

Documento firmato digitalmente
Il Relatore
GIOVANNI PELLEGRINO

Sentenza n. 850/2023
Depositata il 25/05/2023
Il Segretario
FABIO MARROCCO



Il Presidente
GIOVANNI ROMANO

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di LECCE Sezione 2, riunita in udienza il 25/01/2023 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

ROMANO GIOVANNI, Presidente
PELLEGRINO GIOVANNI, Relatore
DELL'ANNA ANNA RITA, Giudice

in data 25/01/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1818/2018 depositato il 14/11/2018

proposto da

xxxxxxxxxxxxx- Srl Legale Rappr. xxxxxxxxxxxx -

Difeso da

Maurizio Villani - VLLMRZ50P24E506Z

ed elettivamente domiciliato presso avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Lecce

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

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TVM030301020/2018 IRES-ALTRO 2014
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TVM030301020/2018 IVA-ALTRO 2014
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TVM030301020/2018 IRAP 2014

- sul ricorso n. 510/2020 depositato il 24/04/2020

proposto da

XXXXXXXXXXXX-XXXXXXXXXXXX

Difeso da

Maurizio Villani - VLLMRZ50P24E506Z

Rappresentato da XXXXXXXXXXXX - XXXXXXXXXXXXXXXX

Rappresentante difeso da

Maurizio Villani - VLLMRZ50P24E506Z

ed elettivamente domiciliato presso avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Lecce - Viale San Nicola 2 73100 Lecce LE

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

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TVM030302573 IRES-ALTRO 2015

- sul ricorso n. 511/2020 depositato il 24/04/2020

proposto da

XXXXXXXXXXXX-XXXXXXXXXXXX

Difeso da

Maurizio Villani - VLLMRZ50P24E506Z

Rappresentato da XXXXXXXXXX - XXXXXXXXXXXXXXXX

Rappresentante difeso da

Maurizio Villani - VLLMRZ50P24E506Z

ed elettivamente domiciliato presso avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Lecce - Viale San Nicola 2 73100 Lecce LE

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

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TVM030302574/2019 IRES-ALTRO 2016

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso/reclamo all'Agenzia delle Entrate- Direzione Provinciale di Lecce - "xxxxxxx", Legale rappresentante: Sig. xxxxxxxxx, rappresentato e difeso, dall'Avv. Maurizio Villani, PEC: avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it; impugna L'avviso di accertamento in epigrafe, relativo alla posizione fiscale della società "xxxxxxxxxxx" per l'anno d'imposta 2014, esercente le attività di "Gestione stabilimenti balneari" e "Commercio al dettaglio di articoli tessili"; notificato il 24/05/2018 con il quale in condivisione dei rilievi elevati dai verificatori determinava un maggior reddito d'impresa di € 276.296,00, un maggior valore della produzione di € 263.170,00 e una IVA dovuta di € 34.905,00.

L'avviso scaturisce dal Processo verbale di constatazione elevato alla società a seguito di verifica fiscale effettuata dall'Agenzia delle Entrate- Direzione Provinciale di Lecce, notificato in data 31/10/2016. Venivano elevati i seguenti 8 rilievi:

- 1) Costi indeducibili per € 7.608,32, per avere la parte indebitamente dedotto canoni di leasing ed altri costi per autovetture aziendali oltre i limiti consentiti dagli artt. 102 comma 7 e 164 comma 1 del DPR 917/86;
- 2) Costi indeducibili per € 6.628,76, per avere la parte indebitamente dedotto spese di manutenzione per beni strumentali oltre il limite consentito dall'art. 102 comma 6 del DPR 917/86;
- 3) Costi indeducibili per € 6.498,00, per avere la parte indebitamente dedotto la "tassa raccolta rifiuti" versata in anno diverso da quello della deduzione, in violazione del principio di cassa previsto dall'art. 99 del DPR 917/86;
- 4) Costi indeducibili per € 2.572,96, per avere la parte indebitamente dedotto costi per carburante non adeguatamente documentati;
- 5) Maggiori ricavi per € 3.875,42, relativi ad eventi organizzati in luoghi diversi dallo stabilimento balneare e per i quali la società non ha emesso fattura attiva;
- 6) Maggiori ricavi per € 23.212,58, relativi ai servizi da spiaggia ricostruiti attraverso le informazioni fornite in contraddittorio dalla parte ed i dati rilevati dai verificatori in sede di accesso;
- 7) Maggiori ricavi per € 39.370,32, relativi a corrispettivi dalle vendite di abbigliamento ed accessori ricostruiti attraverso le informazioni fornite in contraddittorio dalla parte ed i dati rilevati dalla contabilità;
- 8) Maggiori ricavi per € 186.530,07, relativi a ricavi per somministrazione di pasti e bevande ricostruiti

attraverso le informazioni fornite in contraddittorio dalla parte ed i dati rilevati dalla contabilità.

