



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI SICILIA

SEZIONE 14

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	AMALFI	FABRIZIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	IPPOLITO	SANTO	Relatore
<input type="checkbox"/>	MICELI	MARIA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 7362/2014
depositato il 03/12/2014

- avverso la pronuncia sentenza n. 2785/2014 Sez:7 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di AGRIGENTO
contro:

C

difeso da:
CUCCHIARA DOTT.PIETRO
VIA PIRANDELLO N.12 92020 GROTTA

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE AGRIGENTO

Atti impugnati:
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TY501T500039/13

SEZIONE

N° 14

REG.GENERALE

N° 7362/2014

UDIENZA DEL

20/04/2021 ore 09:30

N° 5/20/14/21

PRONUNCIATA IL:

20/04/2021

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

27/05/2021

Il Segretario



IL SEGRETARIO DELLA SEZIONE
Assistente Tributario - Area II
Patrizia PUCCIO

Puccio

L'AGENZIA DELLE ENTRATE Direzione Provinciale di Agrigento proponeva appello avverso la sentenza n° 2785/07/14 del 7/7/2014, emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento, sezione n. 07, depositata in data 21.08.2014, a seguito di ricorso interposto da Gioachino, I

I, rappresentato e difeso dallo studio professionale associato Sorrentino & Cocchiara, nel cui studio sito ad Agrigento, nella contrada San Benedetto snc, Zona Industriale di Agrigento, Centro Direzionale San Benedetto.

La sentenza è riferita ad Avviso di accertamento n. **TY501T500039/2013**, notificato il 31/01/2013, concernente l'anno d'imposta **2009**.

FATTO

Il contribuente per i periodi d'imposta dal 2009 al 23.01.2012 è stato sottoposto a verifica fiscale a carattere generale da parte della Guardia di Finanza Tenenza di Canicattì per l'attività di "commercio all'ingrosso di profumi e cosmetici", di cui al cod. att. 46.45.00. Il controllo svolto - come da p.v.c. del 06/06/2012 notificato alla parte in pari data - si è concentrato nello sviluppo delle giacenze di magazzino rilevate in sede di accesso giacenti sia nel locale sito in via Pirandello n. 72 sia presso il punto vendita sito in via Mozart, n. 8 a Canicattì. La G.D.F. dopo aver rilevato dettagliatamente la mercé per qualità e quantità, e dopo aver confrontato i prezzi di acquisto rilevati dalle fatture passive e i prezzi di vendita per ogni singolo articolo commercializzato rilevato dai listini e/o cartellini prezzo, con la partecipazione costante e collaborativa del titolare che aveva esibito una distinta dell'inventario merci al 31.12.2011, tenuto conto della distinzione tra commercializzazione all'ingrosso e al dettaglio, degli sconti praticati, dei prodotti "fuori moda" venduti a prezzo di costo e/o sottocosto, ha determinato la percentuale di incidenza degli articoli venduti sul totale del monte merci, e la percentuale media ponderata di ricarico effettivamente praticata.

Tale operazione ha portato in definitiva a determinare nella vendita all'ingrosso la ricarica nella misura del 50% e nella vendita al dettaglio la ricarica nella misura del 100%. Le percentuali di ricarico sono state applicate al costo del venduto (G.I. + ACQUISTI - G.F), desunto dai dati contabili dichiarati dal contribuente. Tale operazione, ha fatto emergere dei valori contabili diversi da quelli dichiarati dalla parte, nell'anno d'imposta **2009**.

L'Ufficio accertava un reddito d'impresa di **€ 476.127,00** e rettificava la dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente ai fini IRPEF e ADD.LI; ai fini IVA e ai fini IRAP, come dai quadri interni dell'avviso di accertamento impugnato, procedeva altresì all'irrogazione delle sanzioni relative.

L'istanza di accertamento con adesione non andava a buon fine.

Instaurato il giudizio di primo grado, i giudici di 1° grado, con la sentenza impugnata, accoglievano il ricorso del contribuente, argomentando, in sintesi, che: *"... Nel merito della questione si osserva che l'atto impugnato alle pagg. 3 e 4, richiamando il processo verbale di constatazione e diversi documenti elaborati dai verificatori allo stesso allegati, fa propri i risultati cui gli stessi sono giunti, e conseguentemente determina i maggiori ricavi accertati applicando la percentuale di ricarico del 100% per le vendite al dettaglio, e del 50% per quelle all'ingrosso. Sul punto il ricorrente contesta l'operato dei verificatori, acriticamente fatto proprio dall'Agenzia delle Entrate, sotto diversi profili. In particolare contesta l'utilizzo di un campione di prodotti limitati, il rilevamento dei prezzi praticati al dettaglio da listini e cartellini prezzo, che stante l'enorme quantità e varietà di articoli trattati, nel 90 % dei casi non vengono esposti, e di quelli all'ingrosso confrontando le fatture di acquisto del 2011 con quelle di vendita del 2012, invece che quelle del 2009 nonché il notevole scostamento delle percentuali applicate da quelle indicate dagli studi di settore di riferimento.*

