

Sentenza del 19/08/2017 n. 2543 - Comm. Trib. Reg. per la Calabria - Sezione/Collegio 2

Intitolazione:

Massima:

Testo:

FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCEDIMENTO DEL CONTENZIOSO

R M - con ricorso del preposto, depositato alla Commissione Tributaria di Cosenza e notificato all'Agenzia delle Entrate - si opponeva all'avviso di accertamento n. relativo ad IRPEF, IRAP ed IVA- anno d'imposta 2005- per sentire disposto l'accoglimento del ricorso e l'annullamento dell'atto impugnato.

Parte ricorrente - nel ricorso introduttivo e nelle successive repliche - eccepiva: 1. L'inesistenza della notifica dell'atto impugnato o la sua effettuazione in modo non previsto dal codice di rito.

2. La violazione dell'[art 37 DPR 600/73](#), in assenza dell'indicazione del criterio selettivo. 3. La mancanza degli elementi essenziali di cui all'[art. 21 septies della L. 241/90](#) e successive modifiche.

4. L'errata e falsa applicazione dell'[art.39 del Tuir](#) che prevede la rettifica del reddito di impresa mentre nel caso di specie non trattasi di reddito di impresa, come risulta dalla stessa anagrafe tributaria. S. L'errata e falsa applicazione del [DPR 633/72](#), atteso che l'art.34 prevede per la cessione dei prodotti agricoli la detrazione dell'imposta in misura forfettaria del 50%, salvo facoltà di rinuncia nel caso di specie non espletata.

L'Agenzia delle Entrate resisteva in giudizio, sosteneva la legittimità dell'atto adottato contestando singolarmente tutte le eccezioni di parte ricorrente; faceva anche presente che la contribuente non aveva presentato la dichiarazione dei redditi 2006 per l'anno di imposta 2005, mentre aveva presentato per la stessa annualità la comunicazione dei dati IVA.

Tanto rilevato, l'Ufficio aveva proceduto ad acquisire tutta la documentazione contabile e fiscale e dalla verifica della stessa è emerso la non corrispondenza con i dati della comunicazione IVA, con evidenza della irregolare contabilità. Da ciò l'adozione dell'atto - ex [art.39 DPR 600/73](#) ed [art. 55 DPR 633/72](#) - tenendo presente che le operazioni imponibili Iva concorrono alla determinazione del reddito di esercizio e della sua imponibilità. Il sistema della detrazione forfettaria invocata dal ricorrente, titolare di un agriturismo non poteva trovare applicazione in presenza di omessa dichiarazione fiscale.

La Commissione Tributaria adita, con sentenza n.243/4/3 del 10.03.2011 depositata l'11.03.2013 dichiarava infondate le eccezioni del ricorrente e motivava - in via breve in sole 10 righe - la legittimità dell'accertamento basato sui dati della comunicazione IVA, in presenza della discordanza tra i predetti e quelli acquisiti a seguito della verifica contabile, concludendo per il rigetto del ricorso con compensazione delle spese.

Il Sig. R M avverso la suddetta sentenza in data 11.06.2013 proponeva appello a questa Commissione - previa notifica del 28.05.2013 all'Agenzia delle Entrate e del 24.05.2013 alla CTP di Cosenza (come da probatoria documentazione allegata agli atti della causa) - chiedendo la riforma della sentenza appellata e la nullità dell'atto impugnato, richiamando analiticamente tutte le eccezioni sollevate dinanzi ai giudici di 1 o grado e contestando la loro mancata pronuncia sulle singole eccezioni dallo stesso rappresentate nel ricorso introduttivo, nonché la laconicità e la genericità motivazionale della sentenza impugnata.