Eccepiva le seguenti doglianze:

La ricorrente con articolati motivi impugna l'avviso di accertamento eccependone l'illegittimità per mancanza del presupposto impositivo.

Inoltre, eccepiva: a) nullità per vizio di sottoscrizione; b) nullità per carenza di contraddittorio preventivo; c) onere della prova a carico dell'AdE.

Conclude la ricorrente con la richiesta di accoglimento del ricorso con vittoria di spese ed onorari.

Si costituisce in giudizio all'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di

Lecce - la quale sostiene la regolarità dell'atto impugnato e la legittimità della pretesa erariale.

Conclude l'Agenzia con la richiesta di rigetto del ricorso con vittoria di spese ed onorari.

Con successiva memoria depositata telematicamente la resistente si opponeva alla nomina di un secondo Consulente Tecnico d'Ufficio, disposta con l'ordinanza n. 29/02/2022 del 19 gennaio 2022, ritenendola immotivata ed irrituale.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La causa, rimessa a questa Corte di Giustizia Tributaria, va scrutinata, per garantire il giusto confronto, rapportando le obiezioni dell'Ufficio ai motivi di ricorso.

E così, seguendo per titoli l'exkursus difensivo capitolato dalle parti stesse, si osserva quanto segue.

La Ricorrente ha contestato il fatto della presunta insufficienza degli elementi probatori e la mancanza osservanza dell'onere della prova.

Nella fattispecie, l'avviso di accertamento scaturisce dal Processo verbale di constatazione elevato a carico della stessa società a seguito di verifica fiscale effettuata dall'Agenzia delle Entrate- Direzione Provinciale di Lecce, notificato in data 31/10/2016 nelle mani del rappresentante legale, Sig. Rocco Greco.

All'uopo questo Collegio rileva che, mentre il processo verbale di constatazione è un atto strumentale, con funzione puramente istruttoria, all'interno del procedimento di accertamento fiscale, l'avviso di accertamento è un atto amministrativo finale, con rilevanza esterna e, in quanto tale, deve soddisfare precisi requisiti di forma e di sostanza.

Tanto premesso, per una dovuta sistematicità delle motivazioni si procede quindi nell'ordine dei rilievi così come enumerati dall'Ufficio impositore e dalla ricorrente.

Per quanto concerne la eccepita nullità del ruolo per difetto di sottoscrizione va detto che la sottoscrizione del ruolo rappresenta un atto interno dell'amministrazione che se ne avvale e la sua eventuale assenza non determina automaticamente l'invalidità dell'iscrizione a ruolo; d'altro canto, il legislatore, per il difetto di

sottoscrizione del ruolo, non ha previsto la sanzione della nullità.

La corte di cassazione con ordinanza n. 19761 del 03.10.2016 ha, infatti, statuito che il difetto di sottoscrizione del ruolo da parte del capo dell'Ufficio non si riflette in alcun modo sulla validità dell'iscrizione a ruolo del tributo, poiché "... si tratta di atto interno e privo di autonomo rilievo esterno.(Cass. 26053/15, 6199/15, 6610/13) ...". A sostegno di tale tesi, la cassazione ha sottolineato come l'art. 12 D.P.R. n. 602 del 1973, che disciplina il contenuto e la formazione dei ruoli, non preveda una sanzione specifica di nullità nel caso di mancata sottoscrizione.

Con riferimento all'atto impugnato, l'avviso di accertamento è sottoscritto dal funzionario, dr. Pasquale Martignano, in forza di apposita delega rilasciata dal dirigente e titolare della Direzione Provinciale, dr.ssa Isabella Corrado.

L'istituto della delega di firma va tenuto distinto dagli atti di conferimento di incarichi dirigenziali, emanati sulla base della disposizione normativa dichiarata illegittima dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 37 del 17 marzo 2015.

