REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI REGGIO NELL'EMILIA SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

- ☐ MONTANARI MARCO Presidente e Relatore
- ☐ GIANFERRARI VENTURINO IVAN Giudice
- ☐ NUCCINI IDO Giudice
- ☐
- ☐
- ☐
- ☐

ha emesso la seguente

SENTENZA in C.C.

- sul ricorso n. 265/2019
  depositato il 05/06/2019

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THS03BA0215572018 IRES-ALTRO 2013
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THS03BA0215572018 IVA-ALTRO 2013
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THS03BA0215572018 IRAP 2013
  contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE REGGIO EMILIA

proposto dai ricorrenti:

[redacted]

difeso da:

[redacted]

difeso da:

[redacted]

- sul ricorso n. 417/2019
  depositato il 24/09/2019

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THS01BA02248/2018 IRPEF-ALTRO 2013
  contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE REGGIO EMILIA

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 265/2019 (riunificato)

UDIENZA DEL

16/06/2020 ore 09:30

N°

146.02.20

PRONUNCIATA IL:

16.06.2020

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

17.06.2020

Il Segretario
Sergio Cima

Svolgimento del processo

1-[redacted],(anche la Società), esercente l'attività di ristorazione con somministrazione,ricorre,R.G.R.N°265/2029,nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Reggio Emilia, avverso avviso di accertamento emesso ai fini ires, irap, iva, relative sanzioni ed interessi ,per l'anno d'imposta 2013; valore economico della controversia € 115.331,00; assume l'Agenzia, nell'atto impugnato, che la Ricorrente:*avrebbe conseguito ,nell'anno in contestazione ,un utile *"esiguo"*, €2.066,01, ottenuto mediante la capitalizzazione, *"civilistica"*, dei costi di start up a fronte di una perdita *"fiscale"* di € 10.532,00; **l'esercizio dell'attività risulta essere ,sì, congrua e coerente, con gli studi di settore ,ma con un ammontare dei ricavi dichiarati di € 264.381,00,sostanzialmente,*"appiattiti"* ,sull'ammontare dei ricavi ,*"puntuali"* ,idonei ad un esito di congruità ,secondo lo studio di settore, ammontante ad € 264.024,00;***la redditività della gestione sarebbe stata, negli anni d'imposta successivi, minima, quasi sempre ,inferiore al 5% dei ricavi;****ha sottoscritto un contratto di associazione in partecipazione con una persona ,esperta nel settore della somministrazione alimentare ,cui spettava ,sulla base della suddetta pattuizione ,una quota del 20% dell'utile realizzato nei giorni di mercoledì ,sabato e domenica ,dei mesi da maggio a settembre; conclude l'Agenzia, nel senso che, *"Per i motivi sopra evidenziati si ritiene verosimile che la Parte abbia occultato parte dei corrispettivi"*, con conseguente accertamento ,ai sensi dell'art.39, comma 1 lett d) d.P.R. 600/73 e 54, commi 1 e 2, d.P.R.633/72 ,con ricostruzione induttiva, di maggiori ricavi e corrispettivi ;la Ricorrente grava l'atto sul presupposto della sua illegittimità posto che sarebbe nullo per carenza:* di una valida sottoscrizione ,in assenza di delega ,da parte del Direttore, al funzionario sottoscrittore;** dei presupposti ex art 41 bis ,d.P.R. 600/73,per l'emissione di un accertamento "parziale";*** di un contraddittorio endoprocedimentale;****di motivazione e difetto di prova nel merito della ricostruzione induttiva operata dall'Agenzia; chiede ,infine, in