Concludeva chiedendo l'accoglimento dell'appello con vittoria di spese e competenze da distrarre a favore del difensore costituito L'Agenzia delle Entrate si costituiva in appello, circostanziava la legittimità della notifica dell'accertamento oggetto di contenzioso e ribadiva l'assolvimento dell'Ufficio all'onere della motivazione dell'atto adottato- ex [art 39 DPR 600/73](#) e [55 DPR 633/72](#)- in assenza della dichiarazione fiscale per l' anno 2005 e di riscontro di corrispondenza tra documentazione esaminata in sede di verifica ed i dati dichiarati nella comunicazione Iva di detta annualità, il tutto recepito nelle condivisibili motivazioni della sentenza della CTP .

Concludeva chiedendo il rigetto dell'appello con condanna del ricorrente alle spese di giudizio.

L'appellante in data 03.10.2016 presentava repliche ed ulteriormente rilevava : 1. La tardiva costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate avvenuta oltre il termine dei 60 giorni (a decorrere dalla data di notifica dell'appello), in violazione dall'[art. 23 D.Lgs 546/92](#). 2. L'assenza di qualifica e di legittimazione alla costituzione ed alla firma del firmatario l'atto di controdeduzioni dell'Ufficio, atteso che il suo nominativo rientra tra i 767 funzionari la cui qualifica di dirigente è stata dichiarata nulla dal TAR Lazio con le sentenze n.6884/2011 e n. 7636/2011, per cui la costituzione in appello dell'Amministrazione finanziaria è da considerarsi inefficace. 3. La Commissione provinciale ha basato la motivazione della sentenza unicamente sulla trasposizione dei dati della comunicazione IVA nell'accertamento e sulla asserita irregolarità della documentazione contabile verificata e sulla discordanza dei dati in essa riscontrati rispetto ai richiamati valori IVA.

MOTIVI DELLA DECISIONE

I. L'eccezione di nullità dell'atto, perché a firma di soggetto a ciò non legittimato, a memoria della sentenza della Corte Costituzionale n.37 /2015, va rigettata. Va rilevato che la Corte di Cassazione con le sentenze n. 22800, n. 22803 e n. 22810 del 9 novembre 2015 - che vanno a superare i suoi precedenti pronunciamenti sul punto (compreso quello annotato dall'appellante nelle proprie memorie di replica) - fa chiarezza sulla oramai nota vicenda degli atti firmati dagli " ex dirigenti " dichiarando validi gli atti emessi dai dirigenti dell'Agenzia delle Entrate decaduti a seguito della richiamata sentenza della Suprema Corte, purché trattasi di capi dell'ufficio fiscale che non devono necessariamente essere dirigenti.

Ecco che, per la Suprema Corte, la delega di firma al funzionario incaricato che non ha sostenuto un concorso da dirigente non è di per sé motivo di nullità dell'atto.

Ne deriva, infatti, dalle tre sentenze, sebbene trattino diversi aspetti, un'unica conclusione e cioè che gli atti non sono automaticamente nulli.

Orbene, in particolare, dalla sentenza n. 22800/2015 emerge tale punto fondamentale: " In ordine agli avvisi di accertamento in rettifica e agli accertamenti d'ufficio, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, impone sotto pena di nullità che l'atto sia sottoscritto dal o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, senza richiedere che il capo dell'ufficio o il funzionario delegato abbia a rivestire anche una qualifica dirigenziale; ciò, ancorché una simile qualifica sia eventualmente richiesta da altre disposizioni.

Da ciò discende che la sorte degli atti impositivi formati anteriormente alla sentenza n. 37 del 2015 della Corte Costituzionale, sottoscritti da soggetti al momento rivestenti funzioni di capo dell'ufficio, ovvero da funzionari della carriera direttiva appositamente delegati, e dunque da soggetti idonei ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, non è condizionata dalla validità o meno della qualifica dirigenziale attribuita per effetto della censurata disposizione di cui art. 8, 24° comma, del DL. n. 16 del 2012".

E' questa la sentenza più incisiva delle tre prima richiamate, ovvero che vanifica per i contribuenti la possibilità di eccepire in sede di ricorso contro gli atti impositivi il vizio di sottoscrizione degli Pv stessi da dirigenti decaduti.

