



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI LOMBARDIA

SEZIONE 17

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |             |            |            |
|--------------------------|-------------|------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | DE RUGGIERO | LUIGI      | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | DE RENTIIS  | LAURA      | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | POLITANO    | GIAN CARLO | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |             |            |            |
| <input type="checkbox"/> |             |            |            |
| <input type="checkbox"/> |             |            |            |
| <input type="checkbox"/> |             |            |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1755/2017 depositato il 27/03/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 220/2016 Sez:1 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di LECCO contro:

difeso da:

e da

difeso da:

e da

SEZIONE

N° 17

REG.GENERALE

N° 1755/2017

UDIENZA DEL

04/04/2018 ore 15:00

N°

1542/2018

PRONUNCIATA IL:

04/04/2018

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

06/04/2018

Il Segretario

Il Funzionario

(A. Sciarra)

Aut. verb. Sciarra



SEZIONE

N° 17

REG.GENERALE

N° 1755/2017

UDIENZA DEL

04/04/2018 ore 15:00

(segue)

contro:

**difeso da:**

**e da**

**proposto dall'appellante:**  
AG. ENTRATE DIREZIONE F

**Atti impugnati:**

## DECISIONE

Sull'appello presentato da Agenzia delle Entrate –  
avverso la sentenza n. 220/2016 pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale di  
lecco e depositata in data 29 agosto 2016.

### FATTO

La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso proposto da

- & c. s.n.c., nonché dei soci avverso avviso di  
accertamento n. T9P011N00921 (IRPEF e altro anno 2009). In particolare, la CTP ha  
accolto i ricorsi riuniti e per l'effetto, ordinato "all'Ufficio: 1) la rideterminazione del  
reddito della Società e, di conseguenza, il reddito di partecipazione da attribuire ai singoli  
Soci; 2) la rideterminazione delle imposte ed accessori dovute dalla Società e dai singoli  
Soci. Il tutto tenendo conto di quanto accertato e non contestato dai contribuenti".

Appella l'Ufficio censurando la sentenza impugnata nel merito. Conclude per  
l'accoglimento dell'appello e la riforma parziale della sentenza (nei termini di cui ai  
motivi dell'appello) con vittoria di spese.

Si costituiscono i contribuenti ribadendo le ragioni esposte nel giudizio di primo grado e  
controdeducendo sui motivi di gravame. Concludono chiedendo: "in diritto e in via  
pregiudiziale A) l'inammissibilità dell'appello in quanto non contiene alcuna censura alla  
sentenza emessa dai primi giudici ma la ripetizione di quanto già dedotto nelle  
controdeduzioni al ricorso introduttivo prodotto dal ricorrente; in diritto e in via  
principale B) l'accoglimento della sentenza della CTP di Lecco che ha riconosciuto, nella  
parte motiva, la nullità degli avvisi di accertamento per mancata instaurazione del  
contraddittorio, carenza di motivazione e violazione dell'art. 53 della Costituzione; C) il  
riconoscimento, come già deciso dai primi giudici, dell'inapplicabilità del 1° comma  
dell'art. 39 del DPR 600/1973 per inesistenza dei presupposti ivi previsti: presunzioni  
semplici assistite dalla gravità, precisione e concordanza; nel merito e in via subordinata  
D) il riconoscimento dell'errata determinazione dei maggiori ricavi rispetto a quelli  
dichiarati per errata applicazione dei parametri utilizzati, come dimostrato  
dettagliatamente e conseguentemente l'errata rettifica del reddito d'impresa imponibile ai  
fini IRPEF ed IRAP ed il volume di affari imponibile ai fini IVA; E) che siano dichiarate  
non dovute le sanzioni per l'inesistenza assoluta dei presupposti indicati nei decreti  
legislativi 471 e 472 del 18/12/1997 trattandosi di accertamento meramente induttivo".  
Con vittoria di spese.

La vicenda tributaria è stata discussa alla pubblica udienza del 4 aprile 2018 e decisa in  
pari data in camera di consiglio.

### DIRITTO

Oggetto dell'odierna controversia tributaria sono gli avvisi di accertamento analitici-  
induttivi (n. T9P021N00918, n. T9P011N00921-2014 e n T9P011N00920-2014) emessi  
nei confronti della società & C snc, ed ai soci

1 

(ai fini IIDD, IVA ed accessori, per l'anno 2008) ex art. 39, comma 1, lett. d), DPR n. 600/73, artt. 5 e 11 del D.Lgs n. 446/97 e art. 55 DPR 633/72.

