarico effettivo medio delle specie ittiche indicate nelle fatture non contabilizzate raffrontando i prezzi di acquisto desunte dalle fatture indicate nell'allegato n. 12 del PVC della GDF e le fatture di vendita.
3. Ricarico medio calcolato dall'Ufficio.
4. Incidenza % delle singole specie ittiche sul costo degli acquisti non contabilizzati.

Produce prospetto del ricarico medio ponderato, del ricarico medio effettivo, del ricarico calcolato dall'ufficio e dell'incidenza % delle specie ittiche acquistate non contabilizzate

Fa presente che l'Ufficio avrebbe trattato alla stessa stregua, le ricariche presuntivamente calcolate per tutti i tipi di specie ittiche e pertanto non avrebbe osservato la media ponderata.

In tal senso depone la Corte di Cassazione - Sentenza n. 30363 del 21 novembre 2019, in una fattispecie di disomogeneità di molti prodotti messi in vendita (vino, caffè, tramezzini, liquori), che

**V. NULLITÀ PARZIALE DEGLI OPPOSTI AVVISI DI ACCERTAMENTO CON RIGUARDO
RITENUTA INDEDUCIBILITÀ DEI COSTI PER L'ACQUISTO
CARBURANTE, LUBRIFICANTI E DELLA MANUTENZIONE DI PROPRI AI FINI DELLE IMPOSTE
DIRETTE E DELL'INDETRAIBILITÀ DELLA RELATIVA IVA.**

Così è, invero, riportato nelle pagine nn. 59 e 60 del P.V.C, della Guardia di Finanza:

Conto n. 630313 - "Carburanti & Lubrificati" : " *La società in epigrafe ha contabilizzato ed imputato al conto profitti e perdite nella sezione costi dell'anno in esame, con addebitamelo al Conto n. 630313 -"Carburanti & Lubrificati" l'importo di €67.368,25. Dall'esame comparato tra il mostrino di sotto conto "Carburanti & Lubrificati" ed i documenti giustificativi di spesa conservati, è emerso che la parte ha contabilizzato, tra l'altro n. 48 fatture di acquisto di carburanti - (Cfr. Ali. n. 17), relative al periodo d'imposta 2014, riepilogato nell'allegato sopra richiamato per un importo di € 67.368,25. Dall'eseguito esame è emerso che alcune fatture riportando per entrambi gli anni controllati la targa di un autoveicolo che in realtà la società aveva venduto già nell'anno 2013. Infatti, l'autoveicolo targato DW506MA, caricato a pagina n. 27 del libro dei beni ammortizzabili, risulta venduta con fattura n. 159/C del 18/04/2013, per un importo imponibile di € 2.479,34, cui offerisce un'iva in aliquota del 21% per complessivi € 520,66 omissis...Cfr. Ali. n. 18 del PVC. Da quanto appena rappresentato conseguirebbe l'indeducibilità del costo di carburanti e lubrificanti riconducibile a tale autoveicolo per carenza del requisito dell'inerenza. La parte di costi che si propongono per il recupero a tassazione ammonta a complessivi € 9.514,54, su cui offerisce un'iva indetraibile di € 2.093,58. Si evidenzia che la società in epigrafe ha acquistato nell'anno d'imposta 2014 del carburante asseritamente ritenuto indeducibile per € 9.514,54 e la relativa indetraibile per € 2.093,58, giacché ha utilizzato anche nell'anno d'imposta 2014, la targa dell'autoveicolo DW506MA indicato nella pagina n. 27 del libro dei beni ammortizza bili che, però, è stato alienato nel 2013.*

Ciò perché sulla base di un mero errore, quest'ultima ha dimenticato di inserire negli acquisti di carburante successivi alla suindicata dismissione, la targa degli autoveicoli effettivamente utilizzati di volta in volta per la distribuzione dei prodotti ittici all'ingrosso. Sulla scorta di quanto precisato, l'impresa in esame si avvale di una struttura organizzativa e logistica dedita alla distribuzione all'ingrosso di pesce, sicché il fatto contestato, che la summenzionata società ha acquistato del carburante nell'anno d'imposta 2014 utilizzando, per mero errore, la targa DW506MA dell'autoveicolo alienato nell'anno 2013 indicato nella pagina n. 27 del libro dei beni ammortizzabili. Non costituisce di per se un principio cardine e un dato oggettivo, che inciderebbe negativamente sul diritto alla piena deducibilità di detti costi e di conseguenza sulla detraibilità dell'iva relativa.

Quanto esposto trova enfasi nella produzione dei seguenti automezzi/autocarri aziendali, che hanno distribuito i prodotti ittici nel 2014, utilizzando il carburante asseritamente ritenuto indeducibile e la relativa Iva indetraibile:

1. Autocarro industriale targa EC926WR. Cfr. Allegato n. 2 (registro beni ammortizzabili).
2. Automezzo industriale targato D5148YP. Cfr. Allegato n. 3 (registro beni ammortizzabili).
3. Automezzo industriale targato D5148YP. Cfr. Allegato n. 4 (registro beni ammortizzabili).
4. Automezzo industriale targa EC926WR. Cfr. Allegato n. 5. Cfr. (registro beni ammortizzabili).
5. Autocarro targa BF680WH. Cfr. Allegato n. 6. Cfr. (registro beni ammortizzabili).
6. Autocarro targa CA852YZ. Cfr. Allegato n. 7. Cfr. (registro beni ammortizzabili).
7. Automezzo (Iveco Daily) targa DA406YN. Cfr. Allegato n. 8. Cfr. (registro beni ammortizzabili).

Nel caso di specie, nessuna violazione del principio di inerenza è venuto giammai a determinarsi, trattandosi invece di un mero errore, rilevabile per tabulas dai suddetti beni ammortizzabili.

Conto n. 630139 - "Manutenzioni & beni propri"

Così, si esprimono i militari verbalizzanti sul punto: " *La società in epigrafe ha contabilizzato ed imputato ai conto profitti e perdite nella sezione costi dell'anno in esame, con addebitamelo al Conto Conto n. 630319 - "Manutenzione di beni propri" l'importo di €2.779,40.*

Dall'esame comparato dei documenti giustificativi di spesa conservati, è emerso che la parte ha contabilizzato, tra l'altro, fatture di acquisto di pezzi di ricambio per un importo complessivo di € 556,46, sulle quali non risultano indicate le notizie riferite al tipo di autovettura o automezzo cui i pezzi di ricambio si riferiscono. L'importo dedotto ammonta a complessive € 556,46.