Per la Corte, infatti, le questioni concernenti le carriere dell'Agenzia costituiscono una mera questione relativa al rapporto di lavoro o di servizio, e pertanto vicenda interna al funzionamento dell'Agenzia.

Ed è l'art. 42 del Dpr 600 del 1973, a prestare il fianco a questa decisione laddove dichiara la validità dell'accertamento alla sola condizione che venga sottoscritto dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, carriera direttiva che non significa titolarità di una posizione dirigenziale. Ecco che, non ha alcuna importanza se il direttore dell'ufficio avesse conseguito o meno la qualifica dirigenziale in modo conforme alla legge bocciata dalla Corte Costituzionale.

2. Occorre ora, in via preliminare, procedere obbligatoriamente alla verifica della sussistenza dei presupposti necessari per la valida instaurazione del rapporto processuale, in ordine alla tempestività della costituzione in giudizio di parte resistente.

L'appellante nelle proprie memorie ha eccepito l'inammissibilità della costituzione della parte convenuta in appello, atteso che il ricorso era stato notificato in data 28.05.2013 mentre l'Agenzia delle Entrate si era costituita il 12.03.2014, oltre il termine di 60 giorni stabilito dall'art. 23 D.Lgs 546/92.

E' subito da rilevare che " Se per la parte ricorrente le disposizioni relative alla costituzione sono accompagnate dalla sanzione di inammissibilità, per la costituzione della parte resistente, invece, non è prevista alcuna specifica sanzione. Ove, infatti, il resistente non si costituisce in giudizio entro il sessantesimo giorno dalla conoscenza legale del ricorso (vedi art.16, comma 5), lo stesso non incorrerà nella irricevibilità delle sue difese e delle sue produzioni, ma ciò importerà solo la decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili di ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi in causa ". (Cassazione sentenze n. 6734 del 02.04.2015, n.8962/05 e n. 2925/10).

3. L'eccezione relativa alla mancata osservanza delle modalità di notifica dell'avviso di accertamento e conseguente inesistenza di tale atto, è infondata.

L'Ente impositore può procedere direttamente alla notifica via posta degli atti di accertamento, come da consolidata giurisprudenza di legittimità - per ultime sentenze Cassazione Sez.3, n. 9246 del 07.05.2015, n.12888 del 23.06.2015, Cassazione Ordinanza n.15948/10, sentenze n. 14327/09, n. 15948/10, n.1056/11, n. 2288/11, n. 11708/11, n.11008 del 28.06.2012, n. 11746 del 19.09.2012, e di merito (CTR Catanzaro n.105/2010, CTP Roma n. 477/2011, CTP Palermo n.314/2011, CTP Genova n.299/2011, CTP Vibo Valentia n.S33/2012) e riconosce la validità delle richiamate modalità di notifica con l'unica condizione che la stessa deve essere corredata dell'avviso di ricevimento (condizione nel caso di specie pienamente soddisfatta come da documentazione allegata agli atti della causa), solamente in mancanza del quale va decretata la nullità dell' atto (Ordinanza n. 14861 del 5.9.2012), senza necessità di una apposita relata (Cassazione Ordinanza n.2790/2016), visto che è l'Ufficiale postale a garantirne, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario

e consegnatario dell'atto, con l'obbligo a conservare la copia dello stesso con la relazione dell'avvenuta notificazione o con l'avviso di ricevimento, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o anche del giudice tributario.

Ulteriore insegnamento, in via sussidiaria, discende dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 15317/2014 nella considerazione che per la notificazione postale diretta degli atti tributari è consentita l'adozione di modalità meno formali rispetto a quelle proprie degli atti giudiziari, per cui la mancata apposizione della relata di notifica comporta solo mera irregolarità e non già inesistenza della notifica stessa, per come richiesto dall'appellante. In sintesi, la Suprema Corte conclude che il vizio in questione non può essere fatto valere dal destinatario, trattandosi di adempimento non previsto nel suo interesse.

4. Le eccezioni relative all'inesistenza della notifica dell'atto di accertamento, alla violazione dell'[art.37 DPR 600/73](#) ed alla violazione dell'[art. 21 Legge 241/90](#), sono infondate e vanno rigettate.