Orbene, a fronte delle contestazioni del ricorrente nel merito, (...)l'Agenzia delle Entrate in ordine alle stesse nulla dice nelle proprie controdeduzioni, con le quali si limita a contrastare gli altri rilievi ed a rinviare nel merito al processo verbale di constatazione, che peraltro non ha

nemmeno ritenuto di produrre in giudizio, essendosi limitata a produrre quelli delle operazioni giornaliere. Orbene la Corte di Cassazione ha più volte affermato il principio secondo il quale: "... ogni volta che sia posto a carico di una delle parti (attore o convenuto) un onere di allegazione (e prova), l'altra ha l'onere di contestare il fatto allegato nella prima difesa utile, dovendo, in mancanza, ritenersi tale fatto pacifico e non più gravata la controparte del relativo onere probatorio", (ex plurimis Cass. Civ., sez. I, 27/02/2008 n. 5191). Alla luce di tale principio di "non contestazione", che si condivide, e dal quale non vi è motivo di discostarsi, i predetti rilievi vanno ritenuti fondati, per cui conclusivamente il ricorso va accolto, e, per l'effetto va annullato l'atto impugnato.... etc. età".

MOTIVI DI APPELLO

1. Preliminarmente eccepisce l'illegittimità della sentenza de qua per evidente contrasto di giudicati. Ed invero, va rilevato che la stessa sezione 07 della C.T.P. di Agrigento aveva in precedenza (sentenza n. 565/07/13 del 7-10-2013), accolto l'istanza di adozione di misure cautelari, avanzata dall'Ufficio a seguito del predetto processo verbale di constatazione elevato dalla G.D.F. di Canicattì il 06.06.2012, dal quale era, tra l'altro, scaturito l'originario avviso di accertamento n. TY501T500063/2013. Con tale pronuncia, i primi giudici hanno peraltro statuito che "... A fronte dei motivati avvisi , di accertamento per gli anni 2009 e 2010, e del puntuale processo verbale di constatazione delibi Guardia di Finanza di Canicattì del 6/6/2012 dal quale scaturiscono i predetti accertamenti nonché il debito erariale non ancora lavorabile, per l'anno 2011, il ricorrente Sostiene l'inesistenza della pretesa avendo proposto rituale ricorso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale avverso i predetti accertamenti.... etc. etc". Gli stessi giudici di primo grado alla data (7.7.2014) della pronuncia de qua, erano già in possesso dell'anzidetto P.V.C, del 6.6.2012 e ne condividevano le motivazioni.

2. Sulla motivazione degli atti tributari, gli articoli 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, 42 del Dpr 600/1973, 56 del Dpr 633/1972, 52 del Dpr 131/1986 e 16 del Dlgs 472/1997, prevedono la legittimità degli atti motivati per relationem, ovvero mediante il rinvio ad altri atti. In questi casi, è necessario che l'atto cui si rinvia sia portato a conoscenza del contribuente o mediante allegazione all'atto impositivo o mediante riproduzione del contenuto essenziale dello stesso. Resta inteso che, qualora l'atto richiamato sia già noto al contribuente, l'onere motivazionale può essere assolto anche per relationem al medesimo, senza la necessaria allegazione. La produzione in giudizio del processo verbale di constatazione non è, dunque, finalizzata a fornire l'atto di motivazione e la successiva integrazione in fase processuale consente eventualmente di fornire la prova; a tal fine, i giudici della Commissione possono, ove lo ritengano necessario, avvalersi del potere loro conferito dall'articolo 7, comma 3, del D.lgs 546/1992 e, dunque, ordinare il deposito di copia del processo verbale. Ciò, (vale a dire: emissione di apposita ordinanza di deposito del P.V.C, del 6.6.2012 della G.D.F. di Canicattì), nel caso di specie, non è per nulla avvenuto.

3. Nel merito, si conferma la correttezza del procedimento seguito dai verbalizzanti e fatto "" proprio dall'Ufficio, teso a una ricostruzione induttiva dei maggiori ricavi per € **476.127,00** a seguito di rilevate incongruenze tra dati dichiarati e quelli desunti dallo svolgimento dell'attività. A tal fine, per una migliore comprensione della controversia è utile riportare, seppur brevemente, il procedimento seguito dai verificatori. L'esame contabile eseguito dai militari verbalizzanti si è concentrato nello sviluppo delle giacenze di magazzino rilevate in sede di accesso giacenti sia nel locale sito in Canicattì, via Pirandello, 72 , sia presso il punto vendita sito in Canicattì, via Mozart, 8. Considerato che la parte ha esibito una distinta inventario mercé al 31/12/2011, è stato effettuato con la collaborazione della stessa, il riscontro fattuale, a campione, tra l'inventario fornito dalla parte e le giacenze fisiche rilevate presso i punti vendita e i depositi di merce destinati alla rivendita dell'impresa. La predetta attività di riscontro al fine di determinare il valore delle rimanenze al 23/01/2012, ha tenuto conto delle movimentazioni di merce sia in acquisto che in vendita avvenute nel periodo 2/23 gennaio

2013 e 23 gennaio 2013.

