Documento firmato digitalmente
Il Relatore
ANDREA PAGANO

Il Presidente
DOMENICO AREZZO

Sentenza n. 10433/2021
Depositato il 23/11/2021
Il Segretario
MARIA LETIZIA MESSINA

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Regionale per la SICILIA Sezione 06, riunita in udienza il 09/11/2021 alle ore 10:00 con la seguente composizione collegiale:

AREZZO DOMENICO, Presidente
PAGANO ANDREA, Relatore
STRACUZZI CLAUDIO, Giudice

in data 09/11/2021 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1357/2019 depositato il 26/02/2019

proposto da

[redacted]

Difeso da
[redacted]
Salvatore Traina - [redacted]

ed elettivamente domiciliato [redacted]

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Catania - Via Monsignor Orlando 95100 Catania CT

elettivamente domiciliato presso dp.catania@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:
- pronuncia sentenza n. [redacted]/2018 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale CATANIA sez. 7 e pubblicata il 30/11/2018

Atti impositivi:
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [redacted]/2017 IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2012
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [redacted]/2017 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2012

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [redacted]/2017 IRPEF-ALTRO 2012
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [redacted]/2017 IVA-ALTRO 2012
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [redacted]/2017 IRAP 2012

MOTIVI IN FATTO ED IN DIRITTO

1. Con la sentenza N. [redacted]/18, la Commissione Tributaria Provinciale di Catania ha integralmente rigettato, condannando altresì il soccombente alle spese, il ricorso proposto da [redacted] avverso avviso di accertamento induttivo n. [redacted]/2017, emesso dall'Agenzia delle Entrate per l'anno 2012, per IVA e II.DD..

Tale accertamento scaturiva da una verifica fiscale di cui al p.v.c. del 16.12.13 della Guardia di Finanza di Catania, relativa ai periodi di imposta dal 2010 al 2013, nei confronti della ditta individuale [redacted], esercente l'attività di "commercio al dettaglio di carburanti per autotrazione". Da tale verifica era emersa l'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali ai fini II.DD., Iva ed Irap; la mancata istituzione e tenuta dei registri Iva; la mancata effettuazione delle liquidazioni periodiche dell'Iva. All'esito, l'Agenzia delle Entrate (rimasto senza esito l'invito al contraddittorio inoltrato alla parte) aveva emesso il predetto atto impositivo, con il quale accertava un reddito imponibile ai fini Irpef ed Addizionali di € 49.567,00; un valore della produzione netta ai fini IRAP di pari importo; un volume d'affari ai fini IVA di € 310.442,00.

Il ricorrente aveva proposto ricorso alla C.T.P., lamentando l'infondatezza nel merito dell'avviso di accertamento, non essendosi tenuto conto, ai fini delle II.DD., dei costi risultanti dalle fatture passive esibite e, ai fini IVA, dell'imposta assolta su tali fatture, che andava detratta.

Ebbene, la C.T.P. ha rigettato il ricorso, osservando che "*la verifica ispettiva nei confronti della ricorrente si è svolta legittimamente ed ampiamente motivato sul punto è da ritenersi l'avviso di accertamento. La doglianza in merito alla circostanza del non aver tenuto conto della documentazione prodotta appare non solo speciosa, ma altresì inconsistente ove si consideri la mancata tenuta dei*

registri contabili delle fatture e delle fatture accertata in sede di verifica da parte della GdF e plasticamente evidenzia la fondatezza dell'accertamento contestato".

2. Ha interposto appello il contribuente, lamentando il difetto di motivazione della sentenza e l'illegittimità dell'atto opposto, per avere l'ufficio utilizzato soltanto una parte della documentazione contabile esibita, ossia le prime note degli incassi giornalieri, riportate nel registro dei corrispettivi, senza invece considerare quali costi gli importi risultanti dalle fatture di acquisto del carburante. Ha inoltre invocato il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, essendo contraria al diritto comunitario un'interpretazione della normava nazionale tesa a disconoscere tale diritto, a fronte della violazione di obblighi di natura meramente formale. Ha invocato l'annullamento o, in subordine, la riduzione al minimo delle sanzioni, evidenziando altresì la scadenza del termine ex art. 20 D.lgs. 471/97.

