



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI AVELLINO

SEZIONE 3

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 369/2020

UDIENZA DEL

13/10/2020 ore 09:00

riunita con l'intervento dei Signori:

- CAPASSO RAFFAELE ROCCO Presidente
- DE GRUTTOLA GIOVANNI Relatore
- SPINIELLO MODESTINO Giudice
- _____
- _____
- _____
- _____
- _____

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 369/2020
depositato il 06/05/2020

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030301393/2019 IVA-ALTRO 2017
contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE AVELLINO

proposto dal ricorrente:

FRATELLI GRILLO SRL
VIA TOPPOLO 73 83035 GROTTAMINARDA AV

rappresentato da:

MANNA STEFANIA
CONTRADA TOPPOLO 73/A 83035 GROTTAMINARDA AV

rappresentante difeso da:

CASTELLANO VITTORIO
VIA FONTANA ANGELICA 1 83031 ARIANO IRPINO AV

difeso da:

CASTELLANO VITTORIO
VIA FONTANA ANGELICA 1 83031 ARIANO IRPINO AV

N°

192/2020

PRONUNCIATA IL:

13/10/2020

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

01 DIC 2020

Il Segretario

Carlo Ferdullo

CONCLUSIONI

La sig.ra MANNA STEFANIA nata a Torino (TO) il 15/02/1973 residente in Grottaminarda (AV), c/da Toppolo n° 73/A, con codice fiscale MNNSFN73B55L219P, in qualità di legale rappresentante legale della società **FRATELLI GRILLO SRL**, con sede in Grottaminarda (AV) alla Via Toppolo, 73 - 83035 con C.F. e P.I. 02629730645, elettivamente domiciliato in Ariano Irpino (AV) in Via Fontana Angelica n. 1 presso e nello studio del Dott. Castellano Vittorio, codice fiscale CSTVTR90A26A399J, libero professionista iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Benevento al n. 1013/A, indirizzo di posta elettronica certificata studiocastellanostp@pec.it, fax 0825892642, il quale lo rappresenta giusta delega in calce al ricorso, nell'atto introduttivo del giudizio conclude e chiede alla Commissione Tributaria Provinciale adita:

- la nullità dell'avviso di accertamento per mancata instaurazione del contraddittorio prima dell'emanazione dell'atto;
- la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione per c.d. delega in bianco;
- la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione;
- la nullità dell'avviso di accertamento per errata ed infondata applicazione della presunzione di cessione ex art. 1 del DPR 441/97;
- di annullare le riprese fiscali in materia di IRES, IVA ed IRAP;
- di annullare le sanzioni irrogate;
- condannare l'amministrazione finanziaria, al pagamento delle spese del giudizio, così come previsto dall'art. 15 del D.lgs. 31/12/1992, n. 546, nella misura di € 3.000, che riterrà di giustizia, con attribuzione al difensore antistatario ai sensi dell'art. 93 del c.p.c.



L'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Avellino, in persona del Direttore pro-tempore nelle controdeduzioni conclude e chiede alla Commissione Tributaria provinciale adita:

- il rigetto del ricorso e la condanna del Ricorrente alle spese di giudizio, maggiorate di diritto del cinquanta per cento per la rifusione delle spese del procedimento di mediazione ai sensi dell'art. 15, comma 2-septies, del D.Lgs. n. 546/1992.

FATTO

In seguito ad una verifica fiscale ai fini II.DD., IRAP ed IVA eseguita dalla Guardia di Finanza di Ariano Irpino in data 21/07/2017 i militari verbalizzanti redigevano il Processo Verbale di Constatazione (PVC 558/2017).

L'Agenzia delle Entrate rinviando interamente al P.V.C., nelle motivazioni dell'avviso di accertamento n. TFK030301393/2019 per il periodo d'imposta 2017 notificato in data 02/08/2019, si limita a riepilogare i rilievi contestati:

Rilievo: II.DD. 2017 IRES

- Indicazione in dichiarazione annuale di minori componenti positivi di reddito omettendo di fatturare la cessione di automezzi usati destinati alla rivendita per € 38.752,00,

Rilievo: IVA 2017

- Omessa registrazione di operazione imponibili attive per € 38.752,00 per un'imposta pari a € 8.525,44.
- Indicazione in dichiarazione annuale di minori operazioni imponibili attive per € 38.752,00 ed IVA per € 8.525,44.

Rilievo: IRAP 2017



- Omessa indicazione in dichiarazione annuale di un maggior valore della produzione netta di € 38.752,00.

