

Documento firmato digitalmente
Il Presidente
ANTONIO MAIORANA
Il Relatore
CARMELO FAILLA

Sentenza n. 6737/2023
Depositato il 09/08/23



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della SICILIA (ex Commissione Tributaria Regionale della SICILIA) Sezione 15, riunita in udienza il 28/04/2022 alle ore 10:30 con la seguente composizione collegiale:

MAIORANA ANTONIO, Presidente
FAILLA CARMELO, Relatore
VASTA ISIDORO, Giudice

in data 28/04/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2061/2018 depositato il 06/03/2018

proposto da

L

Difeso da

Orazio Stefano Esposito - SPSRST77T15C351X

ed elettivamente domiciliato presso orazioesposito@pec.ordineavvocaticatania.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Catania

elettivamente domiciliato presso dp.catania@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 7716/2017 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale CATANIA sez. 1 e pubblicata il 11/07/2017

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TYS01L002261/2014 IRPEF-ALIQUOTE 2011

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Ricorre L, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate di Catania, avverso l'avviso di accertamento n. TYS01L002261/2014, notificato in data 30.10.2014, con il quale la Direzione provinciale di Catania – Ufficio controlli provvedeva a rideterminare i ricavi relativi all'anno di imposta 2011, a valere ai fini delle imposte sui redditi, dell'Irap e dell'Iva, mediante applicazione degli studi di settore. Eccepisce: la nullità dell'avviso di accertamento per violazione del D.P.R. n. 3 600 del 1973, art. 42, e D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 68 nonché della L. n. 212 del 2000; il difetto di motivazione dell'accertamento fondato soltanto sugli studi di settore, senza tener conto di quanto prodotto in sede endoprocedimentale; la legittimità dell'operato del ricorrente, e la congruità nei valori dichiarati. L'inattendibilità nel merito, in quanto egli svolge l'attività di direttore sanitario e in tal modo si spiegano le dieci ore lavorative, mentre lo studio si avvale di medici specialisti.

Si costituisce in giudizio l'Agenzia delle Entrate, insistendo nella pretesa. Deposita proposta di conciliazione giudiziale, nella quale riduce in maggiori ricavi a € 21.253,00, alla luce del riconoscimento che la parte si occupasse all'interno del centro medico unicamente della direzione sanitaria.

La Commissione Tributaria Provinciale di Catania, con sentenza n°7716/2017 del 03-11.07.2017, ha accolto parzialmente il ricorso, riducendo a € 21.253,00 i maggiori ricavi, con sanzioni al minimo e spese compensate.

Propone appello Lorenzo Geraldi, insistendo nella violazione dell'art.42 del D.P.R. n. 600 del 1973: la delega di firma, ovvero l'atto dispositivo n. 74/2014, non rispetta i requisiti individuati dalla Corte di Cassazione come essenziali, per valutare la correttezza della sottoscrizione sostitutiva, ovvero apposta da un funzionario diverso dal preposto Direttore dell'Ufficio. Sotto il profilo del termine di validità, infatti, la delega si pone come a tempo indeterminato, e non è conforme ai requisiti individuati dalla Corte di Cassazione. Eccepisce altresì la nullità della sentenza per erronea valutazione dell'effettività del contraddittorio endoprocedimentale e delle relative risultanze. La sentenza ha ritenuto infondato il secondo motivo di ricorso con il quale l'odierno appellante eccepiva la illegittimità dell'avviso di accertamento fondato esclusivamente sullo studio di settore, per aver totalmente ignorato senza valide ed espresse motivazioni tutti i rilievi presentati dal contribuente. L'avviso di accertamento impugnato si riporta infatti, sic et simpliciter, a «medie del settore» determinate in base allo studio e alla elaborazione di dati desunti da strutture economiche «razionali», non tenendo nella dovuta considerazione le eccezioni e le difese fornite dalla contribuente in merito alla reale e concreta condizione di esercizio dell'attività professionale. In sede di contraddittorio, la società contribuente aveva evidenziato valide ragioni idonee a giustificare lo scostamento riscontrato tra i ricavi dichiarati e lo specifico studio di settore...Nessuno di questi elementi è stato considerato nella elaborazione dell'avviso di accertamento. Né l'avviso di accertamento espone valide ragioni per le quali i rilievi della società contribuente siano stati disattesi o non considerati concretamente (Cass. civ. Sezioni Unite n. 26638/2009). Eccepisce che il valore percentuale dello scostamento indicato dall'A.F. a parere di questa CTR, non è dimostrativo di quella "grave incongruenza" richiamata dall'art. 62 sexies, e. 3, D.L. 331/1993, i concreti e significativi fattori, lamentati dal contribuente e conosciuti dall'Agenzia delle Entrate, avrebbero dovuto generare una diversa conclusione in relazione alla realtà reddituale dell'impresa. Ciò non è stato fatto con palese violazione del principio generale del giusto procedimento." Alla luce di quanto sopra esposto, il giudice di prime cure avrebbe dovuto annullare l'avviso di accertamento impugnato in quanto non adeguato a rappresentare la concreta realtà economica e reddituale del singolo contribuente e dunque in aperta violazione del principio

costituzionale della capacità contributiva. Osserva che la sentenza è in parte corretta, nella parte in cui riconosce che il dott. Geraldini svolge personalmente all'interno del centro medico soltanto la funzione di direzione sanitaria, ma giunge a una rideterminazione immotivata dei maggiori ricavi.

