



PDF Eraser Free

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. 1240/2020
depositato il 21/08/2020

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY501DQ00246 IRPEF-ADD.REG. 2015
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY501DQ00246 IRPEF-ADD.COM. 2015
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY501DQ00246 IRPEF-ALIQUOTE 2015
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY501DQ00248 IRPEF-ADD.REG. 2015
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY501DQ00248 IRPEF-ADD.COM. 2015
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY501DQ00248 IRPEF-ALTRO 2015
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY502DQ00244 IVA-ALIQUOTE 2015
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY502DQ00244 IRAP 2015

contro:

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

proposto dai ricorrenti:

AG

rappresentato da:

difeso da:
COCCHIARA PIETRO
VIA PIRANDELLO 12 92020 GROTTA AG

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1240/2020

UDIENZA DEL

12/05/2021 ore 11:00

N°

1328/21

PRONUNCIATA IL:

12 MAG. 2021

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

21 LUG. 2021

Il Segretario

IL SEGRETARIO
Raffaele GAZIANO



PDF Eraser Free

(segue)

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1240/2020

UDIENZA DEL

12/05/2021 ore 11:00

rappresentato da:

difeso da:

COCCHIARA PIETRO
VIA PIRANDELLO 12 92020 GROTTA AG

rappresentato da:

difeso da:

COCCHIARA PIETRO
VIA PIRANDELLO 12 92020 GROTTA AG

PDF Eraser Free

La _____, con sede legale a _____ (AG), in Via _____
32, Codice fiscale e partita iva _____ in atti rappresentata dalla Signora _____
_____ con domicilio fiscale _____, codice fiscale _____
_____, propone ricorso congiuntamente a :
_____, nata ad _____ il _____, con domicilio fiscale a _____, in Via _____
_____ codice fiscale _____ socio accomandatario e legale rappresentante con una
quota del 50% di partecipazione agli utili della _____ S.a.s.
_____, nata a _____ (AG), il _____ con domicilio fiscale a _____
_____ (AG), in Via _____ n. _____ codice fiscale _____, socio
accomandante con una quota del 50% di partecipazione agli utili della _____

Nella veste di litisconsorzi necessari (art. 14 del D.lqs. 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. TY502DQ00244/2019, anno d'imposta 2015.
2. avviso di accertamento n. TY501DQ00246 /2019, anno d'imposta 2015.
3. avviso di accertamento n. TY501DQ00248/2019, anno d'imposta 2015.

Tali avvisi venivano emessi al fine di integrare i seguenti avvisi di accertamento:

1. TY502DQ01385 (società)
2. TY502DQ1410(_____)
3. TY502DQ1411(_____)

I ricorrenti si dolgono del fatto che, nonostante avessero aderito con riferimento agli avvisi di cui sopra, ottenendo il pagamento di tutte le rate, ha avuto luogo una reiterazione, in aggiunta a quella svolta dall'Agenzia delle Entrate, di accertamenti attraverso 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.

Da quanto precede, sulla base di detta presunta acquisizione di nuovi elementi 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 ASSERITAMENTE NON DICHIARATI Per complessivi € 33.008,00.

COMPONENTI NEGATIVI DI REDDITO NON DEDUCIBILI PER € 5.724,28

A parere dei verificatori, l'odierna istante avrebbe dedotto costi ed oneri per l'importo di € 5,724,28 ed ai fini Iva avrebbe indebitamente detratto un'imposta pari ad € 1.259,0000

COSTI NON CONTABILIZZATI PER € 26.509.84

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 «precepto», 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 Lillà Maria Galluzzo, atto dispositivo n. 32/2019 del 03/06/2019», è sufficiente, di per sé, a rendere nullo l'atto di precepto 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 - precepto), 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 precepto, 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.

Sul punto la Cassazione Civile, 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 riferito alla società 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.

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 nuovi elementi (fatture ed 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.

TY5A2DQ00070/2018, 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, perche' 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, e addove 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 PER ERRONEO E/O ILLEGITTIMO COMPUTO DEGLI ACQUISTI SENZA ANNOTAZIONE/REGISTRAZIONE CONTABILE. ESSA È RIFERITA A SPESE PER ACQUISTO DI CARBURANTI E MANUTENZIONI IN RELAZIONE A MEZZI VENDUTI NEGLI ANNI PRECEDENTI. Rileva l'errore formale in quanto vi erano cinque mezzi riconducibili alla società che venivano utilizzati rispettando il principio della inerenza dei costi.

IV. 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. 472/97, 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 DI PARTE RICORRENTE

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

PDF ETRASCITTE
all'infondatezza della 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

Gli avviso di accertamento sono integrativi dei precedenti accertamenti per i quali ha avuto luogo l'accertamento con adesione hanno come fonte di innesco PVC della GDF del 6.12.2018.

MOTIVI DI RICORSO

- 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 Antonina Lilla Maria 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.** 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 applicato Alla merce acquistata ma non contabilizzata di e 1.3.43,00 la percentuale di ricarico del 24,2,% (Fornitore Gancitano Vito)
- **Mancato riconoscimento della detraibilità dell'IVA per mancata registrazione delle fatture.**
- **Nullità parziale dell'avviso di accertamento per violazione della direttiva n. 2006/112/CE positivizzata nell'art. 19 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 della 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.** Conferma la legittimità delle riprese fiscali effettuate
- **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 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. La 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.

D. In quarto luogo. Lg 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.

PDF Factory Free
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 infatti, 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, 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 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. 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), 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

PDF Eraser Free

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 attese la complessità delle questioni esaminate

P.Q.M.

Accoglie il ricorso e compensa le spese

Agrigento, 12 maggio 2021

IL RELATORE

IL PRESIDENTE