

GIURISPRUDENZA

Commissione Tributaria provinciale | Como | Sezione 1 | **Sentenza** | 28 dicembre 2021 | **n. 315**

Data udienza 13 dicembre 2021

Integrale

Accertamento e riscossione - Accertamento - Atto di accertamento - Irap - Ires - Iva - Violazione dell'obbligo del contraddittorio preventivo

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Provinciale di COMO Sezione 01, riunita in udienza il 13/12/2021 alle ore

10:31 con la seguente composizione collegiale:

BUONANNO TOMMASO, Presidente

PIROLA ANDREA FRANCESCO, Relatore

FADDA MARIANO, Giudice

in data 13/12/2021 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 157/2021

depositato il 23/07/2021

proposto da

(...) Srl In Liquidazione Ordinaria - (...) Difeso da

(...) ed elettivamente domiciliato presso (...)

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Como

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

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2020 IRES-ALTRO 2014
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2020 IVA-ALTRO 2014
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2020 IRAP 2014

a seguito di discussione in pubblica udienza Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: come da verbale d'udienza Resistente/Appellato: come da verbale d'udienza

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. La ricorrente (...) s.r.l. impugna l'avviso di accertamento con cui, per l'anno di imposta 2014, l'Agenzia delle Entrate ha disconosciuto i costi relativi a fatture, in parte emesse per prestazioni ritenute oggettivamente inesistenti e, in altra parte, per operazioni ritenute non sufficientemente documentate, con conseguente accertamento di maggior imponibile ai fini Ires e Irap e Iva, deducendo i seguenti motivi:

- 1) la decadenza dell'Ufficio dal potere di accertamento, in quanto l'avviso di accertamento è stato notificato il 28.4.2021 a fronte del termine di decadenza previsto al 31.12.2019, in assenza del presupposto per il raddoppio dei termini, stante la mancata presentazione della denuncia all'A.G. entro il termine ordinario di decadenza, posto che nello stesso invito all'adesione l'Ufficio afferma che si provvederà ad inviare denuncia all'A.G. per quanto emerso nei confronti di (...), mentre la denuncia penale inviata il 28.5.2018 concerneva la società emittente le fatture inesistenti (...); i) la comunque illegittimità del raddoppio dei termini ai fini Irap in quanto la violazione delle relative disposizioni non è presidiata da sanzioni penali;
- 2) la nullità dell'intero procedimento di accertamento stante l'illegittima utilizzazione dell'invito obbligatorio all'adesione ex art.5 ter d.lvo 218/97, non applicabile in caso di accertamento parziale -come nel caso che occupa- ai sensi dell'art. 5 ter, secondo comma, d.lvo 218/97, e non sostitutivo del diritto del contribuente al contraddittorio preventivo [ex art. 12 co. 7 l. 212/2000](#);
- 3) la violazione dell'obbligo del contraddittorio preventivo in quanto l'avviso di accertamento è stato emesso prima della notifica del PVC in assenza di condizioni di urgenza, nonché la violazione del contraddittorio endoprocedimentale in quanto l'Ufficio ha formalizzato la pretesa tributaria senza concludere la fase istruttoria quindi senza notificare un pvc e senza consentire alla parte di fornire elementi ulteriori che avrebbero potuto modificare la pretesa finale;
- 4) l'omessa motivazione dell'avviso di accertamento, per difetto di conoscenza dell'atto presupposto costituito dall'accertamento nei confronti dell'emittente (...) srl, nonché dal generico riferimento a norme di legge integranti plurime fattispecie;

5) il difetto dei presupposti per procedere ad un accertamento parziale, stante l'assenza di dati univoci coincidenti fra quelli emersi e quelli oggetto di accertamento -essendo l'avviso di accertamento fondato su elementi valutativi incompatibili con lo stesso-;

6) l'omessa prova, anche indiziaria, da parte dell'Ufficio dell'inesistenza delle operazioni economiche sottese alle fatture ritenute emesse per prestazioni inesistenti, in quanto: i) l'Ufficio non ha fornito alcun atto relativo all'accertamento nei confronti della società emittente (...), né la ricorrente ha potuto avere accesso a tali atti; ii) la sussistenza di elementi indiziari di segno contrario relativi all'esistenza di tali prestazioni, oltre a quelli già prodotti in sede di accertamento, quelli allegati al ricorso attestanti scambi di corrispondenza commerciale fra le due società nel 2014;