Conseguentemente le fatture sopra citate, riepilogate in un prospetto che costituisce l'allegato n. 6
carenti del requisito dell'inerenza previsto dall'art. 109, comma 5 del
D.P.R. N. 917/1986 in assenza di notizie riferite al tipo di autovettura o automezzo cui i pezzi
di ricambio si riferiscono, non risulta provata l'inerenza dei costi sostenuti. Si obietta sulla ritenuta
indeducibilità dei costi di manutenzione di beni propri, giacché avvalendosi la predetta impresa
di una struttura organizzativa e logistica dedicata alla distribuzione all'ingrosso di pesce, ovvero, di n.
4 automezzi, questa per potere operare efficacemente necessitano obbligatoriamente di manutenzione.
Fa riferimento a giurisprudenza di merito favorevole.

Tale visione interpretativa è stata, poi, confermata dalla corte di cassazione, ordinanza n. 450 depositata l'11 gennaio 2018, che ha stabilito, che i costi sono inerenti se correlati all'attività in senso ampio, sottolineando che siano correlati potenzialmente, o, in prospettiva futura il succitato mero errore formale è superato dall'elemento sostanziale di certezza ed esistenza dei costi di carburante, lubrificanti e manutenzione di beni propri dedotti e della conseguente detrazione dell'Iva. Per quanto esposto, chiede di annullare parzialmente gli opposti avvisi di accertamento, ritenendo pienamente deducibili i dedotti costi di carburanti, lubrificanti e manutenzione di beni propri e la relativa Iva detraibile e, per l'effetto, rideterminare l'assunta pretesa impositiva e con essa le relative sanzioni irrogate.

IN VIA DI ULTERIORE SUBORDINE

VI. NULLITÀ DEL PROVVEDIMENTO DI EROGAZIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE, PER DIFETTO E/O INESISTENZA DI MOTIVAZIONE IN VIOLAZIONE DELL'ART. 17 - D.LGS. N. 472/97, OVVERO PER ASSOLUTA MANCANZA DELL'ELEMENTO PSICOLOGICO DEL RICORRENTE.

Con riferimento alle "sanzioni collegate al tributo", il legislatore ha ritenuto opportuno, in deroga al procedimento sanzionatorio generale positivizzato all'art. 16 - D.Lgs. n. 41/2011, mantenere la possibilità che la loro irrogazione venga operata con atto inserito nello stesso provvedimento che contiene l'accertamento. Al riguardo, però, evidenzia che il provvedimento di irrogazione delle sanzioni conserva, anche in tal caso, una propria autonomia formale rispetto all'avvisi di accertamento che lo "contiene, con la conseguenza che esso deve essere specificatamente motivato, a pena di nullità.

Inoltre, l'applicazione del regime sanzionatorio in danno del ricorrente è consentito solo quanto venga acclarato senza margini di dubbio nell'atto impositivo, che il ricorrente ha commesso le violazioni contestate con coscienza e volontà, indi occorre dimostrare il pieno coinvolgimento psicologico del ricorrente che ha commesso la violazione contestata.

CONCLUSIONI

1. La nullità e/o inesistenza degli opposti avvisi di accertamento, per difetto di legittimazione attiva, quale conseguenza del difetto di sottoscrizione, in violazione dell'art. 42- D.P.R. 600/1973. **IN VIA PRINCIPALE**

2. La nullità/illegittimità degli avvisi di accertamento "integrativi" opposti, perché emessi in violazione e spregio degli artt. 43, terzo comma D.P.R. n. 600/1973 e art. 57, comma 3, D.P.R. n.633/1972, dei principi generali costituzionali e di quelli "superprimari" dello Statuto del contribuente, per insussistenza delle condizioni di "novità" e, dunque, in assenza dell'acquisizione di nuovi elementi sopravvenuti ed anzi, di cui l'Ufficio era perfettamente a conoscenza ab origine, trattandosi, invero, di documenti contabili ampiamente conosciuti e noti all'ufficio, tant'è vero che su di esse quest'ultimo, ha calcolato il ricarico medio dei prodotti ittici venduti.

IN VIA SUBORDINATA E NEL MERITO

3. La nullità degli opposti avvisi di accertamento per infondatezza parziale della ricostruzione addotta dall'Ufficio.

4. La nullità parziale degli opposti avvisi di accertamento, per violazione della Direttiva n. 2006/112/ce, positivizzata nell'art. 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, ossia del principio fondamentale di neutralità dell'Iva, che esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi, per non avere ritenuto l'Agenzia delle Entrate detraibile l'Iva relativa alle fatture di acquisto non annotate/contabilizzate.

5. La nullità parziale degli opposti avvisi di accertamento con riguardo ~~alla~~ ritenuta indeducibilità dei costi per l'acquisto carburante, lubrificanti e manutenzione di beni propri ai fini delle imposte dirette e della indetraibilità della relativa Iva.

IN VIA DI ESTREMO SUBORDINE

6. La nullità del provvedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative, per difetto e/o inesistenza di motivazione in violazione dell'art. 17 - d.lgs. n. 472/97, ovvero per assoluta mancanza dell'elemento psicologico del ricorrente.

CONTRODEDUZIONI DELL'UFFICIO

Con l'avviso di accertamento n. TY502DQ00211/2019 emesso nei confronti della società ...

Sas è stato accertato un maggior reddito d'impresa, mentre con gli accertamenti emessi nei confronti dei due soci, l'Ufficio imputava in capo ad ognuno di essi, ex art. 5 del Tuir il maggior reddito di partecipazione in proporzione della rispettiva quota posseduta.

Gli avvisi di accertamento impugnati costituiscono rispettivamente accertamenti integrativi degli accertamenti n. TY502DQ01378/2017 emesso nei confronti della società, n. TY501DQ01381/2017 e n. TY501DQ01383/2017 emessi nei confronti dei soci. L'accertamento emesso nei confronti della società aveva come fonte d'inesco il pvc redatto in data 14/12/2016 da funzionari dell'Ufficio Controlli con il quale venivano quantificati ricavi non contabilizzati pari ad € 86.970,00 determinati applicando la percentuale di ricarico dichiarata del 37,60% alle rimanenze mancanti del valore di E 63.221,00 al 31.12.2014 determinati sulla base di una stratificazione operata in tre anni delle rimanenze mancanti accertate al 31.12.2015 del valore di E 189.663,00. Tutti gli accertamenti (società e soci) sono stati definiti in adesione.