L'Ufficio ha preso in considerazione le macrocategorie di merce più commercializzate dall'impresa e pertanto più rappresentative quanto a varietà degli articoli trattati che in base alla loro incidenza sul fatturato complessivo.

In seguito, sempre in collaborazione e in contraddittorio con il contribuente, è stata riscontrata a campione la corrispondenza tra i prezzi d'acquisto, netto Iva e sconti, indicati nella "distinta inventario mercé al 31/12/2011" e le fatture d'acquisto alla data del 23.01.2012 (o in mancanza la data più prossima).

È stato altresì valorizzato, sempre in contraddittorio con la parte, il monte merci indicato nella "distinta inventario mercé al 31/12/2011" al prezzo di vendita al dettaglio e all'ingrosso, sempre netto Iva e sconti praticati alla clientela, rilevando i prezzi dai listini e/o cartellini, dalle fatture emesse alla data del 23.1.2012 (o in mancanza la data più prossima), sempre, in contraddittorio con la parte. Quanto sopra rilevato e determinato, è stato riportato in un database in excel rappresentato nelle pagine da n. 8 a n. 17 del pvc e come di seguito esposto: Attribuzione del prezzo di acquisto (netto Iva) ad ogni singolo articolo e determinazione del valore dell'intero monte merci in acquisto all'ingrosso in € 1.429.422,14 netto Iva, e al dettaglio in € 1.137.946,58, netto Iva.

Valorizzazione al netto dell'Iva al prezzo di vendita al dettaglio di ogni singolo articolo, e al prezzo di vendita all'ingrosso, come sopra rilevato; Determinazione del costo del venduto (al netto dell'Iva); Determinazione della percentuale media di ricarico; Determinazione della percentuale di incidenza degli articoli venduti sul totale monte merci; Determinazione della percentuale media di ricarico effettivamente praticata in vendita sia per l'ingrosso (cfr. ali. n. 4 al pvc), che per il dettaglio (cfr. ali. n. 5 al pvc); Di conseguenza, tenuto conto della distinzione tra commercializzazione all'ingrosso e al dettaglio e del fatto che alcuni articoli "fuori moda" e/o di "maggiore pubblicità" venduti al prezzo di realizzo e/o sottocosto, sono stati ritenuti non rappresentativi della "commercializzazione", si è pervenuti ai seguenti valori contabili del monte merci utilizzati per la determinazione della percentuale di ricarico:

- valore del monte merci in acquisto all'ingrosso netto Iva: € 1.429.422,14;
- valore del monte merci in vendita all'ingrosso netto Iva: € 2.390.150,10;
- valore del monte merci in acquisto al dettaglio netto Iva: € 1.137.946,58;
- valore del monte merci in vendita al dettaglio netto Iva: € 2.704.610,15;

è stata ottenuta una percentuale di ricarico media ponderata effettiva pari al 67,21% all'ingrosso $[(€2.390.150,10 - € 1.429.422,14) * 100 : € 1.429.422,14]$, e pari al 137,67% al dettaglio $[(€ 2.704.610,15 - € 1.137.946,58) * 100 : € 1.137.946,58]$.

Tenuto conto inoltre che, la parte sempre nell'ambito dello stesso contraddittorio (cfr. all. n. 6) ha dichiarato che:

negli anni 2009, 2010, 2011 e 2012 non vi sono state significative variazioni di prezzo in acquisto e in vendita;

la mercé inventariata in sede di accesso è da ritenersi congrua sia per varietà che per commerciabilità degli articoli trattati;

per essere competitivi si riconosce alla clientela uno sconto all'ingrosso dal 25 al 40% e al dettaglio dal 30 al 50%, suscettibile di ulteriore variazione;

alcuni articoli "fuori moda" e/o di "maggiore pubblicità" vengono venduti al prezzo di realizzo e/o sottocosto.

Tutto ciò premesso, i militari verificatori, tenendo conto di quanto sopra esposto nonché della zona di influenza dell'impresa, hanno ritenuto opportuno ridurre la percentuale di ricarico del 37,67%, al dettaglio rideterminando la stessa, definitivamente nella misura del 100%. (AL DETTAGLIO). Le stesse considerazioni, unitamente alla possibilità di ulteriori sconti dati dalla quantità degli acquisti fatti all'ingrosso (premi sul fatturato), hanno portato a ridurre la percentuale di ricarico del 17,21%, all'ingrosso riflettendo la stessa, definitivamente

nella misura del 50%.(ALL'INGROSSO).

, l'Ufficio, ai sensi degli artt. 32, 33, 39 comma 2 del DPR n. 600/73 apportava al reddito dichiarato una variazione aumentativa di € **445.807,00** relativa all'omessa contabilizzazione e dichiarazione di ricavi derivanti da cessioni di merci non documentate, accertando pertanto un reddito d'impresa pari a € **476.127,00**.

