

Presidente: Tedde Vittorino

Relatore Estensore : Gerovasi Ubaldo

**IRPEF- determinazione del reddito d'impresa-violazione obblighi scritture contabili-deducibilità dei costi- ammissibilità- condizioni indicate nell'art. 75 DPR 917/86- (Sezione staccata di Sassari).**

MASSIMA: in tema di determinazione del reddito d'impresa, l'art. 75 del DPR 917/86 sancisce il principio che le spese e gli altri componenti del reddito, così come gli oneri afferenti i ricavi, sono ammesse in deduzione alle condizioni espressamente indicate, e comunque, nell'interpretazione giurisprudenziale ormai consolidata, anche nel caso di violazione degli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili, ovvero di loro omessa o irregolare registrazione (Vd. Cassazione n. 10090/2002).

#### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

(Omissis ), ha impugnato l'avviso di accertamento N. RL 800178/265 del 7/11/2001, emesso dall'Ufficio di Ozieri dell'Agenzia delle Entrate, che accertava un reddito imponibile per £.24.480.000 per l'anno 1997 con conseguente richiesta di £.4.651.000 per IVA al 19%, oltre £.5.581.000 per sanzioni e £.817.000 per interessi, a seguito di una verifica della G.d.F., in data 16.7.2001 e successivamente notificato all'interessato, il quale aveva omesso di presentare la dichiarazione dei redditi conseguiti nello stesso anno 1997, pur avendo effettuato operazioni imponibili relative alla attività artigianali e di lavorazione di prodotti del sughero, come risultava dalla emissione di fatture non contabilizzate e registrate ai sensi dell'art.23 del DPR.633/72.

Il ricorrente che aveva presentato all'Ufficio istanza di accertamento con adesione ex art.6 comma 2 del D.Lgs.217/97 in data 17 gennaio 2002, già nel verbale di contraddittorio in data 6.marzo.2002 eccepiva l'infondatezza della verifica, poiché gli atti si basavano principalmente su un PVC redatto nei confronti di altro soggetto di cui non aveva mai avuto conoscenza ed in quanto, avendo subito un furto, non poteva confrontare la propria documentazione con l'esito della verifica fiscale.

Il contribuente nel suo ricorso eccepiva il difetto di motivazione per relationem, atteso che il PVC era stato redatto nei confronti di altre società operanti nel settore del sughero, nonché la violazione dello Statuto del Contribuente non avendo l'Ufficio allegato all'avviso l'atto richiamato. Nel merito infine eccepiva vizio sostanziale per il mancato riconoscimento dei costi sostenuti per l'estrazione del sughero nella misura dell'80% a fronte dei ricavi accertati, oltre alle sanzioni calcolate senza tenere conto del cumulo giuridico, ex art.12,1° e 2° comma del D.Lgs.472/97.

L'Ufficio che nella costituzione evidenziava la legittimità della verifica derivante da atti conosciuti dal ricorrente, chiedeva la conferma della pretesa fiscale.

La Commissione Tributaria Provinciale di Sassari, Sezione 1<sup>a</sup> con la sentenza n.145/01/04 depositata l'11/1/2005 ritenendo infondato il gravame, respingeva il ricorso precisando sulle diverse eccezioni sollevate dal ricorrente, richiamando specifica giurisprudenza. La pretesa nasce dalla verifica -verbale della G.d.F. iniziata in data 11.11.1999 e da un primo esame della documentazione contabile acquisita (trattasi di fatture in possesso d'altra società verificata ed operante nel settore della lavorazione del sughero) è emerso che l'artigiano in oggetto ha tra l'altro omesso di presentare la dichiarazione dei redditi ai fini impositivi diretti ed indiretti a partire dall'anno 1995, per capire che il ricorrente era al corrente dei controlli incrociati presso ditte operanti nel settore (V.elenco n.5 del pvc). Pure infondata, continua la statuizione, l'eccezione concernente la mancata contabilizzazione dei costi sostenuti per l'attività di impresa; in caso di

omessa presentazione della dichiarazione è disposta l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente che deve fornire elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito non è stato prodotto o che è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'Ufficio. Circa la sanzione è stata applicata la norma più favorevole al contribuente e non quella successivamente modificata dall'art.2, comma primo del D.Lgs.n.203/98.