Gli accertamenti oggetto della contestazione hanno come fonte d'inesco il pvc redatto dai militari della Guardia di Finanza in data 06/12/2018 a conclusione di una verifica fiscale nel corso della quale hanno constatato acquisti non contabilizzati per complessivi € 46.350,34 di cui

- € 46.173,98 riscontrati a seguito dei questionari notificati ai fornitori
- € 176,36 da errata registrazione della fatt. n. 3/2014 del fornitore MA.GI.MO: la suddetta fattura, emessa per un importo di E 1.940,00 senza applicazione dell'Iva, è stata annotata scorporando l'importo dell'Iva pari ad E 176,36

Ciò detto i militari hanno preceduto a ricalcolare il costo del venduto sulla base degli acquisti non contabilizzati e applicando la percentuale di ricarico dichiarata dalla parte pari al 37,94% hanno determinato maggiori ricavi non contabilizzati pari ad € 63.937,29. (costi non contabilizzati € 46.350,34 *ricarico 1,3794).

Inoltre i militari hanno recuperato a tassazione costi non inerenti per € 10.966,90 cui afferisce la relativa Iva indetraibile per € 2.485,00.

Ai fini delle determinazione del reddito d'impresa sono stati riconosciuti i costi non contabilizzati pari ad € 46.350,34 e pertanto è stato determinato un maggior reddito d'impresa pari ad € 28.583,35 (maggiori ricavi non contabilizzati € 63.937,29 + minori costi € 10.966,90 - maggiori costi 46.350,34)

Ai fini Iva sulle maggiori operazioni imponibili pari ad € 63.937,29 afferisce una maggiore imposta ad aliquota del 10% pari ad € 6.393,72, inoltre è stata quantificata una ulteriore maggiore imposta di € 2.828,10 derivante da cessioni intracomunitarie per l'imponibile di € 28.281,00 effettuate in epoca antecedente all'autorizzazione VIES (del 19.01.2014 data della formale presentazione dell'istanza) e, quindi, non rientrante nel regime dell'Iva intracomunitaria.

Premesso che per la medesima annualità la parte ha definito gli accertamenti scaturenti dal processo verbale di constatazione redatto da funzionari dell'Agenzia Delle Entrate, i quali rilevavano analiticamente sulla base delle fatture esibite dalla parte ed in contraddittorio con la stessa la percentuale di ricarico del 37,60% per le talune tipologie di merci (orata grecia 300/400 gr, orata grecia 400/600 gr, spigola grecia 300/400 gr, salmone norvegia, Calamaro, Merluzzo 1, Merluzzo 3, polipo, triglia di scoglio 1, triglia di scoglio 2, Seppie).

Ciò detto quindi in sede di mediazione l'Ufficio per le seguenti tipologie di pesci, (orata grecia 300/400 gr, spigola grecia 300/400 gr, salmone norvegia, Calamaro, Merluzzo 1, polipo, triglia di scoglio 1, triglia di scoglio 2, Seppie) ha proposto di applicare la percentuale di ricarico media del 37,60% definita ed accettata dalla parte, in luogo di quella analitica per singola tipologia di beni determinata in sede di verifica dai funzionari dell'Agenzia Delle Entrate, mentre per quanto riguarda le restanti tipologie di merci acquistate ma non contabilizzate (dentice, gambero, merluzzo 2, pagello, pesce spada, pagri, triglie di fango, Moscardini, razze e scorfano) ha analiticamente determinato la percentuale di ricarico sulla base delle fatture di vendita esibite dalla parte in mediazione.

In altre parole per le merci considerate nella percentuale di ricarico dai verificatori dell'Agenzia Delle Entrate da quest'ultimi, l'Ufficio ha proposto di applicare la percentuale di ricarico del 37,60% accettata dalla parte in quanto gli accertamenti emessi su tale pvc sono stati definiti dalla parte, mentre per quanto attiene le tipologie di pesci non considerate dai verificatori dell'Ufficio nel calcolo della percentuale di ricarico del 37,60%, ha proposto di quantificare la percentuale di ricarico analitica sulla base delle fatture esibite dalla parte in sede di mediazione.

Ciò detto l'Ufficio in sede di mediazione ha quantificato i maggiori ricavi in € 58.234,08 in luogo di quelli accertati pari ad € 63.777,60, inoltre ha considerato come acquisti non contabilizzati l'importo di € 43.139,44, come esposto nella tabella che segue:

Ricavi rideterminati in mediazione			
Tipologie di pesci	Imponibile contabilizzato	Percentuale ricarico	Ricavi
Calamari	€ 6.672,08	1,376	€ 9.180,78
Merluzzo 1	€ 2.854,00	1,376	€ 3.927,10
orata grecia 300/400 gr	€ 251,24	1,376	€ 345,71
Polipo	€ 5.429,24	1,376	€ 7.470,63
Salmone	€ 38,42	1,376	€ 52,87
Seppie	€ 612,00	1,376	€ 842,11
Triglie di scoglio 2	€ 198,00	1,376	€ 272,45
Triglie di scoglio 1	€ 16.787,50	1,376	€23.099,60
Spigola	€ 155,00	1,376	€ 213,28
Dentice	€ 1.455,00	1,1724	€ 1.705,84
Gambero	€ 1.120,00	1,25	€ 1.400,00
Merluzzo 2	€ 1.100,00	1,5	€ 1.650,00
Pagello	€ 1.913,63	1,2914	€ 2.471,26
Pesce spada	€ 1.476,68	1,216	€ 1.795,64
Pagri	€ 900,00	1,25	€ 1.125,00
Triglia di fango	€ 1.887,00	1,237	€ 2.334,22
Moscardini, razze, scorfa	€ 289,65	1,2	€ 347,58
Totale	€ 43.139,44		€58.234,08

e ha confermato i restanti rilievi dell'accertamento

- La parte contesta genericamente il difetto di sottoscrizione per violazione dell'art. 42 del DPR 600/73. Preliminarmente va sottolineato che l'atto contestato risulta sottoscritto dal Capo Area Persone fisiche, lavoratori Autonomi ed Enti non commerciali della Direzione Provinciale Girolamo in ossequio a quanto disposto dall'art. 42, c. 1, del Dpr 600/73, che appunto dispone la sottoscrizione ad opera del capo ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva delegato. Il dott. Girolamo Rubino è legittimato a mezzo di provvedimento interno dell'Ufficio, avente valenza temporanea, considerato che ogni anno il direttore ne emette uno nuovo in sede di riorganizzazione. Il richiamato art. 42\600, che costituisce norma speciale di diritto, operante specificatamente ed esclusivamente in materia specialistica tributaria, non prevede l'adempimento di allegare il provvedimento di delega, anzi consente la sottoscrizione di un impiegato della carriera direttiva delegato. Nel caso specifico il sottoscrittore ha evidenziato la sua qualità di delegato. Per completezza di relazione ed a dimostrazione della correttezza e legittimità della sottoscrizione in parola si fa presente che nell'avviso di accertamento risulta apposta la dicitura "Il Capo Area Persone fisiche, lavoratori Autonomi ed Enti non commerciali