Con riguardo al procedimento seguito per la corretta determinazione della percentuale di ricarico, si ribadisce che la stessa ha tenuto conto - (vedasi il p.v.c del 6.6.2012 da pagina 8 a pagina 17)- sia dell'estrema diversità qualitativa e quantitativa dei prodotti commercializzati, sia "dell'estensione delle citate percentuali di ricarico agli esercizi pregressi poiché, come specificato dai verbalizzanti

Sostiene infine che l'annullamento integrale dell'avviso di accertamento è decisamente in contrasto con i poteri-doveri conferiti ai giudici in presenza di un'impugnativa avverso un atto impositivo. Il processo tributario, come esplicitato dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 15825 del 24/01/2006 dep. il 12/07/2006 e da ultimo con la sentenza n. 19079 del 1° settembre 2009, in conformità ad un orientamento più volte espresso (sentenze n. 7404/2001; n. 4280/2001; n. 16171/2000) e precisato anche dalle Sezioni Unite (vedi sentenze n. 5783/88, 11273/91; 7791/01; 11217/2007; 21184/2008; n. 22453 del 5/09/2008), nonostante sia strutturato come giudizio d'impugnazione, non è annoverabile tra quelli di "impugnazione annullamento" ma tra i processi di "impugnazione merito". Ne consegue che il giudice che ritenga invalido un avviso di accertamento per motivi non formali ma di carattere sostanziale, ritenendo fondate le censure del contribuente relative, ad esempio, al maggior imponibile o ai costi, non può limitarsi a una pronuncia costitutiva di annullamento dell'atto impositivo, come purtroppo spesso accade, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, *"operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla misura ritenuta più corretta"*.

CONTRODEDUZIONI DELL'APPELLATO CON APPELLO INCIDENTALE

I. INFONDATEZZA E/O ILLEGITTIMITÀ DELL'APPELLO PRINCIPALE PERCHÉ DESTITUITO DI FONDAMENTO GIURIDICO E FATTUALE, NONCHÉ PER MANIFESTA IRRAGIONEVOLEZZA ED ILLOGICITÀ, CON RIGUARDO ALL'ECCEZIONE SOLLEVATA DALLA PARTE APPELLANTE SULL'ILLEGITTIMITÀ DELLE SENTENZA APPELLATA A MOTIVO DELL'ASSERITO CONTRASTO DEI GIUDICATI.

È destituita del benché minimo fondamento giuridico, l'eccezione del contrasto di giudicati sollevata dalla parte appellante, tra la decisione di annullamento dell'avviso di accertamento de quo e quella di accoglimento delle misure cautelari avanzate dall'Amministrazione Finanziaria.

Le due decisioni sono state appellate e non si è formato alcun giudicato: la prima dall'Agenzia delle Entrate (presente giudizio) e la seconda dal Sig. Giaochino (già discussa alla C.T.R. di Palermo per la quale si attende il relativo pronunciamento), essendo evidente per l'effetto, che l'eccezione di «contrasto di giudicato», è erronea nella sua accezione etimologica e nei suoi presupposti di fatto e di diritto, risultando nel frattempo, quantomeno fuori luogo, oltreché pretestuosa esorbitando, in ultima analisi, palesemente dall'ambito della controversia in questione.

1.2 Restando fermo e impregiudicato quanto superiormente dedotto, è priva di pregio giuridico, per quanto appresso evidenziato, la doglianza formulata dall'Agenzia delle Entrate nell'appello principale per censurare la decisione dei giudici di prime cure sull'asserita difformità di giudizio, richiamando l'inciso adottato dalla Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento nell'accoglimento delle misure cautelari «a fronte dei

motivati avvisi di accertamento».

1.3 Per mero tuziorismo, si pone l'accento che nel giudizio vertente sulla richiesta delle misure cautelari da parte del fisco, ai fini della sussistenza del fumus bonis iuris, il giudice deve compiere una sommaria valutazione dei fatti. Ciò non postula ovviamente un giudizio approfondito sulla sussistenza della fondatezza della pretesa tributaria, che dovrà invece essere effettuato solamente nel giudizio avente ad oggetto l'impugnazione dell'atto impositivo.

1.4 Si tratta di due giudizi ben distinti basati il primo, sulla richiesta delle misure cautelari avanzate dal fisco e il secondo sulla sussistenza o meno della legittimità e/o fondatezza della pretesa tributaria portata dal predetto atto impositivo.

II. INFONDATEZZA E/O ILLEGITTIMITÀ DELL'APPELLO PRINCIPALE A MOTIVO DELL'INAMISSIBILITÀ DELLA PRODUZIONE IN GIUDIZIO DEL P.V.C. DEL 06/06/2012

Il P.v.c era a disposizione dei giudici che hanno deciso sul ricorso appellato dall'Agenzia delle Entrate, MA in un differente giudizio. Orbene, la parte appellante non ha prodotto in giudizio il processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, atto cui essa si richiama pedissequamente nella formulazione delle proprie doglianze, facendone espresso rinvio.