L'Ufficio ha verificato tutti i documenti contabili dell'impresa e poteva assumere tutti i relativi analitici dati utili, comunque, venuti a sua conoscenza, per come gli è consentito dalla norma per l'accertamento induttivo, fatto salvo quanto sul punto sarà dettagliatamente motivato nel corpo dell'esame del merito in ordine alla sua fase applicativa alle singole imposte ed in ordine alle normative di riferimento.

5. Nel merito l'appello è fondato e va accolto. L'Ufficio accertatore ha motivato l'atto impositivo unicamente sulla base di rilevate discordanze tra i dati desunti dalla documentazione contabile e fiscale acquisita in sede di verifica e quelli esposti nella comunicazione Iva annuale, ma non ha indicato quali erano tali discrasie e quali dati tra i due dati attenzionati erano quelli da considerare corretti ai fini dell'accertamento, nella considerazione che i secondi (dall'ente assunti a fondamento dell'atto impugnato) assolvono ad una funzione di pura ed esclusiva rilevanza statistica in esito a quanto richiesto dalla Comunità Europea in punto di Iva, mentre i primi sono disciplinati da specifica normativa nazionale ai quali riconosce probatorio valore legale e fiscale. Le anomalie riscontrate dall'Ufficio, tra l'altro, sono soltanto genericamente richiamate nei loro separati atti e pronunce, rispettivamente, dall'Agenzia delle Entrate e dai giudici di prime cure, ma non altrettanto specificatamente provate e motivatamente contestate nel merito.

L'Ufficio non ha approfondito tali profili, ha soltanto richiamato uno generico stereotipato rilievo di irregolarità contabile ed optando, invece, tout court per il trasferimento dei dati della comunicazione Iva nell'atto impositivo e da qui fondando l'accertamento sulla applicazione del combinato disposto del co.2 dell'art.39 (rettifica reddito di impresa e quindi nella presunzione di un suo dichiarato valore, nel caso di specie mancante) e del successivo art.41 (omessa dichiarazione e quindi assenza di imponibili reddituali dichiarati) e facendo discendere da tale ibrida combinazione (normative che dovevano essere tra loro alternative riguardando fattispecie diverse) le grandezze imponibili da tassare, indistintamente ai fini delle imposte dirette e dell'Iva.

Invero, in sede di accertamento l'Ufficio ha richiamato solamente l'[art. 39 DPR 600/73](#) e l'[art. 55 del DPR 633/72](#), normative del tutto inconferenti con la fattispecie in esame, trattandosi di omessa dichiarazione e non già di rettifica dei valori dichiarati, nel qual caso soltanto sarebbero stati pertinenti le previsioni di cui alle citate norme.

Va rilevato, fatto salvo quanto sin qui rappresentato, che l'Ufficio ha determinato il reddito tassabile ai fini Irpef assumendo come ricavi e costi, rispettivamente, gli importi delle operazioni attive e delle operazioni passive indicati nella richiamata comunicazione Iva, per poi disconoscere i secondi ai fini della detraibilità della relativa imposta sul valore aggiunto, che invece gli erano propri e che costituivano presupposto anche per il computo forfettario di detraibilità dell'Iva normativamente applicabile al caso di specie, trascurando - inoltre - di valutare l'applicabilità della giurisprudenza della CGE in merito ai requisiti ed ai presupposti richiesti per detta detraibilità.

L'accertamento, per quanto sopra rappresentato, è da ritenersi illegittimo, anche per quanto nel prosieguo motivato nello specifico, sia in punto di imposte dirette e sia di Iva, non avendo l'Ufficio tenuto conto delle diverse normative di riferimento delle singole imposte (europea e nazionale), ed avendo considerato - tra l'altro - un unicum l'attività di agricoltura in senso stretto e quella di agriturismo, senza alcuna distinzione tra le due e facendole entrambe ricadere nella sfera di un unico trattamento fiscale che, non risponde ad alcuno di quelli all'origine previsti dai singoli regimi normativi di appartenenza, facendo da qui discendere

indistintamente (imposte dirette ed indirette) le basi imponibili e le collegate imposte.