Girolamo Rubino su cui è apposta la sottoscrizione, firma su delega del Direttore Provinciale Galluzzo. La delega, risulta conferita con l'atto dispositivo n. 32/2019 (che allega in copia), avente ad oggetto "Attribuzione nominativa deleghe di firma Ufficio Controlli". Allega inoltre il ruolo del personale da cui emerge che il dott. Girolamo Rubino è impiegato della carriera direttiva, funzionario di terza area. Il dott. Girolamo Rubino è un impiegato della carriera Direttiva, funzionario di terza area, come emerge dal ruolo del personale prot. n. 2009/104130 della Direzione Centrale del personale che allega alle controdeduzioni. Inoltre, con la disposizione di servizio n. 32/2019 che allega, la dott. ssa Antonina Lilla Maria Galluzzo in qualità di Direttore Provinciale della Direzione Provinciale di Agrigento ha attribuito le deleghe di firma. Il Direttore Provinciale dott. ssa Antonina Lilla Maria Galluzzo è dirigente come emerge dalla nota prot. N. 2007/67644, comprensiva di allegati, emessa dall'Agenzia Delle Entrate-Direzione Centrale del Personale. In particolare a pag. 5 dell'allegato alla nota suddetta si evince che la dott. ssa Antonina Lilla Maria Galluzzo è dirigente sin dal 02/04/2002.

- **Nullità/illegittimità degli avvisi di accertamento "integrativi" opposti perché emessi in violazione e spregio degli art. 43, terzo comma Dpr 60/73 e art. 57, comma 3 Dp n. 633/72, dei principi generali costituzionali e di quelli "superprimari" dello statuto del contribuente, per insussistenza delle condizioni di novità.** L'accertamento emesso sulla base del pvc redatto dai funzionari dell'Ufficio Controlli in data 14/12/2016, quantificava maggiori ricavi applicando la percentuale di ricarico dichiarata del 37,60% alle rimanenze mancanti del valore di E 63.221,00 al 31.12.2014 determinati sulla base di una stratificazione operata in tre anni delle rimanenze mancanti accertate al 31.12.2015 del valore di E 189.663,00. E' palese che gli elementi e quindi le risultanze dell'attività istruttoria condotta dai militari della Guardia di Finanza e precisamente le fatture non contabilizzate rinvenute a seguito di questionari somministrati ai fornitori, presentano il carattere della "novità" rispetto agli elementi emersi in sede di verifica condotta dai funzionari dell'Ufficio Controlli e quindi la "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", ai sensi dell'articolo 57, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di IVA, e dell'articolo 43, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per le imposte sui redditi, giustifica l'emissione dell'accertamento integrativo. L'art. 57, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e l'art. 43, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, stabiliscono che, fino alla scadenza del termine decadenziale per la notifica, l'accertamento può essere integrato o modificato, "in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificamente individuati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio".
- **Nullità degli opposti avvisi di accertamento per infondatezza parziale della ricostruzione addotta dall'Ufficio.** Tra gli altri recuperi, l'Ufficio ha recuperato a tassazione ai fini Iva una maggiore imposta di € 2.828,10 derivante da cessioni intracomunitarie per l'imponibile di € 28.281,00 effettuate in epoca antecedente all'autorizzazione VIES (del 19.01.2014 data della formale presentazione dell'istanza) e, quindi, non rientrante nel regime dell'Iva intracomunitaria. Tale recupero non è contestato e quindi la questione è divenuta definitiva.
- **Erroneo ed infondato computo degli acquisti senza annotazione/registrazione.** La parte lamenta che i costi non contabilizzati non ammontano ad € 46.350,34 ma ad € 43.139,44 in quanto l'imponibile della fattura di acquisto non contabilizzata emessa dalla ditta Billeri Vincenzo è di € 5.811,00 in luogo di € 9.022,00. Da un esame del pvc l'Ufficio ha rilevato l'errore di conteggio e pertanto nella proposta di mediazione ha tenuto conto di acquisti non contabilizzati per € 43.139,44 in luogo di quelli indicati nell'accertamento pari ad € 46.350,34
- **Erroneità ed infondatezza del ricarico calcolato sulle fatture non annotate/contabilizzate per inidoneità della media aritmetica a sorreggere i maggiori ricavi presunti.** I militari della Gdf, richiamando il pvc redatto dai verificatori dell'Agenzia Delle Entrate, hanno applicato alla merce documentata da fatture non registrate/non contabilizzate la percentuale di ricarico media del 37,60%, dichiarata dalla parte nello studio di settore ed in linea con quella determinata analiticamente ed in contraddittorio con la parte dai verificatori dell'Agenzia delle Entrate nel pvc del 14/12/2016. La percentuale di ricarico medio è stata rilevata dalle fatture di acquisto e vendita dei beni commercializzati, in contraddittorio con la parte e confrontata con quella emergente dallo studio di settore presentato. In particolare i verificatori dell'Agenzia delle Entrate chiedevano alla parte di indicare la tipologia rappresentativa delle merci commercializzate e di

esibire o dichiarare listino prezzi di vendita dei singoli prodotti rappresentativi per gli anni

e richieste suddette la Parte ha fornito le seguenti indicazioni:

- *La società commercializza all'ingrosso e al minuto prodotti della pesca freschi.*
- *i prezzi di acquisto e vendita dei singoli prodotti commercializzati come da fatture di acquisto e vendita che esibisce.*