7) la sufficiente documentazione già fornita in ordine alle ulteriori operazioni sconosciute - quelle relative alle fatture registrate nei conti di mastro "traenza e servizi di facchinaggio"- relative a residui n. 14 fornitori-, in quanto tali prestazioni non concernevano operazioni di trasporto direttamente eseguite da (...), ma aveva per oggetto prestazioni rese nei confronti di altri trasportatori e distributori operanti sul territorio nazionale affiliati al network gestito dalla ricorrente a cui la stessa fornisce mensilmente files generati da un software in possesso della stessa contenenti un prefatturato consistente nei compensi da corrispondere ai fornitori e nei compensi da richiedere ai propri clienti. In sostanza la ricorrente non poteva produrre i documenti di trasporto della merce -lettere di vettura e documenti di trasporto- in quanto non eseguiva gli stessi in proprio con i propri mezzi- In ogni caso la ricorrente forniva ulteriore documentazione consistente nelle lettere di vettura dei soggetti che avevano svolto servizi di facchinaggio, nonché ulteriori files Excel relativi ai servizi di trazione. Infine, non rileva, ai fini del disconoscimento dell'inerenza dei costi, l'ingente importo degli stessi. Infatti, l'inerenza dei costi deve essere correlata all'attività imprenditoriale svolta, non all'entità dei ricavi.

8) l'illegittimità delle sanzioni applicate stante: i) la determinazione del minimo edittale nel 100%, anziché nel 90%; ii) l'applicazione per le violazioni Iva di una duplice sanzione prive del requisito della proporzionalità; iii) l'ingiustificato aumento della sanzione ex art. 7 co. 1 d.lvo 472/97;

9) con richiesta di condanna dell'Ufficio per responsabilità aggravata ex [art. 96 co. 3 c.p.c.](#)

2. L'Ufficio si è costituito. Ha prodotto la revoca parziale in autotutela del rilievo relativo all'Irap dell'anno di imposta 2014 con conseguente rideterminazione delle sanzioni e ha così controdedotto chiedendo il rigetto dei ricorsi:

1) risulta integrato il presupposto per il raddoppio dei termini per l'esercizio del potere di accertamento in quanto veniva comunicata una integrazione della c.n.r. relativa alla ricorrente in data 30.11.2018;

2) la comunicazione dell'invito obbligatorio con adesione non integra una nullità tante la tassatività delle stesse e ha costituito un'opportunità in più per il contribuente;

3) Non vi erano i presupposti per il contraddittorio endoprocedimentale ex art. 12 co. 7 statuto del contribuente perché l'accertamento non è stato instaurato mediante un pvc, ma tramite un invito a comparire e comunque un contraddittorio preventivo prima dell'emissione dell'atto impositivo era stato instaurato

4) la ricorrente era a conoscenza delle contestazioni rivolte a (...) perché: i) ha ottemperato a richieste specifiche in ordine ai rapporti con la stessa provenienti dalla Direzione Provinciale di Napoli 2 già nel 2018 prima dell'inizio dell'accertamento della D. Provinciale di Como iniziato nel gennaio 2020; ii) (...), consigliere di amministrazione di EP dal febbraio 2015 alla fine del 2017, era colui che teneva i contatti con (...)

5) l'accertamento parziale è utilizzabile per qualsiasi accertamento ed è compatibile con esso qualsiasi mezzo di prova;

6) quanto alle fatture per operazioni inesistenti, l'Ufficio ha provato: i) mediante presunzioni, che (...) fosse una cartiera - stante, la mancanza di uffici, di personale, di locale idoneo allo svolgimento dell'attività produttiva; l'assenza di iscrizione all'albo degli autotrasportatori, l'assenza di polizza di rca-; ii) che (...) ha emesso fatture nei confronti di (...); iii) era quindi onere di (...) provare l'effettività della prestazione economica sottesa alla fattura emessa da (...) nei suoi confronti;

7) quanto ai costi non sufficientemente dimostrati, ciò che rileva è che il ricorrente non ha fornito documentazione sufficiente per identificare l'oggetto della prestazione indicata in fattura e quindi non ha provato l'inerenza dei costi come dettagliatamente indicato nell'atto impugnato;

8) l'importo delle sanzioni è giustificato dalla gravità dei fatti aventi rilevanza penale;

3. La società ricorrente ha depositato una memoria con la quale ha replicato puntualmente a tutte le controdeduzioni dell'Ufficio, evidenziando, in particolare, quanto segue: i) la c.n.r. comunicata il 30.11.2018 risulta a carico di (...), rappresentante legale della società fino al novembre 2014. Conseguentemente lo stesso non poteva essere il presunto autore del reato astrattamente imputabile a colui che aveva sottoscritto la dichiarazione fiscale nel 2015 ossia (...). Ciò non consente di ritenere integrati i presupposti per il raddoppio del termine soggetto; ii) l'invito obbligatorio all'adesione -primo atto notificato- conteneva già la pretesa tributaria poi recepita nell'avviso di accertamento. Ciò ha privato il contribuente del suo diritto a orientare preventivamente le scelte dell'Ufficio, non avendo comunque il contraddittorio successivo raggiunto lo scopo del contraddittorio preventivo non svolto; iv) non è stato notificato né il pvc che verosimilmente ha preceduto l'accertamento nei confronti di EC, né l'avviso di accertamento;

4. Il ricorso è stato trattato in pubblica udienza con collegamento da remoto.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il secondo, il terzo ed il quarto motivo sono fondati.

