

Sentenza del 23/09/2020 n. 2684 - Comm. Trib. Reg. per il Lazio Sezione/Collegio 7

Intitolazione:

Accertamento - Analitico induttivo - Motivazione - Stringatezza non equivale a mancanza - Anomalie dell'attività imprenditoriale - Anomalia del consumo di materie prime - Misurazione con lo "shampometro" - Rilevante alla stregua del "tovagliometro".

Massima:

Non è omessa la motivazione della sentenza che contenga sia pur concisamente i motivi considerato che stringatezza non equivale a mancanza. L'accertamento analitico-induttivo risulta correttamente formulato ove, tenuto conto della estrema esiguità dei redditi a fronte del rilevante ammontare dei ricavi, in relazione all'attività svolta nello specifico di parrucchiere, tenga conto delle anomalie dell'esercizio imprenditoriale ed in particolare delle materie prime utilizzate, nello specifico dello shampoo attesa la già riconosciuta legittimità dalla Corte di Casazione, da ultimo, con sentenza 6058/2020, di metodi analoghi come il tovagliometro per i ristoranti. (G.T.).

Riferimenti normativi: art. 39, primo comma, lettera d), del D.P.R. 29/9/73, n. 600). Riferimenti giurisprudenziali: Cass. n. 6058/20.

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con la sentenza in epigrafe la CTP di Roma respingeva il ricorso della XXXXX s.r.l., esercente servizi dei saloni di barbiere e parrucchiere, nonché servizi estetici, avverso l'avviso di accertamento di maggiori imposte per l'anno 2014 per Ires, Irap e Iva oltre interessi e sanzioni per complessivi euro 77.766,50. Esclusa la dedotta obbligatorietà del previo contraddittorio amministrativo, la Commissione rilevava la mancanza di prova di un metodo di calcolo erraneo da parte dell'ufficio (proponendone un altro invece dell'adottato "shampometro") o comunque di elementi di fatto in grado di "scalfire" la ricostruzione dell'Agenzia delle entrate.

Ricorre la società articolando sei motivi:

1. mancanza di motivazione, tanto stringata da risultare inesistente;
2. omessa pronuncia sulla mancata attivazione del contraddittorio amministrativo;
3. motivazione basata su mere presunzioni;
4. illegittimità del metodo analitico - induttivo basato su presunzioni inconsistenti quali:
 - a) scarsa proficuità dell'attività d'impresa;
 - b) cassa contante con consistente liquidità;
 - c) finanziamenti dei soci in contanti ;
5. utilizzazione dello shampometro senza considerare l'autoconsumo, il sapone neutro utilizzato nei bagni, le scorte riportate nell'anno successivo, che in uno alle ore effettivamente lavorate risultanti dal libro unico del consulente del lavoro (5.075) giustificano il reddito imponibile dichiarato di euro 176.577,51, al netto di Iva;
6. ingiustificata condanna alle spese, essendosi l'Ufficio costituito personalmente.

Fa, inoltre, istanza di sospensione, dato l'evidente *periculum in mora* per l'entità della somma richiesta.

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate, chiedendo il rigetto dell'appello. Ricostruisce l'anomalia della scarsa proficuità dell'attività d'impresa (euro 16.436 a fronte di ricavi per euro 197.416) con consistenti liquidità in cassa e restituzioni in contanti dei prestiti fatti dai soci in fase di costituzione della società. Deduce la non obbligatorietà del contraddittorio amministrativo e la legittimità dell'accertamento basato sui consumi di materie prime (nel caso lo "shampometro").

L'udienza si è svolta in camera di consiglio con collegamento de remoto mediante l'applicativo Microsoft teams, nessuna delle parti, appositamente interpellata con avviso notificato via pec, avendo formulato espressa richiesta di trattazione modalità diversa. Invero, al processo tributario, essenzialmente documentale, appare applicabile la modalità prevista della "trattazione scritta" (art. 83, comma 7, lettera h) d.l. n. 18/2020, conv. in L. 24 aprile 2020, n. 27, e mod. dal d.l. 30 aprile 2020, n. 28), in forza di quanto disposto dall'art. 83 comma 21 D.L. 18/2010 in via emergenziale e corrispondente a quanto previsto in via ordinaria dall'art. 33 d.lgs. 546/1992. Il rito camerale non partecipato garantisce il contraddittorio, costituzionalmente tutelato dagli artt. 24 e 111 Cost., grazie alla trattazione

scritta della causa, con facoltà delle parti di presentare memorie illustrative e brevi repliche scritte in funzione delle difese svolte dalla controparte fino a cinque giorni liberi prima della data della camera di consiglio a mente dell'[art. 32 d. lgs. cit.](#) Peraltro, il principio di pubblicità dell'udienza, pur di rilevanza costituzionale, non riveste carattere assoluto e può essere derogato in presenza di "particolari ragioni giustificative", ove "obiettive e razionali" (Corte cost., sent. n. 80 del 2011), tra le quali quelle, del pari costituzionalmente rilevanti e recepite infatti nell'[art. 83 d.l. cit.](#), di speditezza e concentrazione, in funzione della ragionevole durata del processo anche nell'attuale situazione di emergenza per la tutela della salute.