La CTP ha accolto i ricorsi riuniti dei contribuenti e per l'effetto, ha ordinato "all'Ufficio: 1) la rideterminazione del reddito della Società e, di conseguenza, il reddito di partecipazione da attribuire ai singoli Soci; 2) la rideterminazione delle imposte ed accessori dovute dalla Società e dai singoli Soci. Il tutto tenendo conto di quanto accertato e non contestato dai contribuenti".

La CTP argomenta la decisione affermando che l'accertamento è nullo per la violazione del diritto del contribuente al "contraddittorio". In particolare, asserisce che l'art. 12 dello Statuto del contribuente *«riconosce, quindi, in modo inequivocabile, il diritto del contribuente di essere informato delle ragioni per le quali viene sottoposto a controllo.*

*Nel caso di specie tale "diritto" è stato negato al contribuente. Infatti, secondo l'orientamento della giurisprudenza comunitaria, ogni cittadino ha diritto di essere ascoltato prima che, nei suoi riguardi, sia emesso un atto che possa incidere sul suo patrimonio. Da questo principio emerge l'obbligo generale dell'Agenzia delle Entrate di riconoscere al contribuente il diritto al "contraddittorio preventivo"».*

L'Ufficio sindacica la decisione di primo grado sia nella parte in cui accerta la violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale sia nel merito.

L'appello è fondato.

Con riferimento al primo motivo d'appello, questa CTR ricorda che la questione se alla materia tributaria si estenda il principio del contraddittorio, inteso come un diritto del contribuente a dialogare con l'Amministrazione finanziaria e diritto (che, secondo alcuni interpreti, è direttamente riconosciuto da norme costituzionali di portata generale ex artt. 3 e 97 Cost.), è stato ampiamente dibattuto. Quest'ultima tesi, ad ogni modo, è stata recentemente smentita dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno escluso l'esistenza di un generalizzato obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale in campo tributario possa essere direttamente ancorato agli artt. 24 e 97 Cost.. Infatti, «le garanzie di cui all'art. 24 Cost. attengono, testualmente, all'ambito giudiziale; così pure quella di difesa di cui al comma 2, sia per collocazione, tra i commi 1 ed i commi 3 e 4 (che recano il testuale inequivocabile riferimento all'ambito giudiziale), sia per l'esplicito riferimento al "procedimento" in ogni suo "stato e grado"». Né si può ritenere che «l'anticipazione dei poteri partecipativi del contribuente a momento anteriore all'emanazione dell'atto impositivo, si proietterebbe (ponendo rimedio ad una supposta situazione di "disparità delle armi" in dotazione alle parti processuali), sulla stessa effettività della tutela giudiziale del contribuente». Si aggiunga che anche «l'art. 97 Cost. non reca, in alcuna delle sue articolazioni, il benché minimo indice rivelatore dell'indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale; né in seno al procedimento amministrativo (in relazione al quale l'obbligo del contraddittorio procedimentale) è sancito da legge ordinaria (alias, dalla l. n. 241/90) (sent. n. 24823 del 6 ottobre 2015).



Più nello specifico, la giurisprudenza ha dovuto affrontare la questione se le garanzie, di carattere procedimentale, predisposte dall'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente (l. 212/2000) –ossia, formazione di un verbale di chiusura delle operazioni; rilascio di copia del medesimo al contribuente; facoltà del contribuente di comunicare osservazioni e richieste e corrispondente dovere dell'Ufficio di valutarle; divieto per l'Ufficio di emettere avviso di accertamento prima della scadenza del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio di copia del verbale, salva la ricorrenza di particolare e motivata urgenza-si applichino soltanto agli accertamenti emessi in esito ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente; ovvero se esse -in quanto espressione di un generalizzato obbligo di contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo di formazione dell'atto fiscale, eventualmente riferibile a dati normativi *aliunde* desumibili nell'ordinamento nazionale o in quello dell'Unione europea- operino pure in relazione agli accertamenti conseguenti ad ogni altro tipo di verifica fiscale e, in particolare, in relazione agli accertamenti derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio, in base alle notizie acquisite da altre pubbliche amministrazioni, da terzi ovvero dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari o in sede di colloquio (cd. "verifiche a tavolino").