L'Ufficio ha notificato al contribuente l'invito a comparire previsto dall'art. 5 d.lvo 218/97, al fine di "accertare in via parziale" ai sensi dell'art. 41 bis Dpr 600/73 il maggior reddito di impresa ai fini Ires e il maggior valore della produzione ai fini Irap, nonché, ai fini dell'art. 54, comma 4, Dpr 633/72 la maggiore Iva dovuta.

Ciò in palese violazione dell'art. 5 ter, comma 2, d.lvo 218/97, introdotto dal d.l. n. 34/19 in vigore dal 1.7.2020 che espressamente esclude l'applicabilità della comunicazione dell'invito a comparire quando si procede con avvisi di accertamento parziale "sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'[articolo 41 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#), e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'[articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#)".

La norma non sanziona espressamente la nullità degli atti compiuti in violazione della predetta disposizione.

Tuttavia, ciò non porta a ritenere, come conclude l'Ufficio, che la violazione della norma non abbia alcuna conseguenza.

Infatti, nel caso specifico, si è in presenza di atti che non avrebbero dovuto essere compiuti in quanto espressamente vietati dalla norma di legge.

La giurisprudenza di legittimità, aveva già ritenuto, in materia di omissione del contraddittorio preventivo previsto dall'[art. 12, comma 7, l. n. 212/00](#), che la nullità, pur non espressamente sanzionata, derivasse dalla violazione di legge "la sanzione dell'invalidità dell'atto conclusivo del procedimento adottato senza l'osservanza delle prescrizioni sancite dalla disposizione, pur non espressamente prevista, scaturisce ineludibilmente dalla circostanza che la violazione procedimentale si risolve in un'intollerabile deviazione dal modello normativo perentoriamente prescritto" -Cass. S.U. n.24823 del 9.2.2015 -in motivazione-.

Anche nel caso specifico vi è una radicale deviazione dal modello normativo, stante l'adozione di atti che erano espressamente preclusi.

Quindi deve ritenersi la nullità di tali atti e, per l'effetto, gli stessi devono ritenersi tamquam non esset.

Consegue da ciò, in primo luogo, il vizio di motivazione dell'avviso di accertamento -lamentato nel quarto motivo-.

Infatti, sotto un primo profilo, l'avviso di accertamento nulla dice in merito alle ragioni per cui (...) è stata ritenuta una cartiera. Tali ragioni erano riportate -sia pure succintamente- solo nell'invito obbligatorio a comparire notificato in violazione di legge e da ritenersi atto nullo non produttivo di effetti.

Non vi è quindi alcun atto notificato alla ricorrente da cui possa evincersi che la stessa sia stata resa edotta delle ragioni per cui (...) sia stata ritenuta una c.d. cartiera e conseguentemente inesistenti le prestazioni rese alla società ricorrente.

Sotto un secondo profilo, per quanto concerne il secondo rilievo, nessuna rilevanza può avere il richiamo agli atti nulli compiuti durante il contraddittorio illegittimamente instaurato in seguito alla notifica dell'invito obbligatorio a comparire, in quanto gli stessi, come già esposto, devono ritenersi privi di qualsiasi effetto.

Consegue quindi la radicale nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione in ordine ad entrambi i rilievi.

Ulteriormente, è fondato anche il terzo motivo. Infatti, l'Ufficio ha omesso di instaurare con il contribuente il contraddittorio preventivo [ex art. 12, comma 7, l. n. 212/00](#) obbligatorio in materia di tributi armonizzati.

Il medesimo non può essere sostituito dal contraddittorio instaurato in seguito alla notifica dell'invito [ex art. 5 d.lvo 218/97](#) come sostiene l'Ufficio, in quanto gli atti posti in essere in attuazione dello stesso sono nulli in ragione di quanto già esposto e quindi non produttivi di effetti e comunque non possono essere sostitutivi di un contraddittorio preventivo che doveva essere svolto prima dell'emissione dell'avviso di accertamento e durante il quale la ricorrente avrebbe potuto produrre i documenti prodotti sub docc. 8, 9 e 10 non esaminati dall'Ufficio e in ordine ai quali il medesimo non ha neppure specificamente controdedotto, che avrebbero potuto influire sulla pretesa impositiva contenuta nell'avviso di accertamento.

I rimanenti motivi sono assorbiti.

Consegue quindi l'accoglimento del ricorso e la condanna dell'Ufficio al pagamento delle spese di lite liquidate in dispositivo.

Non sussistono i presupposti per la condanna dello stesso ai sensi dell'invocato [art. 96, comma 3, c.p.c.](#), stante la recente introduzione della modifica normativa.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e condanna l'Agenza delle Entrate alla rifusione delle spese del giudizio a favore della società ricorrente, che liquida complessivamente, in via equitativa, in Euro.5.000,00.

Così deciso in Como il 13 dicembre 2021.

Depositata in Segreteria il 28 dicembre 2021.