accoglimento del ricorso l'annullamento dell'atto impugnato; vinte le spese; l'Agenzia delle Entrate si costituisce in giudizio con controdeduzioni con cui contrasta tutte le deduzioni della Ricorrente; in particolare ,evidenzia come siano da considerare, palesemente e "documentalmente", infondate le doglianze attinenti:*la carenza di delega posto che ,in realtà, la stessa esiste e viene prodotta in atti ;**il carente contraddittorio, posto che il suo svolgimento sarebbe comprovato dal relativo verbale di incontro con il funzionario dell'Agenzia ,responsabile dell'istruttoria, del 15/11/2018 ,allegato al ricorso; chiede ,infine, il rigetto dello stesso ;vinte le spese; la Ricorrente deposita ,poi, copia dei verbali relativi agli incontri,(tre), avvenuti per tentare un accertamento con adesione ed ,infine, breve memoria d'udienza, in cui riprende le proprie doglianze e replica alle controdeduzioni dell'Agenzia; sulla base del noto principio che in una società ,come la Ricorrente, a ristretta base sociale, i maggiori utili accertati in un periodo d'imposta si intendono distribuiti ,"in nero", nello stesso anno, ai soci, l'Agenzia notifica agli stessi ,sigg .[redacted] avvisi di accertamento emessi ai fini irpef ,relative addizionali , sanzioni ed interessi, per omessa dichiarazione degli utili percepiti dalla Società; avverso gli stessi i Soci ricorrono ,con distinti gravami, di cui agli R.G.R.N°417-419/2019; sempre sul medesimo presupposto, di distribuzione occulta di utili, l'Agenzia notifica alla Società un avviso di accertamento per omessa ritenuta sugli utili distribuiti ,gravato con il ricorso di cui al R.G.R.N°418/2019; i motivi dei suddetti ricorsi e delle controdeduzioni dell'Agenzia si riportano, sostanzialmente ,a quelli di cui al gravame di cui al R.G.R.N°418/2019.

Motivi della decisone

2-Il ricorso di cui al R.G.R. N°265/2019 va accolto secondo il principio delle ragioni più liquide.

2.1-Dagli atti di causa emerge che :*in data 09/01/2018 l'intimata Agenzia richiedeva alla Ricorrente, tramite invito a comparire, la produzione di

"documentazione contabile e fiscale" che veniva prodotta in data 23/01/2018;**in data 15/11/2018 ,sempre su richiesta dell'Agenzia, *"la Parte forniva chiarimenti utili al controllo come emerge dal processo verbale di contraddittorio prot.n°61610 /2018"*; ***in data 20/11/2018 la Ricorrente produceva ,tramite mail, ulteriori chiarimenti e documentazione a completamento di quanto richiesto dall'Agenzia nel precedente incontro ;in data 30/11/2018 l'Agenzia emetteva l'atto impugnato; ***il richiamato processo verbale, prot.n.61610 del 15/11/2018, redatto su carta intesta dell'Agenzia e sottoscritto dalle Parti, si sostanziava in una serie di domande poste dal funzionario in ordine alla composizione dei prodotti somministrati ,alla quantità somministrate, la porzionatura... e così via ,a molte delle quali ,stante la loro specificità e complessità, la Ricorrente si riservava di rispondere ,riserva sciolta con la mail del 20/11/2018; da quanto prima evidenziato emerge una chiara violazione, da parte dell'Agenzia ,del principio di collaborazione e buona fede cui sono tenute ambedue le Parti del rapporto tributario, in ossequio al disposto dell'art. 10, comma 1°, L. 212/2000, Statuto dei diritti del contribuente, secondo cui "*I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.*"; la Corte di cassazione, interpretando la richiamata norma ,ha confermato il principio di diritto di diritto secondo cui" *Il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma primo, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), trovando origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., espressamente richiamati dall'art. 1 del medesimo statuto, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa ed amministrativa. (Fattispecie relativa alla prova della definizione per condono, ex art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 ed alla conseguente estinzione del processo, ritenuta acquisita in virtù della reiterata mancata risposta della P.A. interpellata sul*