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sent. n. 24823 del 6 ottobre 2015) sono giunte alla conclusione che l'Amministrazione finanziaria non ha un generalizzato obbligo di instaurare il contraddittorio con il contribuente. In particolare, per stabilire se sussiste in concreto l'obbligo dell'Amministrazione di instaurare il contraddittorio o se, al contrario, questa ha una mera facoltà, bisogna analizzare la metodologia di accertamento prescelta e stabilire se si è in presenza di un tributo "armonizzato" o meno. La richiamata pronuncia afferma che «la previsione dell'art. 12, comma 7, l. 212/2000 non è fonte di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a carico dell'Amministrazione fiscale; e, dunque, dell'obbligo dell'Amministrazione medesima, ogni qual volta si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente e pur in assenza di specifica norma positiva che per quel provvedimento lo sancisca, di attivare con l'interessato contraddittorio preventivo, pena l'invalidità dell'atto, ad operazioni, cioè, che costituiscono categorie d'intervento accertativo dell'Amministrazione tipizzate ed inequivocabilmente identificabili, in base alle indicazioni di cui all'art. 52, comma 1, d.p.r. 633/1972, richiamato, in tema di imposte dirette dall'art. 32, comma 1, d.p.r. 600/1973 e, in materia di imposta di registro, dall'art. 53 bis d.p.r. 131/1986».

Dunque, il primo motivo di doglianza dell'Ufficio è fondato.

Nel merito l'Agenzia, inoltre, sindacava la decisione di primo grado osservando che le scritture contabili della società sono inattendibili a causa di incongruenze e irregolarità non giustificate, quali: a) beni rilevati in giacenza di magazzino non coperti da relativa fattura di acquisto; b) causali generiche riportate nelle fatture emesse per prestazioni di servizi; c) incongruenze relative agli acquisti di cofani; d) incongruenze fra costi di



acquisizione beni e servizi e ricavi contabilizzati; e) omessa fatturazione monumenti cimiteriali fra costi di acquisizione beni e servizi e ricavi contabilizzati; f) incongruenza tra costi sostenuti per attività di fornitura e posa in opera di monumenti funebri e ricavi contabilizzati; g) incoerenza nella valutazione delle rimanenze; h) irregolare compilazione dello studio di settore.

Dunque, sempre secondo la prospettazione dell'Ufficio, le anomalie sono tali da rendere inattendibile l'intera contabilità e, di conseguenza, ha proceduto alla ricostruzione analitico-induttiva del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 39, c. 1, lett. d) del DPR 600/1973.

La CTP afferma che *«dalla documentazione in atti risulta che l'Ufficio: 1) ha erroneamente imputato all'esercizio 2009 ricavi (€ 4.986,80) relativi a servizi funebri svolti nel 2008; 2) ha riconosciuto, sebbene in sede conciliativa, totalmente non dovuti i maggiori ricavi accertati a titolo di "servizi funebri" (€ 24.754,50); 3) dall'estratto del "Registro degli Affari" della ditta & C. snc vidimato dalla Questura di Lecco in data 6 ottobre 1998, risultano registrati 27 "servizi funebri" per l'anno 2009 mentre, per l'anno 2010, risultano registrati 33 "servizi funebri". In particolare è rilevante la diversità di valutazione, da parte dell'Ufficio, delle annualità 2009, qui in discussione ed il 2010, periodo già definito. Infatti si osserva che: A) per l'anno 2009: -la Società ha effettuato 27 servizi funebri e dichiarato un reddito di € 25.502; - l'Ufficio ha accertato un reddito di € 147.363; B) per l'anno 2010: -la Società ha effettuato 33 servizi funebri e dichiarato un reddito di € 25.189; -l'Ufficio ha accertato un reddito accertato di € 38.077. La ricorrente ha evidenziato le rilevanti discrepanze tra le valutazioni e i criteri che hanno determinato l'accertamento dei redditi Tali gravi incongruenze rendono inattendibile le valutazioni operate dall'Ufficio poiché è inverosimile che, a fronte di minori "servizi funebri" prestati nel 2009, rispetto al 2010, il reddito accertato per l'anno 2009 sia superiore di ben tre volte rispetto a quello accertato per il 2010. A giudizio della Commissione, tale modo di operare, è privo dell'indispensabile rigore, necessario per poter determinare, con attendibilità e ragionevolezza, il reddito della Società ricorrente e, di conseguenza, il "reddito di partecipazione" attribuito ai Soci, nella misura accertata dall'Ufficio.*

*Non sussiste, pertanto, una grave incongruenza tra i ricavi "dichiarati" ed i ricavi "derivabili" dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta. Pertanto, non vi sono i presupposti di legge per l'emissione dell'accertamento ai sensi dell'art. 39, comma 1°, lett. d), del dpr 29.09.1973, n. 600».*

In realtà, diversamente da quanto affermato dal Giudice di prime cure, i presupposti per l'individuazione del metodo di accertamento analitico-induttivo, nel caso di specie sono stati correttamente evidenziati dall'Ufficio. Infatti, l'accertamento analitico-contabile è il metodo ordinario di accertamento in materia di redditi d'impresa e di reddito di lavoro autonomo (artt. 39, commi 1 e 3, d.P.R. n. 600 del 1973): esso consiste nel rettificare le componenti reddituali dichiarate sia per ragioni di diritto che per ragioni di fatto. L'accertamento analitico-contabile rappresenta il metodo ordinario anche in materia di IVA (art. 54, d.P.R. n. 633 del 1972).



