



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI NAPOLI

SEZIONE 41

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|------------|-----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | SABINO | ANTONIO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | ZUCCARELLI | FAUSTO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | RAFFAELE | FRANCESCO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |

Commissione Tributaria Provinciale
di Napoli

COPIA USO STUDIO

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 6980/2019
depositato il 20/05/2019

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° [REDACTED] IRES-ALTRO 2013
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° [REDACTED] IVA-ALTRO 2013
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° [REDACTED] IRAP 2013

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI NAPOLI

proposto dal ricorrente:

[REDACTED]

difeso da:

PONTILLO MICHELE
CORSO UMBERTO I 35 80058 TORRE ANNUNZIATA NA

SEZIONE

N° 41

REG.GENERALE

N° 6980/2019

UDIENZA DEL

24/10/2019 ore 09:00

N°

2054

PRONUNCIATA IL:

23/01/2020

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

17 FEB 2020
Il Segretario

[Signature]



[Signature]

FATTO

Con atto depositato il 20/05/2019 il FALLIMENTO [REDACTED] in liquidazione in persona del curatore dott. Vincenzo Sica, rappresentato e difeso - giusta procura in atti - dal dott. Michele Pontillo, ricorreva avverso l'avviso di accertamento n. [REDACTED] relativo a IVA anno d'imposta 2013 per 1.540.730,00 € oltre sanzioni ed interessi e così per la complessiva somma di 2.878.746,07 € (notifica del 30/11/2018), chiedendone l'annullamento.

Il ricorrente rappresentava preliminarmente che:

- a) in seguito al fallimento, dichiarato con sentenza n. [REDACTED] emessa dal Tribunale di Torre Annunziata, della [REDACTED], società interamente partecipata dal Comune di Castellamare di Stabia per il quale curava la gestione ed organizzazione dei servizi di spazzamento, raccolta e trasporto di rifiuti solidi urbani e speciali, il curatore nominato - nell'esercizio delle sue funzioni - aveva provveduto nel termine previsto dall'art. 8, 4 comma D.P.R. 322/98¹, in assenza di elementi certi contabili ed al fine di evitare di incorrere in sanzioni per omessa dichiarazione, a presentare telematicamente la dichiarazione IVA anno 2013 "in bianco" (senza esposizione dei dati contabili)² riservandosi, acquisiti i documenti e le informazioni necessarie, di integrare tal dichiarazione nel termine previsto dal combinato disposto degli artt. 8, comma 6 (*rectius*, 6 bis)³ e 2 comma 8 bis⁴ D.P.R. 322/98 e così entro il 30/9/2015;
- b) acquisiti i dati necessari, la curatela aveva presentato in data 21/9/2015 la dichiarazione integrativa IVA per anno 2013 (modello IVA 2014), dalla quale emergeva - compensando imposta ammessa in detrazione con quella a debito - un credito di 564,802,00 €, poi riportato nella dichiarazione del successivo periodo d'imposta 2014 (modello IVA 2015);
- c) a seguito di controllo automatizzato ex art. 54 bis D.P.R. 633/72 per il periodo d'imposta 2014 Agenzia Entrate non aveva riconosciuto il credito IVA per anno d'imposta 2013 ed aveva richiesto il versamento dell'IVA ritenuta non versata con successiva emissione della cartella di pagamento n. 07120170077199232000 per la complessiva somma di 836.290,92 €, essendo rimasta priva di esito

¹ Art. 8, 4 comma D.P.R. 22 luglio 1998 n. 322 "Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662".

"In caso di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, la dichiarazione relativa all'imposta dovuta per l'anno solare precedente, sempreché i relativi termini di presentazione non siano ancora scaduti, è presentata dai curatori o dai commissari liquidatori con le modalità e i termini ordinari di cui al comma 1 ovvero entro quattro mesi dalla nomina se quest'ultimo termine scade successivamente al termine ordinario....."

Nel caso in esame, essendo stato il fallimento dichiarato il 20/2/2014, per l'anno precedente 2013 la dichiarazione a fini IVA doveva essere presentata entro il 30/9/2014.

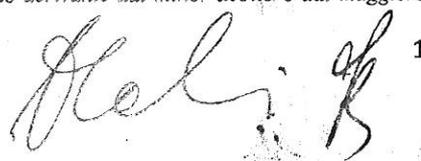
² Per come risulta dagli atti allegati al ricorso, tal dichiarazione fu presentata telematicamente in data 30/9/2014.

³ Art. 8, 6 comma bis D.P.R. 322/98

"Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, le dichiarazioni dell'imposta sul valore aggiunto possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633."