Si costituisce in giudizio l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Catania, la quale insiste nella pretesa. Contesta quanto eccepito dall'appellante in ordine al contraddittorio preventivo, in quanto in sede di controdeduzioni nel giudizio di primo grado aveva rimodulato al ribasso la pretesa.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Osserva questo Collegio che l'appello è fondato, e va, conseguentemente, accolto.

Per Cassazione SS.UU. 18.12.2009 n°26635, "La procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente".

In materia di accertamento mediante studi di settore, l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente e la conseguente integrazione della motivazione dell'avviso di accertamento alla stregua degli elementi da quello in tal sede forniti solleva l'Ufficio dall'onere di supportare la propria pretesa con elementi indiziari ulteriori rispetto alla discordanza tra il reddito dichiarato dal contribuente e quello risultante dall'applicazione degli studi di settore. La Corte di Cassazione (v., ex pluribus, ordinanza n. 23252 del 18 settembre 2019, ha affermato che gli studi di settore costituiscono un sistema di presunzioni semplici, che possono assurgere a rango di presunzioni legali, qualora il contribuente venga regolarmente invitato al contraddittorio ed ometta di parteciparvi o si astenga da qualsivoglia attività di allegazione che dimostri l'inattendibilità di tali risultati. Viene fatta salva, indubbiamente, la facoltà di contestare, anche in sede giudiziale, l'applicazione di tali parametri, dimostrando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale rispetto agli standard applicati. Nella fattispecie, già in sede di contraddittorio il contribuente ha addotto giustificazioni, del tutto disattese dall'Ufficio, che non ne ha tenuto conto nell'accertamento emesso.

In sede contenziosa, nella quale il contribuente, senza alcun pregiudizio rispetto a quanto dichiarato (o non dichiarato) in sede di contraddittorio, era onerato della prova contraria, senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto, dunque anche ricorrendo alle presunzioni semplici, (v. anche Cass. 27822/2013), ha dedotto lungamente sulla sua realtà fattuale, non limitandosi a contestare il fondamento giuridico degli studi di settore, e adducendo giustificazioni pertinenti (quali la circostanza che il ricorrente all'interno della struttura medica si occupasse esclusivamente della direzione sanitaria, il monte ore lavorato settimanalmente, la crisi del settore) e, a parere del Collegio, fondate, alle quali l'Ufficio ha contrapposto contestazioni generiche, sebbene nel giudizio di primo grado abbia ridotto la pretesa, riconoscendone in parte, a posteriori, la validità.

L'Ufficio, sostanzialmente, ha instaurato il contraddittorio, ma nel prosieguo non ha tenuto conto delle giustificazioni addotte dal contribuente nella fase endoprocedimentale, emanando un avviso di accertamento che non dà conto della posizione espressa in quella sede (ma anzi dando atto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio), e fondato, all'apparenza, solo sull'applicazione degli studi di settore, salvo poi, preso atto del ricorso, rivedere la propria pretesa.

Ha errato pertanto, il Collegio provinciale etneo, nel non rilevare la totale pretermissione, in sede di emissione dell'avviso di accertamento, delle giustificazioni addotte dal contribuente, e dell'eventuale motivo per cui avesse ritenuto di disattenderle.

Nel corso del giudizio, l'Ufficio ha proposto una conciliazione, rideterminando i maggiori ricavi determinati per mezzo dello studio di settore in euro 21.253,00.

Ebbene, tale rideterminazione appare immotivata, e ancor più lo è, sul punto, la sentenza che l'ha fatta propria del tutto apoditticamente.

Viceversa, a parere del Collegio, la maggiorazione della resa oraria del 10%, non altrimenti motivata, costituisce scostamento trascurabile.

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 33794/21, ha stabilito (nel solco di una giurisprudenza ormai consolidata), che l'Amministrazione finanziaria può procedere ad accertamento induttivo, solo quando venga ravvisata una «grave incongruenza» rispetto ai ricavi determinati da Gerico. I giudici hanno poi ricordato che secondo altre pronunce della medesima Corte, sono scostamenti lievi e quindi inidonei alla rettifica dei redditi, quelli del 4,23% (Cass. n. 1748/2017), del 7% (Cass. n. 20414/2014), del 10% (Cass. n. 2637/2019) e del 21% (Cass. n. 22946/2015).

Da ultimo, la Suprema corte ha ritenuto sufficiente per determinare la grave incongruenza uno scostamento superiore al 10% (Cass. n. 10503/2021).

A ciò si aggiunga che il contribuente ha dichiarato nell'anno oggetto di accertamento, ricavi superiori ai due anni di imposta precedenti.

In definitiva, l'atto impugnato va annullato per difetto di motivazione.

Le spese seguono la soccombenza, e si liquidano, per i due gradi del giudizio, come da dispositivo, tenuto conto del valore della causa.

P.Q.M.

Accoglie l'appello e, in riforma della sentenza appellata, annulla l'avviso di accertamento impugnato. Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese processuali, in favore di Lorenzo Geraldini, che liquida in € 1.000,00 per il giudizio di primo grado, e in € 1.500,00 per il giudizio di appello, oltre accessori di legge, che distrae in favore del Difensore distrattario, Avv. Orazio Esposito.

Così deciso in Catania, il 28 aprile 2022

IL RELATORE

Carmelo Failla

IL PRESIDENTE

Antonio Maiorana