Avverso tale decisione il contribuente propone appello ritenendo corretta la motivazione per relationem ma eccepibile il riferimento nel PVC a clienti del ricorrente operanti nel settore del sughero; citati ma senza allegare i titoli in copia all'avviso di accertamento, in violazione dell'art.42, comma 2 del DR.600/73 e dell'art.7, comma 1 della Legge 212/2000. L'appellante lamenta di non conoscere gli atti richiamati nel PVC, non prodotti in giudizio; salvo una o due pagine, l'Ufficio non ha neppure prodotto il PVC richiamato nell'avviso di accertamento. La sentenza quindi va annullata in quanto in sede contenziosa deve essere prodotto il PVC, essenziale per la decisione e dal quale scaturisce l'accertamento, non essendo sufficiente la sola dichiarazione dell'Ufficio che attesta la sua conoscenza da parte del contribuente. La documentazione utilizzata dalla G.d.F. per redigere il PVC nei confronti dell'appellante, deriva esclusivamente da verifiche eseguite da altri Reparti della stessa G.d.F. nei confronti di clienti di quest'ultimo; d'altronde i verificatori non potevano disporre della documentazione dell'appellante in quanto sottratta da ignoti, come denunciato ai carabinieri data 25.07.1999. Sui costi inoltre precisa che a fronte dei corrispettivi realizzati, corrisponde il sostenimento di un costo; non potendo essere documentati per il furto detto prima, vanno comunque riconosciuti nella misura forfetaria dell'80%. Sulle sanzioni infine va precisato che l'unica annualità in cui è stata applicata correttamente la disposizione del D.Lgs.472/97 è stato il 1995; nelle annualità successive per il calcolo non si è tenuto conto del c.d. cumulo giuridico, per sottrarre quindi le sanzioni dell'anno precedente.

L'Ufficio delle Entrate di Ozieri nelle controdeduzioni all'appello chiede la conferma della decisione impugnata e ribadisce la correttezza dell'avviso di accertamento, regolarmente notificato e che, avendo carattere di provocatio ad opponendum, soddisfa l'obbligo della motivazione ogni volta che l'A. abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi tratti essenziali per contestarne efficacemente l'an ed il quantum debeatur. L'obbligo di allegazione del PV all'atto impositivo, contestato dall'appellante ex art.7 della legge 212/2000, sussiste solo qualora l'atto non sia stato precedentemente notificato o comunicato al contribuente (Circ.77/2001-Cass.Sent.15319/2202); l'attività di indagine della G.d.F. si basava su elementi verificabili (Cass. Sent.7218/98), acquisti durante un controllo fiscale nei confronti di altro soggetto attinente all'attività del ricorrente, sia mediante controlli incrociati con ditte operanti nel settore del sughero che hanno avuto rapporti con l'appellante; l'allegato 3 al PV notificato contiene dettagliata documentazione contabile allegata in copia ha consentito di ricostruire con certezza i ricavi non dichiarati dal ricorrente e non altrimenti i costi sostenuti (all.4). A tal fine è stata cercata una soluzione concordata, in sede di contraddittorio, resa impossibile dalla rigida posizione del contribuente anche sulla determinazione dei costi, per cui la sentenza appare legittima e adeguatamente motivata.

E' stata avanzata richiesta di discussione della causa in udienza pubblica in data 26/2/2009.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Preliminarmente la Commissione ai sensi dell'art.29 del D.Lgs.546/92 dispone la riunione dei ricorsi n.167/06, 169/07, 170/06,171/06,172/06 e 173/06 perché fra loro connessi ed in quanto aventi il medesimo oggetto.

Esaminati gli atti di causa e sentite le parti in udienza pubblica il Collegio non ritiene interamente condivisibile la statuizione per come adottata dai primi giudici.

Andando per ordine ed assolvendo alle eccezioni proposte dall'appellante, appare priva di pregio e di fondamento la questione riferita alla motivazione dell'atto impugnato, carente dei documenti richiamati da verbali ispettivi redatti nei confronti di soggetti diversi dal contribuente. L'Ufficio, condiviso dal primo giudice in questa parte del giudicato, a parere del Collegio ha operato correttamente, poichè la valutazione del giudice tributario non può arrestarsi al modello formale dell'atto, per affermarne tout court la illegittimità; l'analisi va estesa alla verifica in fatto a che tutti gli atti cui la motivazione dell'atto impositivo contestato faccia riferimento, siano stati nella sfera di conoscenza del contribuente e che tanto sia stato dimostrato dall'Ufficio cui incombe il relativo onere probatorio (CASS.21184/2005). Anche in tema di imposta sul valore aggiunto, secondo la Sentenza n.4430/2003 della Suprema Corte, nel caso in cui la motivazione dell'avviso di accertamento faccia rinvio a verbali ispettivi redatti nei confronti di soggetti diversi dal contribuente, è necessario, ai fini della legittimità dell'atto, che l'amministrazione dimostri, anche tramite presunzioni, l'effettiva conoscenza di tali documenti da parte del contribuente. Infatti ad adiuvandum e riferendoci al caso di specie, sempre la Corte ha avuto modo di affermare da un lato il principio secondo cui "in tema di avviso di rettifica da parte dell'amministrazione finanziaria di dichiarazione IVA, la motivazione degli atti di accertamento "per relationem", con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura, che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio." (Cass. n. 2003/10205).