La mancata produzione del P.V.C, nel corso del giudizio di primo grado della parte appellante, ha fatto dichiarare la stessa inadempiente, essendosi limitata a produrre quelli delle operazioni giornalieri.

Da ciò discende che l'Ufficio non ha assolto l'onere probatorio gravante su di esso, avendo ommesso di produrre in giudizio il documento della Guardia della Finanza, che pure è stato integralmente richiamato nella motivazione del provvedimento impugnato.

Non può supplirsi tale lacuna nel corso del giudizio di appello, giacché, in caso contrario, è violato e reso vano il sistema delle preclusioni processuali poste in essere mediante la perentorietà del termine stabilito dall'art. 32 del D.Lgs. n. 546/1992, posto a tutela del diritto di difesa e del principio del contraddittorio tra le parti; così, si farebbe rivivere una facoltà inevitabilmente preclusa.

Invero, la condotta omissiva della parte onerata (Agenzia delle Entrate) di produrre il P.y.C. in primo grado, non può che tramutarsi in una dilatazione indiscriminata dei tempi processuali, con grave nocumento del diritto di difesa del contribuente, e del giusto processo (art. ili della Costituzione).

Né questo Collegio d'appello potrà sostituirsi alla parte, ordinandone il deposito, stante la natura integrativa e mai sostitutiva dei poteri istruttori posti in capo a questi ultimi

È eloquente, pertanto, il principio di diritto partorito dalla suddetta pronuncia che parte dall'assunto che l'art. 58, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 ammettendo l'indiscriminata possibilità di produrre nuovi documenti in appello non preclude, laddove IL DOCUMENTO RAPPRESENTI PROVA DELLA PRETESA in rapporto alle contestazioni mosse con il ricorso introduttivo, di ritenerlo INAMMISSIBILE AI SENSI DELL'ART. 58, COMMA 1. Le motivazioni della decisione dei giudici regionali sono riconducibili ad una lettura costituzionalmente orientata della norma che disciplina il regime della prova in appello

Soggiungesi, che il regime probatorio, come disciplinato in appello, mal si concilia, in particolare, con il rigido sistema di preclusioni, vigente in primo grado. Vero è che l'art. 58, comma 2, del citato D.Lgs. n. 546/1992 fa salva nel giudizio d'appello la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti, ma detta facoltà non può certo riferirsi al Processo Verbale della Guardia di Finanza che doveva essere prodotto in primo grado, quale prova dell'imposizione fiscale».

Fa riferimento a giurisprudenza favorevole.

III. INAMISSIBILITÀ DELL'APPELLO INTERPOSTO NELLA PARTE RELATIVA AL MERITO DELLA CONTROVERSIA, PER VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE DELL'ART. 53 DEL D.Lgs. 546/1992, IN QUANTO I MOTIVI DELL'IMPUGNAZIONE MANCANO O RISULTANO

ASSOLUTAMENTE INCERTI.

L'Agenzia delle Entrate, enuncia il seguente assunto: *«nel merito si conferma la correttezza del procedimento seguito dai verbalizzanti e fatto proprio dall'Ufficio, teso a una ricostruzione induttiva dei maggiori ricavi per € 445.807,00, a seguito delle rilevate incongruenze tra i dati dichiarati e quelli desunti dallo svolgimento dell'attività. A tal fine, è utile riportare, seppur brevemente il procedimento seguito dai verificatori omissis »* (Cfr. pag. 5, 6,7,8,9 dell'atto di appello).

Si deduce l'inammissibilità dell'eccezione formulata dalla controparte sul punto, perché essa ha semplicemente sostenuto la legittimità del proprio operato e la fondatezza della pretesa impositiva, reiterando nuovamente i rilievi evidenziati nell'avviso di accertamento già sostenuti innanzi al giudice di primo grado.

HIC ET NUNC, l'appello proposto appare privo dell'elemento essenziale di validità rappresentato dalla specificità dei motivi di impugnazione, visto che la parte appellante non contesta le motivazioni della sentenza appellata sul punto, ma si limita a riportarsi apoditticamente alle risultanze del P.V.C, della Guardia di Finanza del 06/06/2012.

È del tutto evidente, infatti, che le argomentazioni dell'Ufficio hanno un mero contenuto assertorio e ripetitivo delle ragioni poste alla base della legittimità e/o fondatezza dell'atto impositivo e ancor di più, sono assolutamente prive di critica della sentenza impugnata sul punto. Ciò, ovviamente non possono essere costituite né da il procedimento seguito dai verificatori. (pag.s.6.7.8.ss dell'atto di appello, richiamato pedissequamente"). né il richiamo alle eccezioni formulate dall'appellato nel ricorso introduttivo. come segue: *«l'utilizzazione di un campione di prodotti limitati, nonché il rilevamento dei prezzi praticati al dettaglio da listini prezzi e cartellini prezzo, che stante l'enorme quantità e varietà di articoli trattati, nel 90% dei casi non vengono esposti, e di quelli all'ingrosso confrontando le fatture di acquisto 2011 con quelle di vendita del 2012, invece di quelle del 2009, nonché il notevole scostamento delle percentuali di ricarico rispetto a quelle indicate negli studi di settore di riferimento».*