La percentuale di ricarico medio per l'anno 2014 è stata quantificata nella misura del 38,98% e pertanto la percentuale dichiarata del 37,60% è stata ritenuta congrua e applicata alle merci commercializzate. Da rilevare che la parte ha definito la pretesa fiscale vantata dall'Ufficio con tale percentuale di ricarico e quindi la questione si è cristallizzata. Le doglianze di parte sul fatto che la percentuale di ricarico calcolato nella verifica dell'Ufficio (37,60%) esposta nella tabella che precede, comprende anche due specie di pesce Orata Grecia 400/600 gr e merluzzo 3 che non rientrano tra gli acquisti non contabilizzati rilevati dalla Gdf sono prive di pregio in quanto anche a voler eliminare dal calcolo della media del 37,60% le tipologie di pesci Orata Grecia 400/600 gr con ricarico del 22% e merluzzo 3 con ricarico del 54% la questione non cambia, infatti come è facile intuire la percentuale di ricarico quantificata in sede di verifica dai verificatori dell'Ufficio risulta invariata. In questa sede la parte chiede che la percentuale di ricarico per le merci commercializzate venga rideterminata. In particolare chiede l'applicazione del ricarico medio ponderato alle merci acquistate ma non contabilizzate, rideterminato sulla base di cessioni di merci ad un prezzo inferiore a quello indicato in sede di verifica condotta dai funzionari dell'Agenzia Delle Entrate. Nello specifico lamenta che la percentuale di ricarico delle triglie di scoglio non è del 58%, ma del 16% e allega talune fatture di vendita. Innanzitutto occorre rilevare che in sede di verifica la percentuale di ricarico delle triglie di scoglio 1 è stata determinata analiticamente ed in contraddittorio con la parte sulla base di tutte le fatture di acquisto e vendita esibite dalla parte, per cui le fatture esibite in questa sede non sono idonee a rideterminare la percentuale di ricarico anche alla luce del fatto che la parte ha accettato la determinazione della percentuale di ricarico sulle triglie di scoglio del 58%. Come sopra detto la percentuale di ricarico delle triglie di scoglio quantificata nella misura del 58% (percentuale che ha condotto alla quantificazione della percentuale media delle merci commercializzate del 37,60%) è stata rilevata sulla base delle fatture di acquisto e vendita esibite dalla parte in sede di verifica condotta dai funzionari dell'Agenzia Delle Entrate, determinata in contraddittorio con la parte e dalla stessa accettata in quanto il relativo accertamento è stato definito; da ciò discende che in questa sede la percentuale di ricarico sulle triglie di scoglio 1 non può essere ritrattata. In altre parole i verificatori dell'Agenzia delle Entrate hanno analiticamente quantificato la percentuale di ricarico media delle merci più rappresentative (orata grecia 300/400 gr, orata grecia 400/600 gr, spigola grecia 300/400 gr, salmone norvegia, Calamaro, Merluzzo 1, Merluzzo 3, polipo, triglia di scoglio 1, triglia di scoglio 2, Seppie) considerando congrua quella dichiarata dalla parte nello studio di settore del 37,60%. La parte ha definito il relativo avviso di accertamento e quindi adesso la percentuale di ricarico medio per le merci rappresentative (orata grecia 300/400 gr, orata grecia 400/600 gr, spigola grecia 300/400 gr, salmone norvegia, Calamaro, Merluzzo 1, Merluzzo 3, polipo, triglia di scoglio 1, triglia di scoglio 2, Seppie) non può essere oggetto di riesame e quindi viene confermata. Si rileva inoltre che la conferma del ricarico medio del 37,60% per la merce commercializzata appena elencata e quindi anche per la triglia di scoglio 1 è di certo favorevole alla parte, in quanto l'applicazione del ricarico analitico del 58% alle triglie di scoglio 1 determinato analiticamente dai verificatori dell'Agenzia delle Entrate ed accettato dalla parte, sarebbe stato peggiorativo in quanto le triglie di scoglio costituiscono l'ammontare più rilevante degli acquisti non contabilizzati. In altre parole l'applicazione analitica della percentuale di ricarico per singola tipologia di merce commercializzata, quantificate in sede di verifica dall'Agenzia Delle Entrate, sarebbe stata di certo peggiorativa in quanto per le triglie di scoglio 1 la percentuale di ricarico è stata determinata nella misura del 58% ed accettata dalla parte, mentre in questa sede la percentuale applicata è del 37,60%. Alla luce di quanto detto le doglianze di parte sulla mancata applicazione del ricarico medio ponderato agli acquisti non contabilizzati sono inconcludenti e fuori luogo perché per alcune tipologie di merci acquistate non contabilizzate (orata grecia 300/400 gr, orata grecia 400/600 gr, spigola grecia 300/400 gr, salmone norvegia, Calamaro, Merluzzo 1, Merluzzo 3, polipo, triglia di scoglio 1, triglia di scoglio 2, Seppie) la parte ha già accettato l'applicazione della percentuale di ricarico medio del 37,60%, percentuale che come sopra detto è quella dichiarata dalla parte nello studio di settore e riscontrata analiticamente dai verificatori dell'Agenzia Delle Entrate nel corso della verifica sulla base delle fatture di acquisto e vendita esibite dalla parte, inoltre come sopra

detto applicando analiticamente la percentuale di ricarico determinata analiticamente per ogni tipologia di merce, accettata dalla parte, la situazione sarebbe stata peggiorativa per il contribuente. Per quanto attiene invece le tipologie di merci, non considerate dai verificatori dell'Agenzia delle Entrate per il calcolo della percentuale di ricarico, ma oggetto di acquisto non registrato rilevato dai militari della Gdf, l'Ufficio in sede di mediazione ha chiesto alla parte di produrre le fatture di vendita. In particolare tra gli acquisti di merce non registrata risultanti dal pvc redatto dai militari della Guardia di Finanza vi sono tipologie di merci (dentice, gambero, merluzzo 2, pagello, pesce spada, pagri, triglie di fango, Moscardini, razze e scorfano) che sebbene commercializzate in maniera marginale, non sono state considerate dai verificatori dell'Agenzia delle Entrate nella determinazione della percentuale di ricarico del 37,60%. Ciò detto quindi in sede di mediazione l'Ufficio per le seguenti tipologie di merci (orata greca 300/400 gr, spigola greca 300/400 gr, salmone norvegia, Calamaro, Merluzzo 1, polipo, triglia di scoglio 1, triglia di scoglio 2, Seppie) ha applicato la percentuale di ricarico media del 37,60% definita ed accettata dalla parte come sopra detto, in luogo di quella analitica per singola tipologia di beni determinata in sede di verifica dai funzionari dell'Agenzia Delle Entrate, mentre per quanto riguarda le restanti tipologie di merci acquistate in nero (dentice, gambero, merluzzo 2, pagello, pesce spada, pagri, triglie di fango, Moscardini, razze e scorfano) ha analiticamente determinato la percentuale di ricarico sulla base delle fatture di vendita esibite dalla parte in mediazione. In altre parole per le merci considerate nel calcolo della percentuale di ricarico dai verificatori dell'Agenzia Delle Entrate nel processo verbale redatto da quest'ultimi, l'Ufficio ha proposto di applicare la percentuale di ricarico del 37,60% accettata dalla parte in quanto gli accertamenti emessi su tale pvc sono stati definiti dalla parte, mentre per quanto attiene le tipologie di pesci non considerate dai verificatori dell'Ufficio nel calcolo della percentuale di ricarico del 37,60%, ha proposto di quantificare la percentuale di ricarico analitica sulla base delle fatture esibite dalla parte in sede di mediazione. Ciò detto l'Ufficio in sede di mediazione ha quantificato i maggiori ricavi in € 58.234,08 in luogo di quelli accertati pari ad € 63.777,60, come esposto nella tabella che segue:

Ricavi rideterminati in mediazione			
Tipologie di pesci	Imponibile contabilizzato	Percentuale ricarico	Ricavi
Calamari	€ 6.672,08	1,376	€ 9.180,78
Merluzzo 1	€ 2.854,00	1,376	€ 3.927,10
orata greca 300/400 gr	€ 251,24	1,376	€ 345,71
Polipo	€ 5.429,24	1,376	€ 7.470,63
Salmone	€ 38,42	1,376	€ 52,87
Seppie	€ 612,00	1,376	€ 842,11
Triglie di scoglio 2	€ 198,00	1,376	€ 272,45
Triglie di scoglio 1	€ 16.787,50	1,376	€23.099,60
Spigola	€ 155,00	1,376	€ 213,28
Dentice	€ 1.455,00	1,1724	€ 1.705,84
Gambero	€ 1.120,00	1,25	€ 1.400,00
Merluzzo 2	€ 1.100,00	1,5	€ 1.650,00
Pagello	€ 1.913,63	1,2914	€ 2.471,26
Pesce spada	€ 1.476,68	1,216	€ 1.795,64
Pagri	€ 900,00	1,25	€ 1.125,00
Triglia di fango	€ 1.887,00	1,237	€ 2.334,22
Moscardini, razze, scorfa	€ 289,65	1,2	€ 347,58
Totale	€ 43.139,44		€58.234,08

• **Nullità parziale dell'avviso di accertamento per violazione della direttiva n. 2006/112/CE comma 1 Dpr 633/72 ossia del principio fondamentale di neutralità dell'iva che esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi.**

In tema di esigibilità, il riferimento deve essere fatto all'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 che, pur non richiamando espressamente la nozione di "fatto generatore" dell'imposta prevista dalla normativa comunitaria, definisce il momento di effettuazione delle operazioni individuando specifici criteri per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi. Lo stesso articolo stabilisce, in particolare, nel quinto comma, che l'imposta diviene esigibile nel momento di effettuazione dell'operazione.

Pertanto, il momento in cui sorge l'esigibilità, di regola, coincide con il momento di effettuazione delle operazioni, eccezion fatta per i casi specificamente previsti dall'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 o da altre disposizioni di legge. Per quanto riguarda il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare tale diritto, in base alla precedente formulazione del medesimo articolo 19, comma 1, secondo periodo (vigente fino al 31 dicembre 2016, ex articolo 2, comma 2-bis, del D.L. n. 50), "Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".

Ad esempio, il soggetto passivo che ha acquistato beni nel 2015 (per cui ha ricevuto la fattura nel medesimo anno), può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta al più tardi nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2017 (i.e. dichiarazione relativa al secondo anno successivo rispetto a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione).

La Cassazione con l'ordinanza n. 29772 del 15 novembre 2019 ha previsto che anche in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale è previsto il riconoscimento della detrazione Iva purchè tale diritto sia esercitato entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto.

La Cassazione con ordinanza 19938 del 27 luglio 2018 con cui ha accolto il ricorso di una società che non aveva ottemperato ad alcun adempimento contabile, limitandosi ad emettere le fatture attive e a conservare quelle di acquisto senza alcuna annotazione.

La Cassazione nell'ordinanza in commento ricorda che il diritto di detrazione non può essere negato laddove, pur non avendo il contribuente presentato la dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, sia dimostrato in concreto che si tratti di acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a IVA e finalizzati a operazioni imponibili; in altri termini la sostanza prevale sulla forma (cfr. Cass. 1627/2017 che riprende SS.UU. n. 17757/2016).

A tal fine è necessario che sia rispettata la cornice biennale prevista dal predetto articolo 19 (cfr. in senso conforme Cass. 14767/2015 e da ultimo 5401/2017).

In altri termini quindi la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione o in casi di violazioni formali, l'eccedenza d'imposta, che risulti da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno o da fatture ancorché non annotate in contabilità, e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, va riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente abbia rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione (cfr. da ultimo 4392/2018).

In altre parole l'orientamento consolidato di Cassazione sopra citato, peraltro riportato nel ricorso dalla parte prevede che il diritto alla detrazione non viene precluso in assenza di registrazione tuttavia tale diritto deve essere esercitato entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto.

Nel caso che ci interessa quindi la detrazione viene legittimamente preclusa in quanto la parte non ha esercitato il diritto alla detrazione entro i termini previsti.

• **Nullità parziale degli opposti avvisi di accertamento con riguardo all'infondatezza della ritenuta indeducibilità dei costi per l'acquisto di carburanti, lubrificanti e della manutenzione di mezzi propri**

Nei conto carburanti e lubrificanti sono state contabilizzate n. 48 fatture per complessivi € 67.368,25, tuttavia l'importo di € € 9.514,54, su cui afferisce un'Iva di € 2.093,58 è relativo ad un automezzo targato DW506MA che sebbene iscritto a libro cespiti risulta alienato nell'anno 2013.

La parte lamenta che per mero errore è stato indicato il numero di targa dell'autoveicolo venduto nell'anno 2013 e che a suo dire la ripresa fiscale implica che nell'anno 2014 nessun costo per carburanti sia stato riconosciuto.

Quanto asserito è palesemente infondato in quanto la ripresa a tassazione per costi per carburanti è

limitata all'importo di € 9.514,54 su un totale spese per carburanti pari ad € 67.368,25. Nel merito della errata indicazione della targa dell'autoveicolo sui documenti di spesa sono prive di pregio giuridico in quanto viene meno la certezza ed oggettività del costo. In altre parole aver indicato nelle fatture del 2014 la targa di un autoveicolo ceduto nell'anno 2013, rileva la palese non inerente del costo e di conseguenza l'assoluta mancanza di certezza.

In merito alle spese di manutenzione la parte ha contabilizzato costi per complessivi € 2.779,40 tuttavia costi pari ad € 556,46 sono relativi all'acquisto di pezzi di ricambio documentate da fatture nelle quali non è indicato l'automezzo a cui si riferiscono e quindi tale circostanza rende il costo non certo. Anche in tale caso le doglianze di parte sul recupero di tutti i costi per pezzi di ricambio sono infondate perché l'indeducibilità è

limitata al solo importo di € 556,46 che per le motivazioni anzidette è privo del requisito della certezza.