Rilievo 1 e 2. Costi indeducibili per € 7.608,32, e Costi indeducibili per € 6.628,76, per avere la parte indebitamente dedotto canoni di leasing ed altri costi per autovetture aziendali oltre i limiti consentiti dagli artt. 102 comma 7 e 164 comma 1 del DPR 917/86.

Il Collegio osserva che le norme in materia di detraibilità dell'IVA sugli automezzi sono previste dall'art. 19-bis del DPR 633/1972 e 164 comma 1 dpr 917/86.

Dall'analisi della normativa si evince che, considerato l'uso a cui l'autovettura è adibita (utilizzo pressoché esclusivo a fini aziendali, date le caratteristiche del mezzo e valutata la documentazione in atti prodotta dalla Società ricorrente diretta a dimostrare in concreto l'utilizzo necessario per il transfert dei turisti), la detraibilità ai fini IVA ed imposte dirette è integrale. Esso rappresenta valore aggiunto al ricavo dell'attività di impresa.

Rilievo 3 e 4 . Costi indeducibili per € 6.498,00, per avere la parte indebitamente dedotto la "tassa raccolta rifiuti" versata in anno diverso da quello della deduzione, in violazione del principio di cassa previsto dall'art. 99 del DPR 917/86. Costi indeducibili per € 2.572,96, per avere la parte indebitamente dedotto costi per carburante non adeguatamente documentati.

Il Collegio condivide la ripresa a tassazione operata dall'Ufficio, in virtù dell'art. 99 del Tuir, che assoggetta lo stesso componente negativo di reddito al "principio di cassa", nonché indeducibile il costo per carburante documentato da schede prive di qualsiasi elemento previsto dal D.P.R. n. 444/1997 (ad eccezione di una scheda per la quale era presente solo la targa del veicolo, senza l'indicazione di alcun ulteriore elemento).

Il Collegio conviene sui rilievi nr. 5, nr.6 e nr. 8 con la tesi difensiva della ricorrente "Sabbia D' Oro Srl.", rilevando che, per le relative contestazioni, l'Amministrazione finanziaria è mancata nell'assolvimento dell'onere della prova.

È principio di diritto che anche nel processo tributario vale la regola generale in tema di distribuzione dell'onere della prova dettata dall'art. 2697 cod. civ. e, pertanto, in applicazione della stessa, l'amministrazione finanziaria che vanta un credito nei confronti del contribuente è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa. (Cass. sez. trib. 3978/2017; Cass. n. 955 del 2016)

Il mancato assolvimento dell'onere della prova, traducendosi in infondatezza della pretesa tributaria, può determinare l'annullamento dell'intero avviso di accertamento solo ove esso afferisca a tutti i rilievi. Qualora, invece, afferisca ad uno o più rilievi (ma non a tutti) il mancato assolvimento dell'onere della prova si traduce in una infondatezza solo parziale dell'avviso di accertamento.(Corte di Cassazione, sez. V civ., con sentenza n.3080/2021).

La ricorrente contesta la pretesa impositiva, deducendo:

- 1) che parte dei 363 lettini a disposizione per l'anno 2014 fosse destinato per finalità di scorta e quindi inutilizzato;
- 2) che gli importi recuperati a tassazione e riferiti ad eventi organizzati e non fatturati non siano mai stati incassati in quanto detti eventi non si sono mai svolti per svariate ragioni (maltempo, malattia dell'artista, ecc.);
- 3) che gli articoli di abbigliamento ed accessori, che secondo la contestazione dell'ufficio sarebbero stati venduti senza fattura, in realtà, non erano stati oggetto di vendita ma destinati ad omaggi, sponsorizzazione ed abbigliamento per il personale;
- 4) che, relativamente ai ricavi per somministrazione di pasti e bevande, l'assunto dell'Ufficio è inattendibile sia perché l'Ufficio cita fornitori e associazioni in modo generico, senza alcun riscontro, e sia perché SINU sarebbe priva di un profilo adeguato per assumere rilievo scientifico. Peraltro, le quantificazioni SINU delle porzioni alimentari sarebbero riferibili a diete salutiste, lontanamente applicabili al caso "Samsara".

Orbene, in base alla regola del riparto dell'onere della prova, da ultimo riaffermata in termini tassativi dalla recente riforma del processo tributario, è inequivocabile che l'Amministrazione Finanziaria è tenuta a provare le contestazioni afferenti a tutte le tipologie di violazioni, a prescindere che si controverta di maggiori ricavi o minori costi nel regime d'impresa.