Avverso l'avviso di accertamento la società F.lli Grillo srl propone ricorso per i seguenti motivi:

DIRITTO

- 1) **NULLITA' DELL'AVVISO D'ACCERTAMENTO PER DIFETTO DI SOTTOSCRIZIONE PER C.D. DELEGA IN BIANCO - CASSAZIONE N. 22803/2015.**

L'accertamento fiscale effettuato dal funzionario delegato è nullo se la delega è in bianco, ovvero privo del nominativo soggetto delegato come sostituto temporaneo del dirigente dell'ufficio. Non basta la sola indicazione della qualifica, ma è necessaria anche l'indicazione del nome di chi riveste tale qualifica.

- 2) **MANCANZA DI CONTRADDITTORIO PRIMA DELL'EMANAZIONE DELL'ATTO DI ACCERTAMENTO** (Sezioni Unite sentenza n. 19667/2014).

Incombe sull'Amministrazione Finanziaria un generale obbligo di attivare sempre il contraddittorio preventivo rispetto all'adozione di un provvedimento che possa incidere negativamente sui diritti e sugli interessi del contribuente. In caso contrario l'atto è nullo.

Si richiede l'annullamento dell'avviso di accertamento emesso poiché l'Amministrazione Finanziaria non ha adempiuto all'obbligo di instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente prima dell'emissione dell'atto, obbligo previsto in caso di accertamento ai fini IVA; inoltre l'instaurazione del contraddittorio preventivo avrebbe sicuramente permesso al contribuente di spiegare le proprie ragioni circa le violazioni rilevate dai verificatori, dando modo di dimostrare l'inapplicabilità della presunzione di cessione ex artt. 1 e 3 del DPR



3) NULLITÀ DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO PER DIFETTO DI

MOTIVAZIONE L'obbligo di motivazione degli atti impositivi costituisce indubbiamente uno dei motivi di nullità degli avvisi di accertamento e degli atti esattoriali. La motivazione svolge la funzione di permettere al contribuente di capire l'iter logico giuridico in base alla pretesa ossia come si è arrivati a chiedere una determinata cifra, in base a quali norme e in base a quali calcoli e quali ragionamenti. Ogni atto tributario, sia che si tratti di accertamenti fiscali dell'Agenzia delle Entrate che di cartelle di pagamento o altri atti esattoriali, deve permettere al contribuente di comprendere chiaramente la natura e l'ammontare della pretesa. Diversamente l'atto è illegittimo e quindi è nullo. (Cassazione civile, sez. tributaria, sentenza n. 21564 del 20/09/2013).

**4) ERRATA ED INFONDATA APPLICAZIONE DELLA PRESUNZIONE DI
CESSIONE EX ART. 1 DEL DPR 441/97.**

L'Agenzia delle Entrate di Avellino ha ripreso a tassazione ricavi non documentati e contabilizzati pari ad € 38.752,00 presumendo la cessione degli automezzi indicati nell'allegato n. 15 del P.V.C. della Guardia di Finanza di Ariano Irpino del 21/7/2017. L'Ufficio ha presunto, ex art. 1 del DPR 441/97, la cessione degli automezzi descritti nell'allegato n. 15 poiché tali beni non erano presenti nei locali aziendali al momento dell'inizio della verifica e la loro presunta vendita non sarebbe stata annotata nel registro di carico e scarico previsto dall'art. 38, comma 2 del D.L. 41/1995. Trattasi di automezzi di proprietà della società FRATELLI GRILLO SRL, come affermato dal legale rappresentante, ma non presenti nei locali aziendali poiché si trovavano presso terzi al fine di manutenzione; inoltre sono stati oggetto di cessione in data successiva alla redazione del P.V.C. del 21/07/2017. A prova dell'effettiva cessione si depositano copia delle fatture di vendite di detti beni, aventi tutte data successiva al P.V.C., registro IVA vendite



nonché estratto del registro di carico e scarico dal quale si evince la corretta annotazione delle operazioni di cessione; inoltre si depositano copie dei passaggi di proprietà degli automezzi.

Nello specifico gli automezzi, oggetto di contestazione, sono stati venduti con le seguenti fatture:

Marca e tipo	Targa	Numero fattura di vendita	Data fattura di vendita	PREZZO VENDITA
Iveco Magirus	CG634AH	227/2017	29/07/2017	600,00
Iveco Magirus	DC336SH	449/2017	06/11/2017	15.000,00
Iveco 100	EF982YE	293/2018	26/06/2018	2.459,02
Iveco 80	CC547MV	293/2018	26/06/2018	1.229,51
Iveco	DX522DM	333/2018	24/07/2018	1.000,00
Iveco stralis	FG194LH	334/2018	24/07/2018	600,00

L'Agenzia delle Entrate nelle controdeduzioni chiede il rigetto del ricorso per i seguenti motivi:

In merito al difetto di sottoscrizione per delega in bianco.