• **Nullità del provvedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative per difetto e/o inesistenza di motivazione in violazione dell'art. 17 -D.Lgs. 472/97 per assoluta mancanza dell'elemento psicologico del ricorrente**

In merito alle sanzioni si osserva che le argomentazioni sinora esposte siano esaustive al fine di dimostrare l'infondatezza del ricorso e confutare anche quanto asserito da controparte in merito alla inapplicabilità delle sanzioni dal momento che la piena legittimità delle sanzioni irrogate dall'Ufficio deve ritenersi discendere quale corollario di quanto ampiamente illustrato.

Il contribuente eccepisce la nullità del provvedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative, contestuale all'avviso di accertamento, ritenendo, in buona sostanza, nulla la relativa motivazione di semplice rinvio alla motivazione dell'avviso di accertamento.

L'eccezione si appalesa priva di pregio logico e di fondamento giuridico.

E' censurabile sul piano della logica, poiché la tipologia sanzionatoria applicata non abbisogna di motivazione diversa da quella dell'avviso di accertamento, da cui dipende ed a cui è strettamente connessa giuridicamente e quantitativamente.

E' censurabile sotto l'aspetto del diritto, poiché la richiesta di motivazione, ovvero di apposita motivazione, è riferibile alle altre sanzioni, che, pur essendo irrogate contestualmente all'avviso di accertamento, non derivano dall'operazione di ripresa ad imposizione e quindi abbisognano di una specificazione ad hoc.

La chiara specificazione tipologica di ciascuna sanzione con il relativo corredo normativo e l'indicazione della misura minima e massima, l'esposizione materiale e normativa dell'iter finalizzato alla prospettazione del cumulo giuridico, di cui al D.lgs. n. 472/97, e la comparazione con il cumulo materiale formano un quadro motivazionale chiaro ed esaustivo.

MEMORIA DI REPLICA DI PARTE RICORRENTE PER L'UDIENZA DEL 12/05/2021.

I. SULLA NULLITÀ E/O INESISTENZA DEGLI OPPOSTI AVVISI DI ACCERTAMENTO PER DIFETTO DI LEGITTIMAZIONE ATTIVA, QUALE CONSEGUENZA DEL DIFETTO DI SOTTOSCRIZIONE IN VIOLAZIONE DELL'ART. 42-DPR 600/1973. Insiste nel motivo di ricorso

II. SULLA NULLITÀ/ILLEGITTIMITÀ DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO "INTEGRATIVI" QUI OPPOSTI PERCHÉ EMESSI IN VIOLAZIONE E SPREGIO DEGLI ART. 43, TERZO COMMA DPR 60/73 E ART. 57, COMMA 3 DP N. 633/72, DEI PRINCIPI GENERALI COSTITUZIONALI E DI QUELLI "SUPERPRIMARI" DELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE, PER INSUSSISTENZA DELLE CONDIZIONI DI NOVITÀ.

A. In primis. L'Agenzia delle Entrate torna sui propri passi rideterminando, *rectius*, integrando le rettifiche già compiute, emettendo gli opposti avvisi di accertamento, in virtù di una presunta conoscenza di nuovi elementi di accertamento, nonostante i predetti atti siano stati definiti in adesione con relativo atto unificato n. TY5A2DQ00067/2018, versando la prima rata del piano di rateazione il 24/04/2018 e l'ultima rata nel mese di aprile 2020.

B. In secundis. Tali elementi, che sono costituiti essenzialmente dalle fatture di acquisto dei prodotti ittici destinati alla rivendita ed altri elementi negativi di reddito, sono già stati oggetto di puntuale ricognizione, valutazione, esame, ovvero sig. sottoposti al vaglio critico, nel corso dell'attività istruttoria svolta ab origine durante il primo controllo fiscale, sicché definirli elementi nuovi di accertamento, è un'ipotesi alquanto surreale ed inverosimile.

C. In terzies. Lg sopravvenuta conoscenza tali elementi nuovi, si pone in evidente conflitto con l'innegabile circostanza, che i summenzionati documenti erano già disponibili, conosciuti, vale a dire, erano interamente noti dall'Ufficio, al momento dell'emissione degli originari avvisi di

accertamento.

La prospettazione delle circostanze fattuali sopra enunciate porta incontrovertibilmente a ritenere senza alcun equivoco di sorta, che i richiamati documenti, definiti in modo improvvido "nuovi elementi di accertamento", non rivestono chiaramente caratteri di novità tali da legittimare l'emissione di ulteriori atti impositivi. A fortiori, se si considera che attualmente gli Uffici finanziari dispongono di una vasta rete di informazioni disponibili in modo "sinottico", grazie sia alle tecnologie informative in uso, sia alle disposizioni normative, che nel corso degli anni hanno reso obbligatoria la trasmissione al Fisco di una grande mole di dati.

E. In ultimo. Ne consegue, una procedura contraria allo Statuto del contribuente, in violazione dei più elementari principi della certezza e tutela dell'affidamento e buona fede, nei rapporti tra fisco e contribuente. Tutto ciò tenuto conto, si ribadisce, che la pretesa impositiva contestata con i primi atti impositivi, è stata definita in adesione per quanto appreso evidenziato.

III. INSUSSISTENZA DELLE CONDIZIONI LEGITTIMANTI L'ACCERTAMENTO INTEGRATIVO NELL'AMBITO DEI TERMINI PREVISTI DALL'ART.43 D.P.R. N.600/73 E DALL'ART.57 D.P.R. N.633/72, GIACCHE' IL RINVENIMENTO (??) DELLE FATTURE NON CONTABILIZZATE A SEGUITO DEI QUESTIONARI SOMMINISTRATI AI FORNITORI DELLA RICORRENTE, NON INTEGRA IL REQUISITO DELLA NOVITÀ. TRATTANDOSI DI DIVERSA O PIÙ APPROFONDATA VALUTAZIONE DEL MATERIALE PROBATORIO GIÀ ACQUISITO DALL'UFFICIO AB ORIGINE (NEL PRIMO ACCERTAMENTO).

In termini oggettivi «l'asserita» conoscenza sopravvenuta di altri elementi di fatto, nuovi rispetto a quelli posti a fondamento del primo avviso, è destituita di fondamento, atteso che nell'indagine successiva la Guardia di Finanza ha «rivalutato» le fatture di acquisto già «controllate» dall'Agenzia delle Entrate durante la prima verifica.

