

Civile Ord. Sez. 6 Num. 14159 Anno 2018

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: LUCIOTTI LUCIO

Data pubblicazione: 04/06/2018

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 9083/2017 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, C.F. 06363391001, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, presso la quale è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

contro

FANULI s.r.l., in persona del legale rappresentante, Maurizio Fanuli, rappresentata e difesa, per procura speciale in calce al controricorso, dall'avv. Daniela LORENZO ed elettivamente domiciliata in Roma, alla via F. Rosazza, n. 32, presso lo studio legale dell'avv. Ugo Luca SAVIO DE LUCA;

- *controricorrente* -

4677
18

avverso la sentenza n. 2295/22/2016 della Commissione tributaria regionale della PUGLIA, Sezione Staccata di LECCE, depositata il 3/10/2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 08/05/2018 dal Consigliere Lucio LUCIOTTI.

Rilevato che:

1. In controversia relativa ad avviso di accertamento emesso sulla base dell'applicazione degli studi di settore, l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi, cui replica l'intimata con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe con cui la CTR aveva rigettato l'appello proposto dalla predetta Agenzia avverso la sfavorevole sentenza di primo grado, con questa condividendo la nullità dell'avviso di accertamento perché emesso senza il preventivo necessario svolgimento del contraddittorio endoprocedimentale;

2. Sulla proposta avanzata dal relatore, ai sensi del novellato art. 380 *bis* cod. proc. civ., risulta regolarmente costituito il contraddittorio, all'esito del quale la difesa erariale ha depositato memoria.

3. Il Collegio ha deliberato la redazione della motivazione dell'ordinanza in forma semplificata.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso, incentrato sulla violazione degli artt. 39, comma 1, lett. *d*), del d.P.R. n. 600 del 1973 e 62 *bis* del d.l. n. 331 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 427 del 1993, la ricorrente sostiene che, ai fini dell'espletamento del contraddittorio endoprocedimentale, l'onere dell'ufficio finanziario è assolto con la convocazione del contribuente a nulla rilevando l'effettivo espletamento dell'attività, nella specie per l'assenza del funzionario istruttore.

2. Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 10, comma 3-*bis* della legge n.

146 del 1998 e 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973; sostiene che quello effettuato nel caso di specie era accertamento induttivo del reddito di impresa condotto non sulla base degli studi di settore ma ai sensi del citato art. 39, ovvero basato su indizi ulteriori rispetto alle risultanze degli studi di settore.

3. Con il terzo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ., sostenendo che aveva errato la CTR nel porre a carico dell'amministrazione l'onere di provare lo svolgimento in concreto del contraddittorio endoprocedimentale.

4. Il primo e terzo motivo di ricorso, strettamente connessi tra loro, vanno esaminati congiuntamente e rigettati in quanto manifestamente infondati.

4.1. Al riguardo deve osservarsi che la necessità del contraddittorio nell'ambito degli accertamenti c.d. "standardizzati", mediante parametri o studi di settore, quale «elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa» (Cass. n. 27822 del 2013) è stata più volte ribadita da questa Corte sul rilievo che tale procedura di accertamento «costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente» (Cass., Sez. U., n. 26635 del 2009 e numerosi pronunce conformi delle Sezioni semplici, tra cui Cass. n. 27822 del 2013; n. 17646 del 2014; n. 9484, n. 21754 e n. 30370 del 2017), perché solo in tal modo è possibile adeguare l'elaborazione statistica, necessariamente approssimativa, su cui sono fondati i parametri o gli studi di settore, «alla realtà reddituale del singolo contribuente», solo attraverso il

contraddittorio potendo «emergere gli elementi idonei a commisurare la "presunzione" alla concreta realtà economica dell'impresa»; si è quindi precisato che «la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento dai parametri, ma deve essere integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio, solo così emergendo la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui suddetti parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente» (Cass. n. 27822 del 2013). Pertanto, se il contribuente può legittimamente sottrarsi al contraddittorio endoprocedimentale, assumendosene le conseguenze, perché in tal caso «l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli "standards", dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito» (*ex multis*, Cass. n. 9484/2017 cit.), non è vera l'ipotesi contraria, nel senso che deve ritenersi illegittimo l'avviso di accertamento standardizzato emesso sulla base del solo scostamento quando al contraddittorio si è ingiustificatamente "sottratto" l'Ufficio, come nel caso di specie in cui è pacifico (perché ammesso dalla stessa ricorrente, alle pagg. 1 e 5 del ricorso) che il contribuente aderì all'invito presentandosi all'Ufficio ma che il contraddittorio non poté essere espletato per contestuale impegno del funzionario istruttore e che, senza successiva riconvocazione, venne emesso l'avviso di accertamento; né l'attività dell'amministrazione finanziaria può dirsi che si esaurisca, secondo la non condivisibile tesi di parte ricorrente, con il mero invio dell'invito al contribuente, non solo perché è il contraddittorio a legittimare l'avviso di accertamento standardizzato e non la regolarità dell'invito per espletarlo, ma anche perché, da un lato, non potrebbero escludersi comportamenti