punto, la vetustà della controversia e i pagamenti certi di alcune rate, oltre la prima, da parte del contribuente). cfr. sent.n.2013/9308, ma già in sent. n. 2006/21513; va ,infatti, qualificato come ,oggettivamente, contrario a tale principio il comportamento seguito dall'Agenzia che ,dopo aver chiesto documentazione alla Ricorrente in data 09/01/2018 ed averla prontamente ottenuta in data **23/01/2018** ha poi atteso fino al **15 /11/2018**,per convocare la Ricorrente per ottenere altre informazioni che ,nonostante la loro specificità e complessità, la Stessa ha tempestivamente fornito ,in parte seduta stante, ed, in parte, il **20/11/2018** tramite mail, per emettere, poi, l'atto impugnato il **30/11/2018**; il lungo periodo trascorso**, ben 11 mesi**, tra le prime richieste istruttorie e le ultime ,ha reso ,inutilmente, più onerosa l'attività difensiva precontenziosa del Ricorrente costringendolo ad approntare in pochissimo tempo una poderosa documentazione ,[1]ed ha di fatto reso impossibile, stanti gli impellenti termini decadenziali, il dispiegamento di un costruttivo contraddittorio endoprocedimentale che infatti non vi è stato; ci insegna la giurisprudenza della Corte di Giustizia(cfr. ex plurimiis cause riunite C-129/13 e C-130/13) che il contraddittorio endoprocedimentale, in ambito tributario, realizza la partecipazione del Contribuente all'attività di accertamento fiscale e consiste nel **diritto** del destinatario del provvedimento di poter addurre le proprie ragioni in ordine agli elementi che l'Amministrazione finanziaria intende porre a fondamento dell'atto impositivo ;l'Amministrazione dovrà, pertanto, *valutare attentamente* le osservazioni del contribuente e *motivare congruamente* le ragioni per cui non ha ritenuto di accogliere, in tutto o in parte,

---

[1] *mutatiis mutandis* appare disegnare plasticamente la tipologia del comportamento che deve presiedere anche al rapporto tra la PA ed il Contribuente ,la seguente massima" *L'obbligo di buona fede oggettiva o correttezza costituisce un autonomo dovere giuridico, espressione di un generale principio di solidarietà sociale, applicabile in ambito contrattuale ed extracontrattuale, che impone di mantenere, nei rapporti della vita di relazione, un comportamento leale (specificantesi in obblighi di informazione e di avviso) nonché volto alla salvaguardia dell'utilità altrui, nei limiti dell'apprezzabile sacrificio" Cass sent. n. 2007/3462 Rv. 598434.*

le deduzioni proposte; non può ,certo, ritenersi come soddisfacente di questo obbligo il verbale dell'incontro del 15/11/20118 che ,al di là dell'intitolazione, si risolve, di fatto, in un mero *"interrogatorio"* dell'Agenzia alla Ricorrente, in ordine alle particolarità tecniche dei piatti preparati; insomma non certo un contraddittorio nel significato delineato dalla giurisprudenza unionale ;questo Giudice ben conosce il principio di diritto, autorevolmente, enunciato dalla Corte di Cassazione ss. uu . per cui *:" In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito"*(n°2015/24823 -Rv. 637604 – 01), ma ritiene di non potervi aderire ,compiutamente ; invero, va affermato che un'interpretazione che giunga a limitare la piena tutela del contraddittorio preventivo ,in dipendenza della natura non armonizzata dei tributi pretesi, si espone a censure di incostituzionalità, irragionevolmente implicando disparità di trattamento manifestatamente contrarie al divieto della c. d." *discriminazione a rovescio*", vale a dire situazioni di disparità in danno di cittadini di uno stato membro , e delle sue imprese che si verifichino come effetto indiretto dell'applicazione del diritto europeo (cfr. Corte Costituzionale sent. n°°443/ 1997,massima n.23700 , secondo cui" *...il che equivale a dire che nel giudizio di eguaglianza affidato alla Corte costituzionale non possono essere ignorati gli effetti discriminatori che l'applicazione del diritto comunitario è suscettibile di provocare"* e sent.n°249/1995);insomma, se si vuole dare una lettura costituzionalmente orientata e corretta della normativa vigente ,bisogna concludere per l'applicazione del principio della necessaria applicazione del