A sostegno della tesi suddetta sovviene il fatto che le fatture non contabilizzate erano «già» in nella materiale «disponibilità» dell'Amministrazione durante il primo accertamento e, cioè, soggette al suo sindacato, che se avesse usato la normale diligenza, avrebbe potuto senz'altro averne contezza, attraverso la somministrazione dei questionari ai fornitori.

in primo luogo, è lapalissiano che nell'accertamento integrativo oggetto di vexata quaestio, è stata compiuta una diversa o più approfondita valutazione e/o analisi del materiale probatorio già acquisito nel corso del primo accertamento. I fatti, acclarato che le fatture non contabilizzate fossero a disposizione dell'ufficio nel corso della prima verifica senza, però, essere state contestate

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato.

Per il principio della ragione più liquida, la domanda può essere respinta sulla base della soluzione di una questione assorbente, pur se logicamente subordinata, senza che sia necessario esaminare previamente tutte le altre secondo l'ordine previsto dall'art. 276 c.p.c.

Infatti, in ragione del principio cosiddetto della ragione più liquida, la domanda può essere respinta sulla base della soluzione di una questione assorbente e di più agevole e rapido scrutinio, pur se logicamente subordinata alle altre.

Ciò, è suggerito dal principio di economia processuale e da esigenze di celerità e speditezza anche costituzionalmente protette, ed è altresì conseguenza di una rinnovata visione dell'attività giurisdizionale, intesa non più come espressione della sovranità statale, ma come servizio reso alla collettività con effettività e tempestività, per la realizzazione del diritto della parte ad avere una valida decisione nel merito in tempi ragionevoli.

Viene esaminato il motivo di ricorso relativi alla insussistenza delle condizioni legittimanti l'accertamento integrativo nell'ambito dei termini previsti dall'art.43 d.p.r. n.600/73 e dall'art.57 d.p.r. n.633/72, giacché' il rinvenimento delle fatture non contabilizzate a seguito dei questionari somministrati ai fornitori della ricorrente, non integra il requisito della novità, trattandosi di diversa o più approfondita valutazione del materiale probatorio già acquisito dall'ufficio ab origine (nel primo accertamento) (**SECONDO MOTIVO DI RICORSO**).

Premesso che gli accertamenti principali, relativi al medesimo anno d'imposta erano stati definiti con atto di adesione e pagamento delle rate (la pretesa impositiva contestata con i primi

atti impositivi, è stata definita in adesione con relativo atto unificato n. ~~24/04/2018~~ ~~24/04/2018~~ con pagamento della prima rata del piano di rateazione avvenuto il 24/04/2018 e quello dell'ultima rata nel mese di aprile 2020), il Collegio osserva che l'accertamento integrativo ha alla base elementi (fatture di acquisto) acquisiti sin dall'origine. Non si tratta cioè di nuova conoscenza di elementi preesistenti di fatto atteso che nell'indagine successiva la Guardia di Finanza ha «rivalutato» le fatture di acquisto già «controllate» dall'Agenzia delle Entrate durante la prima verifica.

In altre parole, le fatture non contabilizzate erano «già» in nella materiale «disponibilità» dell'Amministrazione durante il primo accertamento e, cioè, soggette al suo sindacato, ed avrebbe potuto senz'altro averne contezza, attraverso la somministrazione dei questionari ai fornitori.

Il materiale probatorio era già acquisito nel corso del primo accertamento e ciò emerge dalla lettura delle dichiarazioni del contribuente nel Processo Verbale di Contraddittorio dell'Agenzia delle Entrate del 02/12/2016, ove risulta che tutte le fatture di acquisto e vendita relative agli anni 2013, 2014, 2015, 2016, sono state «esibite» all'Ufficio che attraverso la loro «visione» sono state, quindi, oggetto di «valutazione». Cfr. pag. n. 15 del ricorso. (Processo Verbale di Contraddittorio del 14/12/2016 dell'Agenzia delle Entrate. Cfr. pagine nn. 45 e 46 del Pvc della Guardia di Finanza).

<Secondo la parte ricorrente, la «rivalutazione» delle fatture di acquisto, poteva pacificamente essere eseguita durante il primo accertamento. Fa riferimento a Corte di Cass. civ. sez. v, sent. 18/10/2018, n. 26191, ove è sostenuto che l'ufficio non può procedere ad una «rivalutazione», con un secondo atto impositivo, di quelli già esaminati.

Secondo, invero, la Corte Cass. Sentenza n. 23685/2018 "... Può allora affermarsi che l'accertamento parziale, fondato su segnalazioni per le quali è irrilevante che siano semplici o complesse, e la cui finalità è quella di perseguire la sollecita emersione di materia imponibile, può essere integrato da un successivo accertamento, senza che si renda necessario specificarne gli elementi sopraggiunti, come invece prescritto nella ipotesi di integrazione dell'accertamento (generale) previsto dall'art. 43 cit. Coerenza tuttavia vuole che l'accertamento non sia a singhiozzo, e cioè che, dopo un primo accertamento parziale, ne segua un altro basato su altri elementi acquisiti sin dall'origine ma non contestati, perché ciò pregiudica una linea difensiva unitaria e complessiva da parte del contribuente".

Secondo la Corte di Cassazione, sentenza n. 26279/2016 le disposizioni censurate sono sempre state interpretate Corte, nel senso che la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di integrare o modificare un precedente accertamento è subordinata alla sussistenza di «elementi di novità», i quali devono essere <non soltanto non conosciute, ma anche <non conoscibile dall'amministrazione al momento del precedente accertamento, essendole inibito di valutare diversamente.

Per il Collegio, la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, in epoca successiva al precedente accertamento conclusosi con l'adesione della contribuente, deve essere specificamente indicata, anche con documentazione a conferma di quanto unicamente asserito, allo scopo di consentire un controllo sulla effettiva "posteriorità" dei fatti che hanno permesso all'Amministrazione finanziaria di acquisire i "nuovi elementi", idonei a giustificare la diversa pretesa fiscale. Pur stante, sul piano generale ed astratto, la possibilità di emettere nuovo avviso di accertamento, tuttavia, in mancanza di indicazione ovvero di effettiva dimostrazione dell'esistenza di tali «nuovi elementi», deve oggettivamente escludersi tale possibilità. È da escludersi, quindi, la rivalutazione dei medesimi elementi, già oggetto di valutazione da parte di altro organo e/o ufficio, non potendo gli accertamenti integrativi essere fondati sugli stessi elementi di fatto del precedente accertamento e il requisito di novità degli stessi non ricorre quando si tratti di «diversa e più approfondita valutazione del materiale probatorio già acquisito dall'ufficio».

Si compensano le spese attesa la complessità delle questioni esaminate

P.Q.M.

Accoglie il ricorso e compensa le spese

Agrigento, 21 maggio 2021

IL RELATORE

IL PRESIDENTE