elusivi di tale imprescindibile attività istruttoria e, dall'altro, si porrebbero a carico del contribuente oneri al medesimo non incombenti, come quello di attivarsi affinché abbia luogo il confronto con l'ufficio finanziario (andando alla ricerca del funzionario istruttore) o di depositare memorie scritte per illustrare le proprie difese. E' appena il caso di precisare che, contrariamente alla tesi sostenuta dalla ricorrente, la possibilità per il contribuente di produrre, in sede di accertamento con adesione o anche in giudizio, la documentazione che ritenesse utile al fine di giustificare lo scostamento, non è idonea a sanare l'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso sulla base degli studi di settore senza il preventivo espletamento del contraddittorio.

5. Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 10, comma 3-*bis* della legge n. 146 del 1998 e 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, sostenendo che quello effettuato nel caso di specie era accertamento induttivo del reddito di impresa condotto non sulla base degli studi di settore, ma ai sensi del citato art. 39, ovvero basato su indizi ulteriori rispetto alle risultanze degli studi di settore.

6. Il motivo è infondato e va rigettato. Invero, la circostanza che il reddito della società contribuente sia stato rideterminato esclusivamente sulla base dei risultati restituiti dall'applicazione degli studi di settore, l'ammette la stessa parte ricorrente là dove afferma che «L'Ufficio ha determinato il reddito di impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti, nel caso specifico facendo propri gli esiti contabili degli studi di settore» (ricorso, pag. 7); a ciò conduce anche il contenuto – invero trascritto solo parzialmente nel ricorso e, come tale, del tutto insufficiente a consentire un vaglio di fondatezza della censura, sotto tale profilo affetta dal vizio di autosufficienza – dell'avviso di accertamento da cui si evince che, seppur l'elevata incidenza delle spese per lavoro

dipendente» ed il mancato rispetto dei «principi di correlazione costi-ricavi» erano elementi che giustificavano il ricorso all'accertamento induttivo, lo stesso però risulta essere stato effettuato applicando gli studi di settore affermandosi nel ricorso (pag. 8) che «Dalla suddetta analisi è emerso che i ricavi dichiarati sono inferiori a quelli derivanti dallo studio di settore di riferimento con una non congruità ed uno scostamento di ricavo» accertato nella misura indicata nell'atto impositivo, esattamente corrispondente al risultato restituito dall'applicazione dello studio. A dirimere ogni dubbio si pone, da ultimo, l'affermazione di pag. 9 del ricorso, in cui la difesa erariale ammette esplicitamente che «l'omessa risposta all'invito al contraddittorio così come il mancato attivarsi affinché lo stesso confronto possa avvenire, comporta la facoltà, per l'Amministrazione finanziaria, impossibilitata ad ulteriori attività istruttorie, a motivare la rettifica dell'imponibile sulla base delle risultanze dello studio».

7. Pare opportuno, inoltre, evidenziare come la difesa erariale deduca nella rubrica del motivo la violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, per poi sostenere a pag. 7 (ma prima ancora a pag. 3) del ricorso, che «l'Ufficio (doc. 4 e 5) ha sottolineato come nella specie non si tratta di accertamento standardizzato [...], ma trattasi di accertamento induttivo ex articolo 39, comma 2, lett. d)-*bis* del DPR n. 600 del 1973, reso necessario proprio dal mancato contraddittorio del contribuente».

7.1. Orbene, la norma da ultimo citata dispone che «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: [...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». Ne consegue che, nella fattispecie, in cui il contribuente ha dato seguito all'invito al contraddittorio, che non si è potuto espletare per causa al medesimo non imputabile, per come innanzi spiegato, l'amministrazione finanziaria non era legittimata ad emettere l'avviso di accertamento sulla base della richiamata disposizione.

8. Conclusivamente, alla stregua di tutte le considerazioni svolte, il ricorso va rigettato e la ricorrente condannata al pagamento delle spese processuali nella misura liquidata in dispositivo.

9. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-*quater*. d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 8.000,00 per compensi ed Euro 200,00 per esborsi, oltre al rimborso delle spese forfetarie nella misura del 15 per cento dei compensi ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma il 08/05/2018

Il Presidente
Enrico MANZON