L'ufficio si è costituito in appello, chiedendo dichiararsi inammissibile il gravame per difetto di motivi specifici ovvero rigettarsi lo stesso. Innanzi tutto, ha osservato, con riferimento al contenzioso riguardante gli altri anni di imposta, che per l'anno 2011 il contribuente non aveva presentato alcun ricorso, che per l'anno 2013 non era stata ancora emessa sentenza, che per l'anno 2010 la Commissione Tributaria Provinciale aveva riconosciuto la piena legittimità del metodo induttivo utilizzato riguardo le imposte dirette, tuttavia riconoscendo la detraibilità dell'IVA sugli acquisti, nonostante fossero state omesse le liquidazioni periodiche previste dall'art. 55 del DPR 633/72, con sentenza appellata dall'ufficio, in giudizio non ancora deciso dalla C.T.R. Nel merito, ha richiamato l'orientamento costante della giurisprudenza che legittima l'accertamento induttivo in fattispecie quali quella in esame (Cfr. Cass. Sent. n. 7416 del 30/05/2001; n. 22118 del 22/10/2007; N. 1326/2007; N. 17619/2008; 7184/2009; 21697/2009;14068/2014; 23551/2014) quando la contabilità risulta inattendibile per effetto di gravi e ripetute irregolarità riscontrate nella stessa. Nella specie, il contribuente, soggetto al regime di contabilità

semplificato, era tenuto, oltre che a presentare le dichiarazioni annuali ed effettuare il pagamento delle relative imposte, a conservare il registro dei corrispettivi, il registro delle fatture passive, il registro delle fatture attive. Dunque, la ricostruzione del reddito di impresa e del volume d'affari era stata effettuata sulla scorta delle prime note degli incassi giornalieri (fogli mobili) che avrebbero dovuto corredare i registri dei corrispettivi. Poiché non erano stati istituiti i registri Iva, e le fatture erano state esibite in modo frammentario, non era stato possibile accertare e verificare l'osservanza dei requisiti della competenza economica, della inerenza e della determinabilità. I verificatori avevano, comunque, riscontrato le annotazioni risultanti sul registro di carico e scarico degli oli minerali, dove nella sezione "carico" erano registrati i documenti di accompagnamento dei prodotti petroliferi che avrebbero potuto permettere di risalire ai corrispettivi delle fatture di acquisto. I verificatori avevano ancora constatato che tali registri presentavano numerose cancellature e abrasioni; oltre a ciò, le rimanenze iniziali e finali dei prodotti petroliferi, compresa la lettura delle colonnine di erogazione, non erano annotate in modo corretto. Si era perciò proceduto a determinare il reddito di impresa applicando la percentuale di ricarico del 19%, determinata tenuto conto dello studio di settore "TTM80U" (commercio al dettaglio di carburante per autotrazione), il quale prevede una percentuale di ricarico minima del 19%. La detraibilità dell'IVA era stata disconosciuta ai sensi dell'art.55 del DPR 633/72 il quale, impone che possano essere computata in detrazione "soltanto i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili ai sensi dell'art. 19 risultanti dalle liquidazioni prescritte dagli articoli 27 e 33". Riguardo, poi, all'eccezione di violazione del termine di cui all'art. 20 del D.Lgs 472/97, ha osservato che tale termine non era spirato alla data del 31/12/2015, come ritenuto dal contribuente, scadendo tale termine entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione. Ha concluso, dunque, per l'integrale conferma della sentenza impugnata e per il rigetto dell'istanza cautelare formulata dal contribuente.

Alla camera di consiglio del 23.7.19, è stata rigettata l'istanza di sospensiva della sentenza impugnata contenuta nell'atto di appello, per difetto dei presupposti di legge.

Con successiva memoria, depositata in vista della deliberazione odierna, l'appellante ha insistito sulle proprie difese, richiamando altresì diversi recenti pronunciamenti di legittimità, sulla questione della detraibilità dell'IVA, in caso di contestazione di violazioni puramente formali.

In data odierna, si è proceduto alla decisione sulla base degli atti, ex art. 27 co. II D.L. n. 137 del 28.10.20, non essendo pervenuta, in epoca successiva alla pubblicazione del predetto decreto legge, istanza tesa ad insistere per la discussione.

3. L'appello è solo parzialmente fondato.

È indubbio che la sentenza impugnata non brilli per dovizia e per solidità degli argomenti motivazionali posti a fondamento della decisione. Tuttavia, non essendo il difetto di motivazione della sentenza di prime cure annoverato tra i vizi implicanti una rimessione della causa al primo decidente, ex art. 59 D.lgs. 546/92, è giocoforza affrontare *ex nihilo* il merito delle opposte deduzioni delle parti.

Orbene, per quanto attiene alle imposte dirette, non può che riaffermarsi la legittimità dell'accertamento induttivo operato. La Guardia di Finanza ha rilevato nell'impianto contabile del contribuente irregolarità, carenze ed omissioni (sopra richiamate), sì gravi da legittimare senz'altro l'attivazione di un accertamento induttivo puro, basato su presunzioni c.d. supersemplici, palesando l'omessa presentazione delle dichiarazioni e l'omessa tenuta dei registri obbligatori una inaffidabilità dell'impianto contabile talmente manifesta, da legittimare l'ufficio a prescindere del tutto da detta contabilità. Peraltro, anche a fronte di una contabilità informalmente regolare, sarebbe stata sufficiente l'omessa presentazione della dichiarazione a legittimare l'impiego da parte dell'ufficio all'accertamento induttivo. A ciò aggiungasi, *per incidens*, che il contribuente, restando inerte a fronte dell'invito al contraddittorio preventivo notificato dall'ufficio, ha finito per legittimare ulteriormente l'attivazione di un recupero induttivo.