RAGIONI DELLA DECISIONE

L'appello è destituito di fondamento. La sentenza impugnata è motivata e la sua denunciata stringatezza non equivale a mancanza: essa contiene concisamente i motivi del rigetto. A cominciare dalla non obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, se non nei casi in cui tale obbligo "risulti specificamente sancito" (Cass. sez. un. 24823/2015) come nel caso dei tributi cosiddetti armonizzati (Iva) in cui comunque il contribuente ha l'onere di "enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato" (Cass. cit., ripresa da Cass. 3227/2020). Questa condizione è richiamata anche dal [d.l. 35/2019](#) (c.d. "decreto crescita"), che pure ha introdotto, a partire dal primo luglio 2020, l'obbligo per gli uffici di notificare ai contribuenti, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, un invito al contraddittorio: il che conferma che fino a quella data l'obbligo non era previsto.

Il terzo, il quarto e il quinto motivo sono connessi e si esaminano congiuntamente. L'accertamento analitico - induttivo risulta correttamente attivato in base all'anomalia dell'esercizio imprenditoriale:

estrema esiguità di redditi e di utili a fronte del rilevante (per un esercizio di parrucchiere) monte ricavi (come sopra riportato rispetto all'anno in esame, il 2014). Esso ha dedotto i maggiori ricavi da una rilevazione fattuale del consumo di una materia prima come, nel caso, lo shampoo:

tale metodo è analogo a quello del c.d. "tovagliometro" (il numero dei tovaglioli utilizzati dal ristoratore) che la Cassazione ha più volte ritenuto idoneo e legittimo (da ultimo Cass. 6058/2020). Anche in questo grado la società contribuente ha svolto una critica all'accertamento, nella quale, tuttavia, non vengono evidenziati «fatti», intesi in senso oggettivo, che ritualmente introdotti nel contraddittorio di merito, e decisivi per la decisione della controversia, il giudice *a quo* abbia ommesso di esaminare:

tali non potendosi considerare circostanze secondarie, come l'autoconsumo o il consumo di sapone neutro (ma qui si è utilizzato come parametro lo shampoo) per l'igiene delle mani, o disomogenee, come il numero di ore lavorate registrate su una scrittura di parte.

Correttamente, infine, la sentenza impugnata ha condannato la soccombente alle spese in favore dell'Agenzia, pur costituitasi a mezzo di un proprio funzionario, come consentito dall'[art. 12 d. lgs. 546/1992](#). Infatti, ai sensi dell'art. 152 bis disp. att. cod. proc. civ. (inserito dalla [L. 12 novembre 2011, n. 183](#) e successivamente così modificato dall'[art. 1, L. 24 dicembre 2012, n. 228](#)) "Nelle liquidazioni delle spese di cui all'[art. 91 del codice di procedura civile](#) a favore delle pubbliche amministrazioni di cui all'[articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165](#), e successive modificazioni, se assistite da propri dipendenti ai sensi dell'[articolo 417-bis del codice di procedura civile](#), si applica il decreto adottato ai sensi dell'[articolo 9, comma 2, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge 24 marzo 2012, n. 27](#), per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto". Tale disposizione si applica in tutti i casi in cui la legge al fine di "migliorare il coordinamento e la gestione del contenzioso delle pubbliche amministrazioni nei gradi di merito" affida "l'attività di difesa nei giudizi in modo sistematico a propri dipendenti" (per questa interpretazione estensiva da ultimo Cass. 9878/2019). Nulla induce a ritenere che il compenso liquidato non abbia considerato, benché non esplicitato, la decurtazione del 20%.

L'appello va, pertanto, rigettato. Neppure sussistono le condizioni per la sospensiva invocata, ma non motivata con specifici elementi di danno grave e irreparabile, non essendo sufficiente il riferimento all'entità della debenza di una somma di molto inferiore ai ricavi di un anno ed eventualmente rateizzabile.

Per la soccombenza in questo grado l'appellante va condannato alle spese, che si liquidano in euro 2.400, al netto della riduzione del 20% del compenso di euro 3.000. Sussistono le condizioni per il raddoppio del contributo unificato.

PQM

Rigetta l'appello e condanna l'appellante al pagamento delle spese processuali, liquidate in euro 2.400.

Sussistono le condizioni per il raddoppio del contributo unificato.