⁴ Art. 2, comma 8-bis D.P.R. 322/98

"L'eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni di cui al comma 8 può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Ferma restando in ogni caso l'applicabilità della disposizione di cui al primo periodo per i casi di correzione di errori contabili di competenza, nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito di cui al periodo precedente può essere utilizzato in compensazione, ai sensi del citato articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa; in tal caso, nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa....."

 1

l'istanza in autotutela per l'annullamento della comunicazione d'irregolarità, per come avanzata dal curatore fallimentare, che aveva peraltro depositato (a sostegno dell'esistenza del citato credito) le liquidazioni periodiche dell'anno 2013 ed i registri IVA acquisti e vendite per tale annualità;

d) il ricorso presentato dal curatore fallimentare avverso tale cartella di pagamento era stato accolto dalla C.T.P. Napoli con sentenza n. [REDACTED]⁵;

e) con l'avviso d'accertamento impugnato l'Amministrazione Finanziaria, pur dando atto di essere in possesso dei registri IVA e delle liquidazioni periodiche anno 2013, aveva rilevato l'omessa presentazione delle fatture e di altra documentazione contabile richiesta con invito formulato ex art. 51 D.P.R. 633/72 ed aveva provveduto - ai sensi art. 55, 1 comma medesimo testo normativo - a recuperare induttivamente l'IVA detratta sugli acquisti per 913.105,00 € nonché IVA calcolata sull'imponibile ad esigibilità differita per 627.625,00 €, presumendo che tale imponibile fosse stato interamente incassato nell'anno. In conseguenza l'Ufficio aveva liquidato maggiori imposte per IVA di 1.540.730,00 € oltre sanzioni ed interessi.

Su tali premesse la ricorrente ha eccepito: 1) nullità dell'accertamento induttivo per violazione e falsa applicazione dell'art. 55 D.P.R. 633/72, essendo stato effettuato in assenza delle tassative condizioni di applicabilità; 2) infondatezza della pretesa azionata poiché l'Ufficio era già in possesso della documentazione contabile necessaria per la verifica IVA anno 2013 e sussistendo il relativo credito, per come riconosciuto da C.T.P. Napoli con la sentenza in precedenza citata. Ha, inoltre, richiesto che fosse disposta la sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato, dovendosi - in considerazione della somma richiesta - ritenere sussistente *in re ipsa* il *periculum in mora*.

Agenzia Entrate - Direzione Provinciale Napoli II, nel costituirsi in giudizio, ha chiesto il rigetto del gravame atteso che - non assumendo in tal sede alcun rilievo l'accoglimento (non definitivo) del gravame avverso cartella esattoriale emessa a seguito di controllo formale ex artt. 36 bis D.P.R. 600/73, 54 bis D.P.R. 633/72 - parte ricorrente non aveva addotto concreti elementi di prova per contrastare gli esiti dell'accertamento ex art. 55, 2 comma D.P.R. 633/72, legittimamente adottato dall'Ufficio in conseguenza della mancata esibizione di documentazione contabile (in specie, fatture di acquisto e vendita comprese quelle con IVA ad esigibilità differita oltre che dei relativi DDT, del libro giornale, del libro beni ammortizzabili, dei libri obbligatori in materia di lavoro, dei conti di mastro relativi a IVA sospesa, degli estratti c/c bancari e dei contratti di leasing).

Alla pubblica udienza del 24/10/2019 il difensore di parte ricorrente ha prodotto copia della sentenza C.T.R. Campania n. [REDACTED], con la quale era stato respinto l'appello presentato da Agenzia Entrate avverso la sentenza C.T.P. Napoli n. [REDACTED] ed ha confermato i motivi scritti. Il rappresentante dell'Amministrazione Finanziaria ha confermato le controdeduzioni del suo Ufficio.

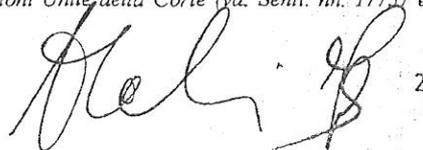
La Commissione, considerata la complessità della controversia, ha riservato la decisione.