Per tali motivi, si chiede, dunque, che sia dichiarata l'inammissibilità dell'appello nella parte riguardante il merito della controversia, per violazione e falsa applicazione

IV. ASSOLUTA INFONDATEZZA E/O ILLEGITTIMITÀ DELL'APPELLO INTERPOSTO, IN QUANTO I PREZZI DI VENDITA ALL'INGROSSO DETERMINATI DAI MILITARI VERIFICATORI NEL P.V.C SONO DI GRAN LUNGA SUPERIORI A QUELLI EFFETTIVAMENTE PRATICATI DALLA DITTA, MENTRE QUELLI AL DETTAGLIO, POSTO L'ENORME QUANTITÀ E VARIETÀ DI ARTICOLI TRATTATI, NEL 90% DEI CASI NON SONO ESPOSTI E, QUINDI, SPROVVISTI DI CARTELLINO PREZZI E LISTINI.

La parte appellante sulla falsariga di quanto fatto in sede di accertamento, formula il proprio atto di appello, censurando la decisione dei giudici di prime cure riportandosi pedissequamente alle risultanze del P.V.C, della Guardia di Finanza del 06/06/2012, facendo, a suo dire : *« una puntuale ricostruzione dei suddetti maggiori ricavi, smentendo la contestazioni diparte avallate supinamente dai primi giudici».*

Orbene, la «fantomatica» determinazione dei ricavi di € 476.127,00 in base ad irragionevoli percentuali di ricarico e dalle «inaudite «proporzioni, segnatamente dell'ordine del 100% per i prodotti all'ingrosso e del 50% per quelli al dettaglio, avallata sic et simpliciter dall'Agenzia delle Entrate, assume addirittura i contorni dell'inverosimile, rasentando, quantomeno, l'irrazionalità.

La parte appellata nel ricorso introduttivo, ha fatto un raffronto tra i prezzi di vendita di n. 112 articoli all'ingrosso, (gli stessi articoli sui quali i verificatori hanno compiuto i loro calcoli) con i prezzi di vendita estrapolati dal conteggio eseguito all'atto della verifica dai militari delle Fiamme Gialle, onde confutare sotto il profilo del merito la tesi erariale, ovvero l'inattendibilità dei dati rettificati, basati su un abnorme, oltreché insensata ricostruzione

«induttiva» degli inesistenti maggiori ricavi.

L'odierno appellato non limitandosi, dunque, a una generica allegazione dell'insussistenza dell'evasione fiscale, ha predisposto un apposito elenco in formato Excel (tabulato), che per comodità di lettura è stato suddiviso in ordine alfabetico, evidenziando da un lato.

il prezzo di vendita dei suddetti articoli labialmente indicati dalla G.D.F. e dall'altro, quello effettivamente praticato dalla ditta, in base all'esame analitico delle singole fatture di vendita.

A tale fine, sono state allegate all'atto della costituzione nel giudizio di primo grado, le copie autenticate delle fatture di vendita dell'anno **2009** riportanti il prezzo realmente praticato dal Sig. Gioachino. Dalle risultanze di tale confronto è emerso che, IL PREZZO DI VENDITA DETERMINATO DALLA GUARDIA DI FINANZA IN SEDE DI VERIFICA E TRASFUSO

NEL P.V.C.. DAL QUALE TRAE GENESI «L'ILLOGICA» PRETESA ERARIALE. È RISULTATO DI GRAN LUNGA SUPERIORE A QUELLO EFFETTIVAMENTE PRATICATO DALLA DITTA.

« Ergo, è del tutto evidente la totale inattendibilità dei dati rettificati, che è priva di alcun fondamento logico contabile, oltreché viziata su errori concettuali, deponendo ciò, incontrovertibilmente sull'assoluta infondatezza del gravame e la conferma della sentenza dei primi giudici.

Il parallelo processo penale si è concluso con la sua assoluzione, seguito dal dissequestro dei beni

In ultimo, è da evidenziare, la pesantissima perdita d'immagine subita dallo stesso, in virtù della gogna mediatica che ha etichettato l'odierno appellante come "evasore" conclamato, in seguito al sequestro preventivo dei beni disposto nel Giugno del 2013 dal Gip di Agrigento, poi, come sopra accennato dissequestrato.