L'art. 42 del Dpr 600/73 prevede che "Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato" (I comma) e che "L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione... di cui al presente articolo..." (III comma).

Viene quindi previsto solo che l'atto sia sottoscritto dal Direttore dell'Ufficio o da funzionario dallo stesso delegato, senza richiedere la qualifica dirigenziale del delegante né, ovviamente, del delegato.

Inoltre, come previsto dal terzo comma del citato art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, è soltanto l'omissione di sottoscrizione da parte del Direttore dell'Ufficio o del delegato che può comportare la nullità dell'atto.



Nella fattispecie di causa l'avviso di accertamento è stato debitamente sottoscritto dal capo team Angelillo Angelina su delega del Direttore Provinciale, dott.ssa Luisa Maria Maietta, come da O.D.S. n. 18 RCI 2575 del 18/7/2019, di cui si allega copia.

In merito alla contestazione circa il mancato contraddittorio si precisa che l'atto de quo e' stato emesso a seguito di pvc della GDF redatto alla presenza del rappresentante legale della società a cui e' stata consegnata copia. Si fa rilevare che la parte nella sezione conclusiva del pvc si riservava di presentare le opportune deduzioni nelle sedi competenti e si specifica altresì che al parte pur potendo presentare delle memorie difensive entro 60 gg dal pvc non l'ha fatto. Quindi assolutamente pretestuosa e priva di qualsiasi rilevanza giuridica e' la contestazione sul mancato contraddittorio, in quanto si ribadisce trattasi di accertamento emesso a seguito un processo verbale di constatazione.

In merito al sollevato difetto di motivazione dell'atto si precisa quanto segue.

L'art 42 dpr 600/73 precisa che "se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale".

L'avviso di accertamento che rinvia alle risultanze del processo verbale di constatazione redatto dalla Gdf è legittimo ogniqualvolta la motivazione è idonea a individuare la causa giustificativa della pretesa tributaria e a garantire l'esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente. In questi termini, la motivazione per relationem realizza solo una legittima "economia di scrittura" che non arreca alcun danno perché tratta di elementi già noti al contribuente (Cassazione n. 20943 depositata il 6 agosto 2019).



Nel merito della controversia e' priva di pregio la tesi sostenuta dalla parte ovverosia che i beni strumentali (automezzi) sono stati fatturati successivamente alla data di chiusura del PVC (anno 2017) e nell'anno di imposta 2018.

L'art. 1 del DPR 441/97 stabilisce che si presumono ceduti i beni acquistati, prodotti, o importati che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti.

In sede di verifica la parte nonostante le richieste dei verbalizzanti non ha indicato altro luogo dove rinvenire gli automezzi non trovati ne' ha dato altre prove o giustificazioni (come si legge alla pagina 24 del pvc). "la parte pur affermando che gli automezzi indicati nell'allegato 15 sono ancora di proprietà della fratelli grillo srl dichiarava di non essere nella disponibilità in quanto non erano presenti nei locali aziendali. Nel contempo non ha fornito indicazioni sul luogo ove venivano ricoverati i mezzi non rinvenuti in azienda, tantomeno sono state eseguite ovvero esibite annotazioni attestanti altro luogo di deposito".

Nelle memorie illustrative la società ricorrente, impugna quanto dedotta dall'Ufficio accertatore nel seguente modo:

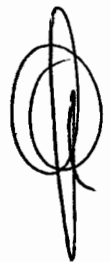
Sulla nullità per difetto di sottoscrizione per delega in bianco: In riferimento all'eccezione relativa alla nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione per c.d. "delega in bianca", le controdeduzioni dell'Amministrazione Finanziaria sono completamente pretestuose ed infondate. L'Agenzia delle Entrate ha allegato alle proprie controdeduzioni l'ordine di servizio, privo dei requisiti previsti dalla legge e dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Sulla nullità dell'atto per mancanza di contraddittorio preventivo L'Ufficio ribadendo che "trattasi di accertamento emesso a seguito di un processo verbale di constatazione" conferma la violazione del principio del contraddittorio preventivo,



in base al quale vi è l'obbligo da parte dell'Amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio preventivo sia nel caso in cui l'avviso di accertamento interessa un tributo armonizzato (IVA) sia nel caso in cui derivi da una verifica in loco. Entrambe le fattispecie rientrano nel caso specifico, pertanto l'Agenzia delle Entrate di Avellino aveva l'obbligo di instaurare il contraddittorio preventivo.