Nella fattispecie, la contestazione della ricorrente, quanto ai capi di abbigliamento, che si sostiene destinati ad omaggi, sponsorizzazione ed abbigliamento per il personale e non già alla vendita, non si appalesa fondata, posto che non vi è in atti idonea documentazione a supporto della tesi difensiva in questione. D'altronde, non risulta nemmeno chiaramente enunciata la casistica cui si sarebbe attenuta la società nel praticare i pretesi omaggi alla clientela né vi è probante documentazione circa le pretese sponsorizzazioni.

Sotto tale profilo, il ricorso non può, quindi, trovare accoglimento.

Per il resto, le contestazioni della ricorrente colgono nel segno.

Infatti, la ricostruzione operata dall'Ufficio, pur suggestiva, non trova sufficiente supporto probatorio nelle risultanze processuali.

Come si è già esposto, non vi è alcun dubbio che nel processo tributario esista un onere di allegazione dei fatti, documenti e prove che incombe sulle parti processuali. Ebbene, in linea generale, la giurisprudenza di legittimità ha ripetutamente sostenuto che l'Amministrazione Finanziaria fosse tenuta alla allegazione dei fatti costitutivi della pretesa vantata, cui adempie motivando adeguatamente l'atto impositivo: "l'amministrazione finanziaria che vanti un credito nei confronti del contribuente, è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa" (ex multis: Cass. n.1946/2012, n.13665/2001, n. 2990/1979 e n. 955/2016, Cass. n.12127/2022; Cass.n.19852/2021 e da ultimo Cass. n.5177/2022).

Si osserva ulteriormente che gli elementi di prova acquisiti durante la fase istruttoria devono in ogni caso essere puntualmente indicati nell'atto impositivo, considerata la piena osmosi tra prova procedimentale e prova processuale.

Nel caso di specie, da un lato il contribuente ha prodotto in giudizio copiosa documentazione a sostegno delle proprie ragioni (prospetti acquisti materie prime, schede carburanti, copia dichiarativi studi di settore, copia dichiarativi fiscali dal 2014 al 2016, prospetti del C/economico e finanziario, situazioni patrimoniali anni dal 2014 al 2016, contratti di leasing e contratti della concessione del demanio oltre diverse sentenze di merito e di legittimità, dichiarazioni sostitutive di certificazioni) dall'altro, l'Agenzia ha opposto contestazioni

esclusivamente sui rilievi contenuti nel P.V.C. del 31/10/2016 redatto dalla stessa Agenzia delle Entrate.

Evidentemente, il giudice non può inventarsi una regola di assoluta certezza, ma, per poter verificare se sia possibile emettere una decisione che assume i connotati di un giudizio equitativo, è chiamato ad esaminare l'impianto probatorio così come strutturato ed in vigore dal 16 settembre 2022 (v. L. n. 130 del 2022). L'art. 6 della legge 130/2022 è rubricato genericamente come "Modifica all'articolo 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992" e riporta la disciplina dell'onere della prova per il processo tributario a una dimensione tipicamente processuale, astraendola perciò dal contenuto dell'art. 2697 c.c., ormai assorbito nella nuova disciplina e non più applicabile al processo di cui trattasi a far data dal 16 settembre 2022 (proprio in quanto norma processuale applicabile anche all'atto impositivo oggetto della decisione a quei processi non ancora decisi a questa data). Fermo quanto sopra, dall'analitica disamina delle varie parti della norma in esame, emerge, anzitutto, nel primo periodo, che in esso emblematicamente si dispone che "l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato".

Nella prima parte del secondo periodo la norma stabilisce, poi che "il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio", il che, per la verità, non fa che ricalcare il principio, da tempo consolidato per ogni tipo di processo, del c.d. divieto della scienza privata del giudice. Nella seconda parte del secondo periodo, collocato in aggiunta ("e") a quello precedente, si individuano i poteri della Corte di giustizia tributaria dicendo che essa "annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni". In tal modo viene ad emergere la prova della fondatezza dell'atto impositivo quale vizio dell'atto impugnato, la cui mancanza, contraddittorietà o insufficienza comporta per la Corte di giustizia tributaria l'annullamento dell'atto impugnato.