In altri termini, quando l'accertamento è svolto nei confronti di soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili (ossia esercenti attività d'impresa, artisti o professionisti, società, enti commerciali, ecc.) l'accertamento analitico si basa essenzialmente sulla contabilità del contribuente: per questo si parla di accertamento "analitico-contabile".

L'art. 39, 1° comma, primo periodo della lett. d), d.p.r. 600/73, stabilisce che per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica "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".

Dunque, l'Amministrazione finanziaria procede all'accertamento analitico-contabile in ipotesi tassative, ossia quando emergono discrasie: dal confronto tra dichiarazione, bilancio e scritture contabili; dall'esame della documentazione che sta alla base della contabilità; da circostanze estranee alla contabilità ovvero provenienti da terzi.

Alla luce dei presupposti che legittimano un accertamento analitico-induttivo, ossia l'inattendibilità parziale degli elementi indicati nelle scritture contabili, anche i poteri di rettifica dell'Amministrazione finanziaria sono limitati: questa può solo completare le lacune riscontrate (ad esempio, il volume dei ricavi) ma non può rettificare completamente le risultanze contabili. Poiché i dati non sono inattendibili nel loro complesso, l'Ente accertatore nel procedere alla ricostruzione induttiva deve comunque partire dalle risultanze contabili non specificamente considerate inattendibili e/o non provate come tali.

Sui presupposti per l'avvio legittimo di un procedimento di accertamento induttivo, la giurisprudenza tributaria ritiene che la ricostruzione dei ricavi e del volume d'affari di un contribuente possa essere effettuata indirettamente sulla base di presunzioni gravi precise e concordanti, anche qualora la contabilità dello stesso sia formalmente regolare (Cass., Sez. V, 27 novembre 2015, n. 24271).

Dunque, chiarito che nel caso di specie -alla luce delle incongruenze evidenziate (es. beni in giacenza di magazzino non coperti da relativa fattura di acquisto, incongruenze relative agli acquisti di bare, incongruenze fra costi di acquisizione beni e servizi e ricavi contabilizzati)- l'Ufficio ha legittimamente fatto ricorso al metodo di accertamento induttivo, spetta a questa CTR potere di controllare l'operato dell'Ufficio laddove ha ritenuto di desumere da determinati fatti (utilizzati come indizi), l'accertamento di redditi compatibili con il criterio della normalità (Cass., Sez. V, 1° ottobre 2015, n. 19602).

La CTP ha ritenuto che la "proposta conciliativa" formulata dall'Ufficio comprovi l'inattendibilità dei maggiori ricavi "*accertati a titolo di "servizi funebri" (€ 24.754,50)*". Detta affermazione è priva di ogni fondamento giuridico in quanto, come affermato dallo stesso Giudice di primo grado, si trattava di una proposta avente valenza solo a fini conciliativi.

Nello stesso senso, non è indice di inattendibilità delle risultanze dell'accertamento, il mero confronto dei redditi accertati nel 2009 e nel 2010 prendendo come unico indice di riferimento il numero di "servizi funebri" registrati per ciascun anno.

Dunque, questo Collegio ritiene che l'Ufficio, alla luce delle incongruenze evidenziate in merito ai beni in giacenza di magazzino non coperti da relativa fattura di acquisto, agli acquisti di bare, ai costi di acquisizione beni e servizi e ricavi contabilizzati, abbia

accertato in capo alla società & C. snc (e, quindi ai soci della s.n.c. l ) redditi compatibili con il criterio della normalità  
La condanna alle spese di entrambi i gradi di giudizio segue la regola della soccombenza.  
Spese liquidate come in dispositivo.


**P.Q.M.**

la Commissione tributaria regionale accoglie l'appello e, per l'effetto, riforma la sentenza di primo grado *confermando l'accertamento impugnato.*

Condanna , s.n.c. e i soci J  
alla refusione delle spese di entrambi i gradi giudizio che si liquidano complessivamente in € 2.500,00 per il primo grado e € 2.000,00 per il secondo grado.

Milano, 4 aprile 2018.

IL RELATORE



IL PRESIDENTE