Ne discende, che è palesemente erronea in fatto ed in diritto l'inciso adoperato dall'Agenzia delle Entrate: *«In definitiva, i verificatori hanno, come anzidetto proceduto, secondo il dispositivo dell'art. 39, comma 2 del D.P.R. n. 600/1973 alla ricostruzione di dati certi ed inconfutabili».*

V. ASSOLUTA INFONDATEZZA E/O ILLEGITTIMITÀ DELL'APPELLO INTERPOSTO, IN QUANTO LA METODOLOGIA DI DETERMINAZIONE DEI RICAVI È BASATA SU UN'ANNUALITÀ DIVERSA DA QUELLA SOTTOPOSTA AD ACCERTAMENTO

L'Agenzia delle Entrate asserisce quanto segue: *«l'esame contabile eseguito dai militari verbalizzanti si è concentrato nello sviluppo delle giacenze di magazzino rilevate in sede di accesso giacenti sia nel locale sito a Canicattì, via Mozart, 8. Considerato che la parte ha esibito una distinta inventario al 31/12/2011, è stato effettuato in collaborazione con la stessa, il riscontro fattuale a campione tra l'inventario contabile fornito dalla parte e le giacenze fisiche rilevate presso i punti vendita e i depositi di mercé destinati alla rivendita dell'impresa. La predetta attività di riscontro al fine di determinare il valore delle rimanenze al 23/01/2012 ha tenuto conto delle movimentazioni di mercé sia in acquisto che in vendita avvenute nel periodo 02/-23 gennaio 2013. In seguito sempre in collaborazione e in contraddittorio con il contribuente, è stata riscontrata a campione la corrispondenza tra i prezzi d'acquisto, netto Iva e sconti, indicati nella distinta inventario merci al 31/12/2011 e le fatture di acquisto alla data del 23/01/2012. È stato altresì valorizzato, sempre in contraddittorio con la parte il monte merci indicato nella distinta merci al 31/12/2011 al prezzo di vendita al dettaglio e all'ingrosso, sempre netto iva e sconti praticati alla clientela, rilevando i prezzi dai listini e/o cartellini prezzo, dalle fatture emesse alla data del 23/01/2012, e ove non rilevabile in contraddittorio con la parte».*

In via preliminare, si mette in evidenza che stata è calcolata «a tavolino» un'evasione della quale nessuna motivazione degna di tal nome, è estrinsecata con l'atto accertativo, al di fuori del riferimento alle risultanze del verbale, nel quale si ipotizza (senza alcun concreto riscontro), una percentuale di ricarico del tutto astratta rispetto alla realtà specifica dell'impresa.

Quanto formulato dall'Agenzia delle Entrate è infondato, stante l'illegittima determinazione della percentuale di ricarico, in base al confronto tra il monte merci indicato nelle giacenze di magazzino nel periodo 02/23 gennaio 2012 e le fatture di acquisto alla stessa data, anziché determinarle mettendo a confronto le fatture di acquisto dell'anno 2010 con le rispettive fatture di vendita, ovvero determinando la percentuale di ricarico dell'anno (2012) ed estendendola, poi, all'annualità 2009. Tale ricostruzione induttiva non può essere legittima, visto che sono stati raffrontati i prezzi di acquisto e di vendita relativi ad un'annualità diversa (2012) rispetto alla quella dell'accertamento (2009). Orbene quanto evidenziato trova conforto nella giurisprudenza di merito, ove i Dott. giudici tributari negano l'applicabilità automatica della percentuale di ricarico calcolata per un'impresa riguardo a differenti periodi d'imposta.

Secondo, infatti, la C.T. Regionale di Milano, sentenza n. 27 del 19/05/2008, «l'attendibilità di una percentuale di ricarico ricavata dalla media dei tre anni precedenti è di dubbia portata poiché non tiene conto dell'andamento del mercato, dei cambiamenti della domanda, dell'andamento dei prezzi e pertanto non è, di per se sola, utilizzabile per presumere fondatamente l'esistenza di ricavi e tanto meno per quantificare l'ammontare».

Inoltre, è stato annullato un avviso di accertamento, ove la percentuale di ricarico è stata utilizzata per rettificare il reddito di un esercizio diverso. Commissione Tributaria Regionale di Torino, sentenza n. 8 del 30/03/2009.

Nella specie, le risultanze concernenti le percentuali di ricarico applicate al costo della merce, contenute in processo verbale di accesso eseguito nel 2005 sono state utilizzate al fine di determinare il reddito degli esercizi 2001 e 2002. I giudici hanno richiamato la sentenza n. 27008/2007 della Corte di Cassazione, basata sulla sussistenza di un principio di costanza del reddito e detto principio non viene meno neanche nell'accertamento induttivo "puro", dove l'imponibile può essere rideterminato sulla base, praticamente, di qualsiasi dato in possesso degli uffici. Ex pluribus: Cass. sentenza n. 6579/2008.

VI. ASSOLUTA INFONDATEZZA E/O ILLEGITTIMITÀ DELL'APPELLO INTERPOSTO, STANTE LA PALESE INCONSISTENZA QUALI QUANTITATIVA DEL CAMPIONE DI MERCI RILEVATO AI FINI DEL CALCOLO DELLE PERCENTUALI DI RICARICO

VII. ASSOLUTA INFONDATEZZA E/O ILLEGITTIMITÀ DELL'APPELLO INTERPOSTO, GIACCHÉ DICHIARAZIONI DEL CONTRIBUENTE IN CONTRADDITTORIO CON LA GUARDIA DI FINANZA CHE NON RILEVANO NULLA AI FINI DELLA RETTIFICA DEL MAGGIOR PRESUNTO REDDITO, COME INVECE LASCIA INTENDERE L'AGENZIA DELLE ENTRATE.