contraddittorio endoprocedimentale a tutti i tributi e non solo a quelli armonizzati; passando poi alle concrete ragioni che ,in tale sede ,la Ricorrente avrebbe potuto far valere le stesse si concretizzano in tutte le inesattezze ed imprecisioni "*in fatto*"(quantità di materia prima necessaria per la preparazione dei piatti , tipologia della stessa , scarti e sfridi, tempi morti e ferie ...) come ben descritti ed analizzate da pag 31 a pag 53 del ricorso introduttivo; deve concludersi pertanto per l'illegittimità dell'atto impugnato.

2.2- Lo stesso risulta illegittimo, invero, anche sotto un altro profilo; l'art. 39,1° comma, lett. d) ,d.P.R.n°600/73,dispone che "*L'ufficio procede alla rettifica...d) 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. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.*"; è ben noto a questo Giudice il principio di diritto ,più volte affermato e variamente declinato dalla Corte di Cassazione, per cui" *In tema d'imposte sui redditi, è legittimo il ricorso all'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa ex art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, anche in presenza di una contabilità formalmente corretta ma complessivamente inattendibile, potendosi, **in tale ipotesi**, evincere l'esistenza di maggiori ricavi o minori costi in base a presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente, ...*'[Cass. sent. n°2014/23550(Rv. 632959 - 01)] e ,da ultimo, Ord 2019/28693; l'applicazione del suddetto principio di diritto, da cui non vi è motivo di discostarsi in questa sede, alla fattispecie concreta dedotta in giudizio, non può che portare a ritenere fondate

,anche sotto questo profilo, le doglianze della Ricorrente; invero l'Agenzia ha completamente eluso il primo onere che Le incombeva la massima di diritto richiamata, quello cioè di dimostrare che la contabilità dell'impresa accertata fosse ,nel suo complesso, inattendibile ;invero, nessun cenno viene fatto nella motivazione dell'atto impugnato, come nelle controdeduzioni ,sul perché la detta contabilità sarebbe ,complessivamente, inattendibile; nessun esame risulta essere effettuato in ordine alla stessa e ,certo, non può ,fondatamente, affermarsi che la stessa possa essere considerata, complessivamente, inattendibile sul solo ,unico, presupposto che una presunta e non dimostrata carente redditualità, pur in presenza ,va ricordato di congruità e coerenza con gli studi di settore; non può certo ammettersi come prova di tale inattendibilità il fatto che come pare insinuare ,maliziosamente, l'Agenzia , la Ricorrente si sia "*appiattita*" sui canoni voluti dagli studi di settore, presupponendo ,in ciò, un comportamento "*doloso*", sul fatto che la Stessa abbia sottoscritto un contratto di associazione in partecipazione con una persona esperta nel settore o sul fatto della scarsa redditività tutti elementi che non possono certo, da soli ed in assenza di altri elementi più corposi rendere inattendibile la contabilità della Ricorrente.

2.3-In conclusione l'atto impugnato va dichiarato illegittimo secondo, ambedue, i suddetti profili; all'annullamento dell'atto impugnato segue l'annullamento degli atti impugnati con i ricorsi di cui agli R.G.R. N° 417-418-419/2019; le spese di giudizio liquidate come in dispositivo seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione, stante la connessione dei ricorsi di cui agli R.G.R. N°265-417-418-419/2019, li riunifica in capo al R.G.R. N°265/2019, ed in accoglimento degli stessi annulla gli atti impugnati; le spese di giudizio complessivamente liquidate in € 5.000,00(cinquemila) più oneri di legge e CUT se versato seguono la soccombenza.

C.T.P.RE. N°265/2019 Pres. Rel. Montanari

Reggio Emilia lì 16 giugno 2020

Il Presidente est.