Nel connotare il deficit probatorio che conduce all'annullamento dell'atto la norma si dilunga nello specificare che la "mancanza", la "contraddittorietà" o "l'insufficienza" debbono essere correlate alla dimostrazione, in modo circostanziato e puntuale, delle ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni, impegnando così l'organo giudicante alla valutazione del risultato istruttorialmente acquisito della prova incombente sull'Amministrazione, "comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale". Assegnando, in tal modo, alla "normativa sostanziale tributaria" un ruolo di contorno particolarmente significativo, che, per quanto è dato capire, salvaguarda le presunzioni "legali" non soltanto a favore dell'Amministrazione, ma talvolta, quand'anche raramente, pure, a favore del contribuente.

Alla stregua di tali considerazioni, gli elementi di prova offerti dall'ufficio non sono sufficienti per poter pervenire alla conclusione di fondatezza dei fatti contestati.

Infatti, per tornare al caso in esame, la disponibilità di n. 363 lettini non equivale, di per sé, ad impiego degli stessi, così come non pare sufficiente ad affermare che un evento si sia tenuto la semplice pubblicizzata previsione dello stesso. Infine, il volere determinare i ricavi per somministrazione di pasti e bevande sulla base delle tabelle elaborate da SINU, con riferimento a tutt'altra tipologia di destinatari, si appalesa poco persuasivo, fermo restando, in ogni caso, che l'onere di provare la perfetta sovrapponibilità alla fattispecie del parametro utilizzato dall'Agenzia delle Entrate incombe su quest'ultima.

Infine, va evidenziato che dalla rinnovata consulenza tecnica si evince la sostanziale correttezza della gestione della contabilità da parte della società ricorrente.

A tal riguardo, va rilevato che la richiesta, di cui alla memoria del 07/03/2020 con cui l'Ufficio chiedeva che Codesta Corte annullasse la nomina di nuovo CTU, revocando l'ordinanza n. 29/02/2022, è stata implicitamente disattesa.

Infatti, la rinnovazione della Consulenza Tecnica d'Ufficio rientra tra i poteri discrezionali del giudice: il CTU può essere sostituito in qualunque momento dai Giudici Tributari per acquisire ulteriori elementi contabili

conoscitivi, rientrando nei poteri discrezionali del Giudice di merito la valutazione dell'opportunità di disporre indagini tecniche suppletive o integrative di quelle già espletate, di sentire a chiarimenti il consulente tecnico di ufficio ovvero di disporre addirittura la rinnovazione delle indagini, con la nomina di altri consulenti. A riguardo, giova rammentare che ai sensi dell'art. 196 c.p.c., è attribuita al Giudice "la facoltà di disporre la rinnovazione delle indagini e, per gravi motivi, la sostituzione del consulente tecnico".

La rinnovazione implica che le indagini siano state ultimate, e che vi sia una valutazione del Giudice di insufficienza dei risultati raggiunti dalla consulenza espletata, o per vizi di forma che rendono la consulenza stessa inutilizzabile, o per carenze negli accertamenti. Trattasi di valutazione discrezionale, insindacabile in sede di legittimità.

In conclusione l'atto impugnato va dichiarato illegittimo per quanto di ragione.

Stante la peculiarità delle questioni trattate e dell'esito della causa, si ritengono sussistere quelle gravi ed eccezionali ragioni che, ai sensi dell'art.92 c.2 cpc, consentono l'integrale compensazione delle spese del presente giudizio.

Alla luce delle considerazioni di cui sopra, il ricorso va accolto nei limiti di cui in motivazione e rigettato per il resto.

Le imposte e le sanzioni, da applicarsi nella misura del minimo edittale, dovranno, quindi, essere ricalibrate su detto minore importo.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria I° di Lecce, Sez. II^, così provvede:

- 1) stante la connessione dei ricorsi di cui agli rgr. n. 510/2020 e rgr. N.511/2020, ne dispone la riunione al rgr.n.1818/2018;
- 2) accoglie il ricorso per quanto di ragione, nei limiti di cui in motivazione, e, per l'effetto, ridetermina in conformità i maggiori componenti positivi di reddito a carico del ricorrente; sanzioni nel minimo edittale;
- 3) Spese compensate.

Le spese liquidate al C.T.U. Dott. Vito Perrone, come da separato decreto di rimangono a carico della Ricorrente.

Così deciso in Lecce lì, 25 gennaio 2023

Giudice relatore

Presidente

Dr. Giovanni Pellegrino

Dr. Giovanni Romano