La parte ricorrente depositava memoria illustrativa

MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente si osserva come non sussiste alcun giudicato in quanto l'adozione di misure cautelari è inerente al mantenimento delle garanzie patrimoniali nelle more del giudizio e la valutazione del collegio non attiene al merito della pretesa.

Tuttavia sotto il profilo del difetto di motivazione si osserva che la censura dell'ufficio è fondata in quanto il pvc era a conoscenza del ricorrente e preso dal collegio a base dell'adozione della misura cautelare precedente. La questione, pertanto, va riesaminata esclusivamente nel merito onde verificare la legittimità della metodologia utilizzata dall'Ufficio che ha portato a una ricarica poi abbassata empiricamente dal 137,67 al 100% per i prodotti venduti al dettaglio e dal 67,21% al 50% per quelli venduti all'ingrosso.

Si osserva che la metodologia utilizzata dai verbalizzanti è viziata per i seguenti motivi :

1. i dati e notizie a fondamento dell'accertamento dovevano essere riferite al medesimo

anno dell'accertamento. La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sentenza 7/12/2008, depositata il 17 aprile 2008, confermando la decisione della C.T.P. di Roma afferma che «la determinazione induttiva del reddito deve basarsi su dati e notizie relative allo stesso anno di cui all'accertamento e non può ricavare le sue motivazioni su dati e notizie di anni successivi o precedenti». Il collegio capitolino, osservando le disposizioni della predetta sentenza della Corte di Cassazione, stabilisce che il principio dell'effettività della capacità contributiva, posto dall'art. 53 della Costituzione a fondamento a baluardo di qualsiasi prelievo fiscale, esclude la legittimità a un principio di supposizione della costanza del reddito in anni diversi (anteriori o, come nel caso successivi) da quello per il quale è stata accertata la produzione di un determinato reddito, non rinvenendosi alcun potere dell'ufficio di avvalersi nell'accertamento del reddito e/o del maggior reddito di dati e notizie comunque raccolti ».

2. **INCONSISTENZA QUALI QUANTITATIVA DEL CAMPIONE DI MERCI RILEVATO AI FINI DEL CALCOLO DELLE PERCENTUALI DI RICARICO** il maggior presunto reddito è stato ricostruito applicando delle percentuali di ricarico, su un campione limitato di articoli, nel periodo 02/23 gennaio 2012 ("non l'anno 2009), ovvero 381 articoli su un totale di 50.000 articoli, ovvero una percentuale dello 0,76%, anziché estendersi a tutti i generi merceologici venduti dall'impresa, ovvero a una sua parte sufficientemente rappresentativa di almeno il 30%. Trattasi di campione poco congruo e poco significativo. Ne consegue la scarsa attendibilità dei risultati ai quali è pervenuto l'Ufficio tant'è che il giudice di primo grado e il giudice penale convergono verso un unico risultato che esclude la condizione di evasione del ricorrente.

3. In quella sede l'imputato è stato assolto (sentenza 8101/2015 emessa dal Tribunale di Agrigento -il PM aveva chiesto l'assoluzione dell'imputato per insussistenza del fatto) e la sentenza è stata pronunciata sui medesimi fatti oggetto dei due accertamenti tributari (anni 2009 e 2010). Al sig. (imputato - era stata contestata la violazione dell'articolo 4 del Dlgs 74 de 2000 relativamente agli anni di imposta 2009 e 2010. Per il giudice penale i dati medi di settore si qualificano come semplici elementi indiziali, non in grado di supportare da soli un accertamento induttivo, trattandosi di presunzione semplice non dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Aggiunge il giudice penale".... *Si può quindi affermare che, in presenza di una contabilità attendibile, la possibilità per l'Ufficio di emettere un avviso di accertamento induttivo è sottoposta, secondo l'orientamento consolidato dei Supremi Giudici, a condizioni molto precise e rigorose."* *"Inoltre secondo la Corte di Cassazione, da ultima si veda Cass. 7 2.2013, n. 2t90 la pretesa erariale determinata a seguito di accertamento analitico induttivo è da considerarsi legittima purché la determinazione della percentuale di ricarico sia coerente con la natura e le caratteristiche dei beni venduti, sicché qualora il contribuente contesti il criterio di determinazione della percentuale di ricarico, il giudice di merito è tenuto a verificare la scelta dell'amministrazione alla luce dei canoni di coerenza logica e congruità, tenuto conto della natura dei beni nonché della rilevanza dei campioni selezionati e la loro rispondenza ai criteri di media prescelto."*

L'appello va pertanto rigettato.

Per effetto della soccombenza, condanna l'Ufficio alle spese del giudizio che liquida in € 1.000 /00 (mille/00) ed accessori.

P.Q.M.

Rigetta l'appello e condanna l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Agrigento - alle spese del giudizio che liquida in € 1.000/00 ed accessori.

Palermo, 20 aprile 2021

IL RELATORE IL PRESIDENTE