Né l'ufficio, nel ricalcolare i valori imponibili ai fini delle II.DD., è contravvenuto al canone ermeneutico a mente del quale "*In caso di accertamento induttivo puro l'Amministrazione finanziaria può ricorrere a presunzioni "supersemplici", ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, ma deve comunque determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, poiché, altrimenti, sarebbe oggetto di imposizione il profitto lordo in luogo di quello netto, in violazione dell'art. 53 Cost., non potendo trovare applicazione l'art. 109 TUIR che ammette in deduzione solo i costi risultanti dal conto economico.*".

Il computo operato dall'Agenzia delle Entrate implica, difatti, il riconoscimento di costi, sia pure di costi determinati induttivamente e non sulla base delle fatture esibite dalla parte, essendo l'ufficio senz'altro abilitato a prescinderne, essendo ciò consustanziale alla metodologia accertativa legittimamente adoperata dall'ufficio. Ragionare diversamente equivarrebbe ad attribuire al contribuente un diritto al riconoscimento analitico di costi, pur a fronte di una contabilità globalmente inattendibile, tale dunque da precludere una ricostruzione analitica e puntuale dei ricavi: non vi è chi non veda la connotazione paradossale di una siffatta eventualità.

Il metodo accertativo adoperato dall'Agenzia delle Entrate presenta, peraltro, una intrinseca logicità ed affidabilità, avendo l'ufficio tenuto conto dei ricavi indicati sulle note che avrebbero dovuto essere allegate al registro dei corrispettivi, presumendo una percentuale di ricarico corrispondente al redditività minima del 19% risultante dallo studio di settore di riferimento.

Senz'altro dovute sono poi le relative sanzioni. La doglianza di violazione del termine ex art. 20 D.lgs. 471/97, oltre ad essere inammissibile perché del tutto estranea a quanto dedotto nel ricorso introduttivo, è anche palesemente infondata, non essendo affatto decorso il relativo termine quinquennale.

Per questa parte la legittimità dell'avviso non può che essere riaffermata.

Le ragioni dell'appellante possono tuttavia essere recepite, laddove mirano ad invocare il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sulle fatture passive

esibite. Sebbene il tenore letterale dell'art. 55 DPR 633/72 potrebbe legittimare una più severa conclusione, integralmente favorevole all'ufficio, non pare possa ignorarsi l'evoluzione interpretativa sollecitata dall'impostazione sostanzialista della giurisprudenza comunitaria e recepita dalle più recenti pronunce della Corte nomofilattica, incline a riconoscere tale detraibilità, laddove siano addebitabili al soggetto passivo violazioni di natura puramente formale e dichiarativa, che non valgano a revocare in dubbio l'effettivo assolvimento dell'imposta a monte (cfr. Cass. civ n. 28440 del 15.10.2021, n. 16910 del 11.08.2020, n. 170043 del 13.08.2020, n. 20617 del 29.09.2020). Né l'ufficio può fondatamente difendersi, assumendo che, nella specie, le violazioni formali farebbero insorgere un dubbio circa l'effettivo assolvimento dell'imposta: difatti, l'avviso di accertamento si limita effettivamente a contestare in tema di iva esclusivamente violazioni di carattere formale (infedele presentazione della dichiarazione annuale, infedele registrazione dei corrispettivi, omessa istituzione e tenuta delle scritture contabili, omessa presentazione della comunicazione dei dati iva); peraltro tutte le fatture emesse da A.P.I. (Anonima Petroli Italiana) s.p.a. risultano corredate dai corrispondenti DAS (documento di accompagnamento semplificato) regolarmente vistati dal competente Ufficio delle Dogane, Sì che non pare possa fondatamente dubitarsi dell'effettivo assolvimento dell'IVA esposta in tale in fattura.

Entro tali limiti può essere accolto l'appello.

Il ripartirsi della soccombenza tra le parti giustifica l'integrale compensazione delle spese di lite dei due gradi.

P.Q.M.

La Commissione accoglie parzialmente l'appello e, per l'effetto, in parziale riforma della sentenza appellata, riconosce al contribuente il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sulle fatture passive versate in atti, rigettando nel resto il ricorso proposto di primo grado.

Dichiara integralmente compensate le spese dei due gradi di giudizio.

Così deciso in Catania, il 9 novembre 2021

Il giudice relatore

Andrea Pagano

Il Presidente

Domenico Arezzo