L'Ufficio giustifica ciò con l'impossibilità della distinzione delle diverse basi imponibili e delle collegate imposte dell'attività agricola e quella di Agriturismo e, quindi, di determinazione del reddito per quest'ultima in via forfettaria, in quanto in presenza di omissione di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Ma tale argomentazione non può giustificare e legittimare l'accertamento, che proprio per queste oggettive e fattuali difficoltà dall'Ufficio rilevate, avrebbe dovuto consigliare allo stesso di applicare, nel caso di specie, le modalità di accertamento previste dall'art.41 e non già quelle previste dall'[art.39 DPR. 600/72](#), invece poste a fondamento dell'atto opposto e per quanto concerne l'Iva, in punto di detraibilità, quanto sancito dalla CGE e recepito dalla Corte di Cassazione.

Nello specifico delle singole imposizioni va rilevato quanto di seguito compendiato.

5.1.- IVA

Ai fini Iva, per il regime speciale in agricoltura sono normativamente previste particolari percentuali di compensazione - nel caso di specie - pari al 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili.

Pari detrazione è prevista dalla [Legge 30 dicembre 1991, n. 413, art.5](#), per i soggetti che svolgono attività di agriturismo.

L'accertamento - in punto di Imposta sul Valore Aggiunto - porta, invece, l'Ufficio a considerare solo l'Iva dovuta e non anche quella assolta sugli acquisti da quantificare nella misura forfettaria secondo le modalità prima richiamate e , quindi, l'atto è da considerare illegittimo, perché così facendo verrebbe di fatto arbitrariamente a modificare il regime speciale agevolato, nella fattispecie applicabile per dettato normativo, a nulla rilevando- per quanto di seguito argomentato- la ricorrenza dell'omessa dichiarazione.

Ma la motivazione dell'illegittimità, comunque, trova la propria fonte anche nella giurisprudenza della CGE e nella giurisprudenza della Corte di Cassazione.

La Corte di giustizia, vedi sentenza relativa alla causa C-590/13 del 17.07.2014 (Idexx Laboratories Italia), che - pur riguardando gli effetti dell'omessa reverse charge "esterno" sul diritto di detrazione - esplica conseguenti riflessi anche nel caso di specie, l'obbligo di registrazione, se non adempiuto, non può di per sé precludere l'esercizio della detrazione in considerazione della sua natura esclusivamente "formale". (Nel caso oggetto dell'odierno giudizio - tra l'altro - l'Ufficio accertatore non ha neanche contestato specificatamente tale eventuale inadempimento, ma solamente evidenziato generiche discordanze contabili, in relazione ai dati della comunicazione annuale Iva). Secondo i giudici comunitari, "il principio fondamentale di neutralità dell'Iva esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi" (punto 38). Gli Stati membri, per garantire la corretta riscossione dell'imposta e per evitare l'evasione possono prevedere ulteriori obblighi, che "non possono andare al di là di quanto necessario per il raggiungimento di tali obiettivi e non devono rimettere in discussione la neutralità dell'Iva" (punto 37). Ciò significa che " l'Amministrazione finanziaria, una volta che disponga delle informazioni necessarie per dimostrare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre l'imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo" (punto 40). Al riguardo, " i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono

quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, quali previsti all'articolo 17 della sesta direttiva" (punto 41), mentre " i requisiti formali del diritto a detrazione disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, quali gli obblighi di contabilità, di otturazione e di dichiarazione (Questa ultima è la fattispecie del caso in esame). Tali requisiti sono contenuti negli articoli 18 e 22 della sesta direttiva" (punto 42). Ebbene, i requisiti sostanziali, ai quali è ricollegata la detrazione - ordinaria o forfettaria (come nel caso in esame) - richiedono che i beni/servizi acquistati siano utilizzati per realizzare operazioni imponibili o ad esse assimilate ai fini della detrazione ([art.19, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972](#)); un requisito formale, quindi, se non ottemperato non può precludere il recupero, in detrazione secondo il regime applicabile alle varie fattispecie (nel caso in esame, in via forfettaria) - o a rimborso, della relativa imposta. Ad ulteriore sostegno di questa conclusione, confermata dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 11168 del 21.05.2014, può osservarsi che la normativa comunitaria dà rilevanza, ai fini della questione in esame, alla fattura e non alla sua registrazione. In particolare, l'art. VB par.1, della [Direttiva n. 2006/112/CE](#), subordina la detrazione al possesso di una fattura regolare, cioè conforme alle indicazioni previste dalla stessa Direttiva, idonee a collegare l'operazione alla sua rappresentazione documentale.

u00C8 in quest'ottica "sostanziale" che la Corte di Giustizia Europea ha ripetutamente affermato che la detrazione presuppone resistenza dell'acquisto documentato dalla fattura, essendo possibile detrarre l'imposta alla condizione che l'operazione sia effettiva (si veda, da ultimo, la sentenza 13.03.2014, causa C-107 /13).

Nel caso di specie, l'Ufficio pur avendo esaminato la documentazione contabile e fiscale non ha contestato l'omessa fatturazione o la mancata registrazione di operazioni imponibili (attive o passive) costituenti requisito sostanziale per la quantificazione dell'imposta sul valore aggiunto (in via ordinaria o secondo il criterio della compensazione in via forfettaria, normativamente applicato al caso in esame) e nè ha ritenuto di approfondire il loro esame, preferendo ai fini dell'accertamento, il ricorso ai dati desunti dalla comunicazione (si ribadisce, di esclusivo valore statistico e di nessuna rilevanza fiscale in quanto non definitivi e non sostituivi di quelli riportati nella successiva dichiarazione, nel caso in esame omessa, ma, per quanto motivato, requisito formale non idoneo a superare quello sostanziale sin qui richiamato alla luce della citata giurisprudenza della CGE).

Quanto argomentato non viene inficiato dal fatto che nel caso in esame trattasi di accertamento induttivo, essendo l'Iva disciplinata nel nostro ordinamento dal [D.p.r. 633/72](#), nondimeno la matrice europea del tributo rende assai rilevanti le fonti di produzione comunitarie, che non costituiscono semplicemente un vincolo per il legislatore interno per quanto riguarda il risultato da raggiungere, ma integrano gli estremi di direttive self-executing immediatamente applicabili, che l'ente impositore nel caso dell'accertamento impugnato non poteva ignorare.

5.2. - Imposte Dirette

- Attività di Agricoltura

L'imprenditore agricolo di base determina il reddito ai fini IRPEF sulla base dei valori catastali del reddito dominicale e del reddito agrario. La registrazione delle fatture e quindi il volume di affari conseguito hanno valore invece per la determinazione della base imponibile ai fini IRAP.

Tale sistema è adottato dalle ditte individuali e dalle società semplici, in quanto regime naturale, mentre le società in nome collettivo e quelli in accomandita semplice, nonché le società a responsabilità limitata possono applicarlo per opzione, in alternativa al regime normale (bilancio).

- Attività di agriturismo

La Legge 30 dicembre 1991, n. 413, art. 5, dispone " I soggetti diversi da quelli indicati alla lettera a) e b) del comma 1 dell'articolo 87 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, che esercitano attività di agriturismo di cui alla legge 5 dicembre 1985, n. 730, determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di tale attività, al netto della imposta sul valore aggiunto, il coefficiente di redditività del 25% per cento.

L'accertamento è stato adottato ex artt. 39 DPR.600/73 ed art. 55 DPR.633/72.

Invero, nel caso in esame, in presenza di omessa dichiarazione era richiesta l'applicazione dell'art. 41 e non già dell'art. 39 (fattispecie e normativa espressamente richiamati dall'Agenzia nell'atto impugnato e nelle controdeduzioni e posti dalla CTP erroneamente a base motivazionale della decisione impugnata) che disciplina la rettifica del reddito di impresa e che, quindi, presupponeva un reddito dichiarato che, invece, nel caso di specie non esisteva in presenza di omessa dichiarazione.