Sul merito della controversia Al fine di vincere la presunzione legale relativa di cessione degli automezzi il contribuente ha dato ampia e convincente prova contraria. Infatti, in sede di accertamento con adesione e successivamente in sede di ricorso la società Fratelli Grillo Srl ha dimostrato che la cessione degli automezzi contestati è avvenuta in epoca successiva alla chiusura del PVC, fornendo numerose prove quali il registro di carico e scarico con relative annotazioni, le fatture di vendita degli automezzi e tutti i passaggi di proprietà. La società ricorrente ha fornito valide ed inequivocabili prove contrarie; invece secondo l'Agenzia delle Entrate di Avellino la documentazione doveva essere esibita entro il termine di 60 giorni di cui all'art. 12, comma 7, della Legge 212/2000. Perlopiù l'Ufficio pretende l'esibizione delle fatture di vendita e del registro di carico-scarico alla data di chiusura del PVC, ossia il 21 luglio 2017, o al massimo nei 60 giorni successivi. Quanto sostenuto dall'Ufficio non ha un minimo di fondamento: 1) l'art. 12, comma 7, della Legge 212/2000 prevede una facoltà e non un obbligo a carico del contribuente, il quale se vuole "può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori". Nessun divieto è previsto laddove il contribuente produca documentazione o osservazioni nelle fasi successive, quali l'accertamento con adesione, la mediazione o in sede giudiziale. 2) pretendere l'esibizione alla data di chiusura del PVC (21 luglio 2017), o nei 60 giorni successivi, delle fatture di vendita emesse nell'anno successivo (2018) è del tutto pretestuoso ed evidenzia la



debolezza e la difficoltà in cui si trova l'Ufficio a sostenere quest'ipotetica presunzione di cessione.

Le varie cessioni degli automezzi sono state tutte dimostrate. Infatti, come da verbale di contraddittorio allegato l'Ufficio ha preso visione della documentazione e ha riconosciuto che "tali mezzi sono stati oggetto di cessione in data successiva come risulta dal registro di carico scarico, dalle fatture di vendita e dai registri IVA che si presentano in allegato alle memorie". Siccome è stato ampiamente dimostrato che la cessione degli automezzi contestati è avvenuta in epoca successiva alla verifica della Guardia di Finanza di Ariano Irpino, risulta chiaro e pacifico che nessuna presunzione di cessione poteva essere accertata, e pertanto l'avviso di accertamento è da considerarsi nullo.

Nelle memorie illustrative l'Agenzia delle Entrate fa presente che:

In merito al difetto di sottoscrizione per delega in bianco.

l'avviso di accertamento è stato debitamente sottoscritto dal capo team Angelillo Angelina su delega del Direttore Provinciale, dott.ssa Luisa Maria Maietta, come da O.D.S. n. 18 RCI 2575 del 18/7/2019 e relativa tabella A. E', pertanto, evidente dalla lettura della delega esibita che vi sono tutti gli elementi che la parte asserisce essere necessari, ossia motivazione, decorrenza e nominativi dei delegati. Pertanto assolutamente privo di pregio e' quanto eccepito da controparte.

In merito alla contestazione circa il mancato contraddittorio si ribadisce che l'atto de quo e' stato emesso a seguito di pvc della GDF redatto alla presenza del rappresentante legale della società a cui e' stata consegnata copia. Si fa rilevare che la parte nella sezione conclusiva del pvc si riservava di presentare le opportune deduzioni nelle sedi competenti e si specifica altresì che al parte pur potendo presentare delle memorie difensive entro 60 gg dal pvc non l'ha fatto. Quindi assolutamente pretestuosa e priva di qualsiasi rilevanza giuridica e' la



contestazione sul mancato contraddittorio, in quanto si ribadisce trattasi di accertamento emesso a seguito un processo verbale di constatazione

Nel merito della controversia e' priva di pregio la tesi sostenuta dalla parte ovverosia che i beni strumentali (automezzi) sono stati fatturati successivamente alla data di chiusura del PVC (anno 2017) e nell'anno di imposta 2018. L'art. 1 del DPR 441/97 stabilisce che si presumono ceduti i beni acquistati, prodotti, o importati che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti.