Alla Camera di Consiglio del 23/1/2020 la Commissione, sciogliendo la riserva, ha deciso come da parte motiva.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Per come risulta dall'avviso d'accertamento impugnato, con atto n. I02240 notificato via PEC il 6/11/2018 Agenzia Entrate - Direzione Provinciale Napoli II aveva invitato il curatore fallimentare

⁵ Con tal decisione si afferma, fra l'altro, "Il fallimento ha, infatti, operato nel rispetto della normativa contenuta nel D.P.R. 322/98 ed ha provveduto al deposito telematico del modello conforme alle disposizioni vigenti. Ma vi è di più. L'omissioni di qualsivoglia riferimento contabile non è dipeso dalla volontà del contribuente di occultare i dati ma da una impossibilità oggettiva. Sostenere la tesi dell'Agenzia, al di là della contrarietà della stessa al testo normativo, determinerebbe in via aprioristica la lesione dei diritti dei creditori fallimentari. Il fallimento verrebbe privato della possibilità di far valere un credito d'imposta anche qualora esistente, sol perché non in grado di rendere dichiarazione nei termini di legge. Questa interpretazione formalistica non può essere sostenuta perché si porrebbe in aperto contrasto con i principi affermati in materia dalle Sezioni Unite della Corte (vd. Sentt. nn. 17757 e 17758 del 2016) e della Corte di Giustizia CE (cause C- 95/07 e C 96/07.....)....."



2

della [redacted] a presentarsi in Ufficio per produrre documentazione (per come elencata nel citato avviso) relativa agli anni d'imposta 2012 e 2013, dando atto per tal ultima annualità di essere già in possesso della copia dei registri IVA acquisti e vendite e relative liquidazioni periodiche. Atteso che il curatore aveva rappresentato di non essere in possesso di ulteriore documentazione (fatture, libro giornale estratti conti bancari..), l'Ufficio aveva proceduto ad accertamento induttivo ex artt. 39, 2 comma D.P.R. 600/73⁶ e 55, 2 comma D.P.R. 633/72⁷, non essendo stato posto nella condizione di verificare l'effettività dei costi e la loro riferibilità all'attività della società.

⁶ Art. 39 D.P.R. 600/73 (Redditi determinati in base alle scritture contabili)

Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica:

a) se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto di cui al comma 1 dell'articolo 3;

b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni del titolo I, capo VI, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni;

c) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari di cui ai numeri 2) e 4) del primo comma dell'articolo 32, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai sensi del numero 3) dello stesso comma, dalle dichiarazioni di altri soggetti previste negli articoli 6 e 7, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio;

d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma:

a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;

b) quando alla dichiarazione non è stato allegato il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite;

c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14, ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;

d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lett. d) del primo comma dell'art. 14 del presente decreto;⁽⁴⁾

d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;⁽⁵⁾

d-ter) in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione.⁽⁶⁾

Le disposizioni dei commi precedenti valgono, in quanto applicabili, anche per i redditi delle imprese minori e per quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni, con riferimento alle scritture contabili rispettivamente indicate negli artt. 18 e 19. Il reddito di impresa dei soggetti indicati nel quarto comma dell'art. 18, che non hanno provveduto agli adempimenti contabili di cui ai precedenti commi dello stesso articolo, è determinato in ogni caso ai sensi del secondo comma del presente articolo.

OMISSIS

⁷ Art. 55 D.P.R. 633/72 Accertamento induttivo

[1] Se il contribuente non ha presentato la dichiarazione annuale l'Ufficio dell'imposta sul valore aggiunto può procedere in ogni caso all'accertamento dell'imposta dovuta indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità. In tal caso l'ammontare imponibile complessivo e l'aliquota applicabile sono determinati induttivamente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'Ufficio e sono computati in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili ai sensi dell'art. 19 risultanti dalle liquidazioni prescritte dagli artt. 27 e 33.

[2] Le disposizioni del precedente comma si applicano anche se la dichiarazione reca le indicazioni di cui ai nn. 1) e 3) dell'art. 28 senza le distinzioni e specificazioni ivi richieste, sempreché le indicazioni stesse non siano state regolarizzate entro il mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Le disposizioni stesse si applicano, in deroga alle disposizioni dell'art. 54, anche nelle seguenti ipotesi:

1) quando risulta, attraverso il verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 52, che il contribuente non ha tenuto, ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto all'ispezione i registri previsti dal presente decreto e le altre scritture contabili obbligatorie a norma del primo comma dell'art. 2214 del Codice civile, e delle leggi in materia di imposte sui redditi, o anche soltanto alcuni di tali registri e scritture;

2) quando dal verbale di ispezione risulta che il contribuente non ha emesso le fatture per una parte rilevante delle operazioni ovvero non ha conservato, ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto all'ispezione, totalmente o per una parte rilevante, le fatture emesse;

3) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni o annotazioni accertate ai sensi dell'art. 54, ovvero le irregolarità formali dei registri e delle altre scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione, sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile la contabilità del contribuente⁽²⁾.