Non c'è dubbio infatti che il contribuente ben poteva riconoscere gli estremi delle fatture come elencate nel primo avviso al foglio 5, trattandosi di propri clienti e forniture ancorché emerse da un controllo incrociato e proveniente da altri reparti della G.d.F. diversi da quello che hanno proceduto all'accesso presso l'appellante. Come ricordava l'Ufficio, nel richiamare la Circolare n.77/2001, quando l'atto richiamato non sia stato notificato o comunicato al contribuente, gli uffici dovranno o allegare in copia lo stesso o riprodurlo nella motivazione il contenuto essenziale, intendendo quest'ultimo "l'indicazione degli elementi che assumono rilevanza ai fini dell'accertamento. Come si è verificato nel caso al nostro esame, ancorché il contribuente non disponesse del materiale contabile-amministrativo di cui aveva a suo tempo denunciato il furto. Passando al secondo punto, questo Collegio, di converso non condivide la prima statuizione, né l'operato dell'Ufficio, per l'erroneità del metodo usato, che ha finito per attribuire alle norme applicate, che regolano le modalità di accertamento induttivo del reddito, un aspetto sanzionatorio, che la legge non conferisce loro, consumando violazione del principio della capacità contributiva posto dall'art. 53 della Costituzione. Non trova giustificazione, infatti, l'operato dell'Amministrazione che ha inciso solo sulle componenti attive, che ha recuperato al reddito, determinando

un aumento dell'imponibile, e, senza darne logica giustificazione, non ha inteso tenere conto anche di quelle riferite ai costi, che sulla base del medesimo fatto noto, era presumibile non dovessero essere sottratte ad autonoma rettifica. La determinazione del reddito d'impresa ai fini tributari ha la sua sedes materiae nella previsione contenuta negli artt. 51 e seguenti del D.P.R. n. 917/1986 - Tuir - e, segnatamente, la nozione di ricavi quale sua componente e' contenuta, per quel che qui rileva, nell'art. 53. La definizione di costo non e' invece espressamente formulata nel Tuir con riferimento a specifiche e tipiche componenti reddituali, donde la necessita' di fare rinvio alla comune nozione, ormai acquisita in sede contabile, che la individua quale fattore negativo della produzione. Esso, evidentemente in questa accezione, e' pero' richiamato nella previsione contenuta nell'art. 75 del citato testo unico, che detta le norme generali sui componenti del reddito d'impresa sancendo il principio, che le spese e gli altri componenti negativi del reddito, cosi' come gli oneri afferenti i ricavi, sono ammesse in deduzione, alle condizioni espressamente indicate, e, comunque, nell'interpretazione giurisprudenziale ormai consolidata, anche in caso di violazione degli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili, ovvero di loro omessa o irregolare registrazione (vd. Cass. n. 10090/2002).

La voluntas legis appare dunque chiara: l'imponibile e' costituito dal reddito netto dichiarato, o accertato, calcolato al netto dei costi. Perciò l'Ufficio, quando procede a rettifica induttiva dei ricavi e' tenuto, sempre e comunque, pur in assenza delle condizioni formali postulate dall'Art. 75 ad applicare il suddetto criterio, ricostruendoli in modo che ad essi corrisponda un'incidenza percentualizzata dei costi (cfr. Cass. nn. 9581/1994, 3083/1992, 3317/1996 e 640/2001). Anche la Sentenza n.225/2005 della Corte Costituzionale fa riferimento a tale orientamento della giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. Sent.19062/2003) in virtù del quale l'imponibile ( ai fini del reddito di impresa) è costituito dal reddito netto dichiarato o accertato , calcolato al netto dei costi; quando l'ente impositore effettua una rettifica induttiva dei ricavi, esso è tenuto, sempre e comunque, ad applicare "tale criterio" ricostruendoli in modo che ad essi corrisponda un'incidenza percentualizzata dei costi", nel senso che ogni qualvolta siano accertati ricavi omessi, occorre tenere conto ai fini della determinazione del maggior reddito da attribuire al contribuente, dei costi necessari al conseguimento dei suddetti ricavi. In ragione di tale lesivo modus operandi il Collegio demanda all'Ufficio il compito di procedere al ricalcolo degli imponibili accertati nell'avviso e delle relative imposte sulla base dei principi sopra esposti, tenendo nel debito conto della percentuale di forfetizzazione dei costi indicata dal contribuente e rideterminando correttamente le sanzioni più favorevoli. La complessità del caso suggerisce di compensare fra le parti le spese di giudizio.

#### P.Q.M

La Commissione, in parziale accoglimento dell'appello ed a parziale modifica della sentenza impugnata demanda all'Ufficio di procedere al ricalcolo degli imponibili accertati e delle imposte dovute sulla base della statuizione adottata, per i ricorsi riuniti n.167/06, 169/07, 170/06,171/06,172/06 e 173/06.

Sono compensate le spese di giudizio fra le parti.

Sassari 13 Marzo 2009