All'udienza del 02.07.2020 la commissione, ritenuto che sussistenti le condizioni ed i presupposti di legge, sospende l'esecutività dell' atto impugnato e fissa per la discussione del merito l'udienza del 13/10/2020 ore 11,10. Compensa le spese.

Alla pubblica udienza odierna, il Collegio dopo la discussione come da verbale di causa, riunito in Camera di Consiglio, decide come da dispositivo.

MOTIVI DELLE DECISIONE

La Commissione, compiute le debite verifiche in ordine a tempestività e ritualità degli adempimenti istruttori, valutate preliminarmente le eccezioni di parte e gli atti di causa, perviene alla conclusione che sussistono i presupposti per l'accoglimento di esse.

Il primo motivo di ricorso: "Nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione per c.d.delega in bianco" appare infondato e quindi va rigettato.

In merito alla nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione per c.d. delega in bianco il Collegio ritiene l'eccezione infondata e pertanto da rigettare.

La mancata sottoscrizione dell'atto da parte del dirigente dell'Ufficio, atteso che la delega per la sottoscrizione dell'avviso di accertamento conferita dal dirigente ex art. 42, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973, è una delega di firma e non di



funzioni: ne deriva che il relativo provvedimento non richiede l'indicazione né del nominativo del soggetto delegato, né della durata della delega, che pertanto può avvenire mediante ordini di servizio che individuino l'impiegato legittimato alla firma mediante l'indicazione della qualifica rivestita, idonea a consentire, "ex post", la verifica del potere in capo al soggetto che ha materialmente sottoscritto l'atto (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 24271 del 30/09/2019).

Nella specie l'Agenzia delle Entrate ha prodotto in giudizio la delega, adottata anteriormente all'emissione dell'avviso di accertamento che ci occupa, con l'indicazione del nome del delegato così adempiendo all'obbligo che gli incombeva e ciò in quanto la Corte di Cassazione ha ulteriormente chiarito che non occorre che la delega sia allegata all'atto impositivo essendo sufficiente che sia prodotta in giudizio (Cass. Civ., n. 25983/2016).

La seconda eccezione; mancanza di contraddittorio prima dell'emanazione dell'atto di accertamento è fondata. Commissione osserva, in proposito, che sul tema del contraddittorio endoprocedimentale si è pronunciata di recente la Suprema Corte di Cassazione con Ordinanza 07 settembre 2018, che nel richiamare le Sezioni Unite, ha statuito che: "Le Sezioni Unite di questa Corte (Cass. 9 dicembre 2015, n. 24823), premesso che l'art. 12, comma 1 della l. n. 212/2000 si applica ai soli casi di accesso ed ispezioni e verifiche nei locali del contribuente, hanno posto la basilare distinzione, riguardo al tema del contraddittorio endoprocedimentale, a seconda che si tratti o meno di tributi armonizzati, questi ultimi soggetti al diritto dell'Unione europea, chiarendo che «in tema di tributi, non armonizzati, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi cd. armonizzati, avendo luogo la



diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto» (giurisprudenza conforme si vedano, tra le altre, Cass. sez: 5, 3 febbraio 2017, n. 2875; Cass. Sez: 6-5, ord. 20 aprile 2017, n. 10030; Cass. sez. 6-5, ord. 5 settembre 2017, n. 20199; Cass. sez. 6-5, ord. 11 settembre 2017, n. 21011; Cass. sez. 6-5, ord. 14 novembre 2017, n. 26943; Cas.1: sez. 6-5, ord. febbraio 2018, n. 2873)."

Nel caso di specie, si è trattato di una verifica fiscale mediante accesso, presso la sede legale della società, documentato da un verbale di constatazione - e non, quindi, di un accertamento cd. tavolino -, sicchè, il Collegio condividendo la sentenza della Corte di Cassazione n. 701/2019 secondo cui: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, (cd. Statuto del contribuente), nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione "ex ante" in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso "ante tempus", anche nell'ipotesi di tributi "armonizzati", senza che, pertanto, ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la prova di "resistenza", invece necessaria, per i soli tributi "armonizzati", ove la normativa interna non preveda l'obbligo del



contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (ad es., nel caso di accertamenti cd. a tavolino), ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione "ex post" sul rispetto del contraddittorio."