Ciò rileva un evidente contraddittoria motivazione tanto dell'accertamento quanto della sentenza di primo grado, attesa la discrasia tra fattispecie contestata (art. 41) e normativa ad essa applicata (art.39), con la conseguenza che entambi risentono di un irriducibile contrasto motivazionale.

L'accertamento, inoltre, non ha tenuto conto delle due diverse attività svolte - agricoltura ed agriturismo-considerandole come unica, non considerando che il reddito della agricoltura da dichiarare era quello dominicale (art. 28 e 34 Tuir) e che il reddito dell'attività di agriturismo era da determinare ai sensi dell'art. 56 bis di detta norma.

Tali plurimi rilievi evidenziano la mancanza di chiarezza e trasparenza dell'atto, ex articoli 2 e 7 Legge 212/2000, e conducono quindi alla sua illegittimità.

L'Ufficio segnala l'impossibilità della distinzione dell'attività di agriturismo e quindi di determinazione del reddito e delle imposte in via forfettaria, attesa l'omissione di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Ma tale argomentazione non può giustificare e legittimare l'accertamento, che proprio per queste oggettive e fattuali difficoltà dall'Ufficio rilevate, avrebbe dovuto consigliare allo stesso di applicare, nel caso di specie, le modalità di accertamento previste dall'art.41 e non già quelle previste dall'art.39 DPR. 600/72 invece poste a fondamento dell'atto opposto.

L'accertamento induttivo, pur legittimo in termine di principio generali normativamente garantito, non può condurre - comunque ad indici economici ed a risultanze imponibili e collegate imposte, irrealistiche e comunque fuori range di parametri ritenuti ragionevoli ed equi secondo la comune esperienza e secondo medie convenzionalmente riconosciute anche dall'Ufficio.

Le normative prima richiamate applicabili agli agriturismi prevedono per tali attività il computo di un reddito forfettariamente da determinarsi nella misura del 25% dei ricavi, grandezze, nel caso di specie, assunte dall'Ufficio in misura pari alle operazioni imponibili esposte nella comunicazione annuale Iva, di € 122.776,00, per cui il conseguente risultato economico da tassare per l'anno 2005 sarebbe stato in presenza di presentazione della dichiarazione fiscale di € 30.694,00.

L'Ufficio nell'accertamento impugnato determinava, mutuandoli dai dati Iva, i ricavi in € 122.776,00 ed i Costi in € 33.267,00. Deduceva il reddito di impresa imponibile in € 89.509,00.

Tali grandezze economiche di valenza fiscale considerate nell'accertamento opposto, configurano l'avvenuta applicazione di una percentuale di ricarico del 269% e di un indice di redditività del 71 %, parametri palesemente irrealistici, secondo la comune esperienza, per qualsiasi attività di impresa, tanto più per una attività di agricoltura e di agriturismo.

Tale abnormi sproporzioni, del tutto ignorate sia dall'ente impositore e sia dalla CTP di Cosenza, conducono nella fattispecie contestata ad una tassazione, ancorchè determinata con metodo induttivo legittimo sul piano generale del principio normativa, palesemente iniqua sul piano della specifica applicazione nel caso de qua.

6. La Commissione, riscontrata la carenza e la contraddittorietà di motivazione dell'accertamento e l'insufficiente ermetica motivazione della sentenza impugnata, accoglie l'appello proposto dal contribuente ed annulla l'atto opposto con il ricorso introduttivo.

La straordinarietà e la complessità della fattispecie esaminata giustificano la compensazione delle spese tra le parti.

P.Q.M.

Accoglie l'appello nei sensi di cui in motivazione, riforma la sentenza impugnata ed annulla l'accertamento opposto.
Compensa le spese.

Così deciso in Catanzaro lì 11.10.2016.

Depositato in segreteria il 19/08/2017.