Ciò premesso, si rileva che è fondato il motivo di ricorso relativo alla nullità dell'accertamento induttivo perché posto in essere in assenza delle tassative condizioni di applicabilità previste dall'art. 55 D.P.R. 633/72.

Invero, per come risulta dal testo di tal norma (cfr., nota n. 7), tal tipo di accertamento ("induttivo" perché esperito sulla base di dati e notizie comunque raccolti dall'Amministrazione Finanziaria nonché sulla base di presunzioni anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza)⁸ può essere effettuato nei seguenti casi, tassativamente elencati: a) omessa presentazione della dichiarazione annuale; b) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 52 D.P.R. citato emerge che il contribuente non ha tenuto, ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto i registri IVA o le altre scritture contabili previste dalla legge; c) quando dal citato verbale di ispezione risulta che il contribuente non ha emesso, non ha conservato o ha rifiutato di esibire per una parte rilevante le fatture delle operazioni attive; d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni o annotazioni accertate ai sensi dell'art. 54 ovvero le irregolarità formali attraverso il suddetto verbale redatto ai sensi dell'art. 52 siano così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile la contabilità.

Considerato che nella motivazione del provvedimento impugnato non si afferma che l'Amministrazione Finanziaria abbia esercitato alcuno dei poteri istruttori previsti dal citato art. 52 (accessi, ispezioni, verifiche), non si verte sicuramente nei casi di cui alle lettere b), c), d) richiamati nel precedente capoverso (tutti connessi alla redazione di verbale di ispezione) per legittimare il ricorso all'accertamento induttivo.

Quanto all'ipotesi di omessa dichiarazione, la stessa non è ravvisabile poiché - per come provato dal ricorrente (e non contraddetto da parte resistente) - la dichiarazione per IVA anno d'imposta 2013 fu presentata (seppur *in bianco*) dal curatore fallimentare telematicamente in data 30/9/2014 (e così nel termine ex art. 8, 4 comma D.P.R. 322/98) con successiva integrazione (consentita) del 21/9/2015 (e così nel termine ex artt. 8, comma 6 bis e 2 comma 8 bis D.P.R. 322/98).

A conferma di tale valutazione milita la sentenza C.T.P. Napoli n. [REDACTED], con la quale è stato accolto il gravame dell'attuale ricorrente avverso la cartella esattoriale 07120170077199232000 (controllo ex art. 54 bis D.P.R. 633/72 sulla dichiarazione IVA anno 2013), per come confermata con sentenza C.T.R. Campania n. 3788/19 del 15/4/19, che non ha accolto l'appello dell'Agenzia Entrate avverso la decisione del giudice di primo grado.

Con tali decisioni, che questa Commissione condivide, si è affermato che il curatore fallimentare della [REDACTED] aveva correttamente presentato e poi integrato la prescritta dichiarazione IVA per anno d'imposta 2013 cosicché doveva essere riconosciuto il relativo credito. In tal direzione entrambe le decisioni richiamano consolidati indirizzi giurisprudenziali, sintetizzabili con il seguente principio di diritto: *"La neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza d'imposta - risultante da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto - sia riconosciuta dal giudice tributario se siano stati rispettati dal contribuente tutti i requisiti sostanziali per la detrazione; pertanto, in tal caso, il diritto di detrazione non può essere negato nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal*

[3] Se vi è pericolo per la riscossione dell'imposta l'Ufficio può procedere all'accertamento induttivo, per la frazione di anno solare già decorsa, senza attendere la scadenza del termine stabilito per la dichiarazione annuale e con riferimento alle liquidazioni prescritte dagli artt. 27 e 33⁽³⁾.

⁸ Per come risulta dal processo verbale di contraddittorio del 19/3/2019, a seguito della notifica dell'avviso d'accertamento n. [REDACTED] aveva presentato in data 23/1/2019 istanza di accertamento con adesione (art. 6, 2 comma D. Lgs. 218/97) e, all'esito di contraddittorio nel corso del quale il delegato della curatela fallimentare aveva rappresentato la non applicabilità all'azienda della redditività induttivamente accertata nella misura del 6,7 % considerato che la stessa si era caratterizzata per una gestione prevalentemente negativa, l'Ufficio - dando atto dell'acquisizione dei registri IVA acquisti e vendite anno d'imposta 2013 - aveva valutato non sussistenti le condizioni per una definizione della pretesa tributaria in adesione.