In conclusione i giudici di legittimità affermano "che in relazione ai tributi armonizzati, affinché il difetto di contraddittorio endoprocedimentale determini la nullità del provvedimento conclusivo del procedimento impositivo, non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far, valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato (cfr. Cass. 11453114, 25054113, ss.uu. 20935109), e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza, e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto" (Cass., ss.uu., 9935/15, 2372~/07; Cass. 1271/2014; 22502/13).

Nel caso in esame la società ricorrente Fratelli Grillo Srl ha dimostrato che la cessione degli automezzi contestati è avvenuta in epoca successiva alla chiusura del PVC, fornendo numerose prove quali il registro di carico e scarico con relative annotazioni, le fatture di vendita degli automezzi e tutti i passaggi di proprietà. La società ricorrente ha fornito valide ed inequivocabili prove contrarie alle presunzioni dell'Ente impositore.

La mancata dichiarazione dei ricavi accertati per l'anno 2017, sono stati dichiarati successivamente alla chiusura del PVC (2017) e nell'anno successivo (2018), allorché si è verificata la condizione, tenendo conto che, in base alle dichiarazioni



del responsabile della società gli automezzi erano presso terzi per manutenzione e riparazioni onde renderli idonei alla vendita..

La normativa (art. 1 DPR n. 441/1997) è vero che prevede la presunzione di cessione dei beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge la sua attività, ma è altrettanto vero che i beni sono stati ceduti successivamente con regolare atto di vendita e trascrizione presso il PRA, come si evince chiaramente dalla documentazione in atti.

Ma c'è di più. Nell'avviso di accertamento: a pag. 2 è indicato il periodo d'imposta controllato 01.01.2018 - 19.11.2018, mentre il periodo controllato è 01.01.2017 alla chiusura del PVC 21.2.2107 (si legge testualmente nel PVC: periodo di imposta 2017 e fino al 21.2.2017) non si capisce l'importo sottoposto a tassazione di euro 38.752,00 da dove è scaturito.

Nell'allegato 15 al PVC, cui l'avviso di accertamento fa riferimento i valori indicati ammontano ad euro 21.382,00.

La società ricorrente all'atto della vendita e fatturazione ha indicato un importo superiore a quello indicato nell'allegato 5 (€ 23.942,00). Il valore degli automezzi indicati nell'allegato 15 al PVC non si sa da dove è stato ricavato, considerando che gli importi fatturati da parte della società e quelli indicati dai verificatori e successivamente trasfusi nell'avviso di accertamento hanno tutti valori diversi. Nel PVC si legge che il valore degli automezzi è stato calcolato tenendo conto del registro degli acquisti e la cessione dei beni usati. Non è stato specificato come è stato attribuito il valore. Negli avvisi di accertamento devono essere indicati tutti gli elementi che formano la pretesa fiscale e permettere, così, al contribuente di comprendere chiaramente la natura e l'ammontare della pretesa. La pretesa tributaria non è stata specificata nel suo ammontare: € 38.752,00 sottoposti a tassazione non si sa come siano stati determinati. Ecco quello che costituisce



indubbiamente uno dei motivi di nullità dell'avviso di accertamento: difetto di motivazione, eccetto nel ricorso.

Le questioni appena vagliate esauriscono la vicenda sottoposta alla Sezione, essendo stati toccati tutti gli aspetti rilevanti a norma dell'art. 112 c.p.c., in aderenza al principio sostanziale di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato (come chiarito dalla giurisprudenza costante, *explurimis* per le affermazioni più risalenti Cass. Civile - Sezione II, 22 marzo 1995 n. 3260 e, per quelle più recenti, Cass. Civile - Sezione V 16 maggio 2012 n. 7663).

Gli argomenti di doglianza non espressamente esaminati sono stati ritenuti dal Collegio non rilevanti ai fini della decisione e comunque inadonei a supportare una conclusione di tipo diverso.

In conclusione il ricorso va accolto con annullamento totale dell'avviso di accertamento.

Quanto alle spese di lite, ritenuta la complessità della materia ed il formarsi solo in tempi recenti di una giurisprudenza in tema di prove per il caso in esame, appare equo compensare le spese di giudizio.

La Commissione Tributaria Provinciale di Avellino, sez. 3,

P.Q.M.

- 1) Accoglie il ricorso e per l'effetto annulla l'avviso di accertamento impugnato.
- 2) Compensa tra le parti le spese del presente giudizio.

Così deciso nella Camera di Consiglio il giorno 13.10.2020

Il Giudice Relatore-est.

(Dr. Giovanni De Grunio)

Il PRESIDENTE

(Avv. Raffaele Rocco Capasso)