

### **Svolgimento del processo**

1. La ... ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale delle ... indicata in epigrafe, con la quale, rigettando l'appello della contribuente, è stata confermata la legittimità dell'avviso di accertamento ad essa notificato, a titolo di IVA, IRES ed IRAP per l'anno 2004, in applicazione degli studi di settore e previa attivazione del procedimento di accertamento con adesione ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 5.

Il giudice d'appello ha ritenuto che: a) il termine dilatorio di sessanta giorni previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non è nella fattispecie applicabile, essendo esso riferibile alla chiusura della verifica fiscale e non alla fase del contraddittorio che si sviluppa successivamente; b) la mancata redazione del verbale di chiusura del contraddittorio è stata resa inutile dalla mancata partecipazione della contribuente al contraddittorio stesso; c) la denuncia del vizio di nullità dell'avviso di accertamento ai fini IRES per difetto di motivazione è inammissibile, in quanto la censura è stata introdotta solo con la memoria illustrativa prevista dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32; d) la procedura di accertamento standardizzato è stata correttamente applicata dall'Ufficio, il quale ha invitato la contribuente al contraddittorio, che è stato dalla stessa disertato, e senza che l'Ufficio avesse alcun obbligo di inviare proposte scritte di definizione bonaria; e) le motivazioni addotte dalla società in ordine alla particolare concorrenza nel settore nonché al ricorso alla vendita a prezzi promozionali sono irrilevanti in quanto di carattere generale, mentre si rivelano inconferenti le vicende aziendali successive al periodo d'imposta accertato; f) la società, infine, non ha dedotto alcuna prova in sede contenziosa a sostegno delle giustificazioni che avrebbero potuto inficiare i risultati dell'accertamento, il quale, in definitiva – ha concluso il giudice a quo –, deve ritenersi fondato, sussistendo un gravissimo e ingiustificato scostamento tra il reddito dichiarato e quello accertato.

2. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

3. Il ricorso è stato fissato per l'odierna udienza a seguito dell'accoglimento, da parte del Presidente titolare della sezione, di istanza di sollecita fissazione presentata dalla ricorrente.

4. Quest'ultima ha depositato memoria.

### **Motivi della decisione**

1.1. Con il primo motivo, la .... denuncia, cumulativamente, l'omessa e insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio e la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, commi 4 e 7, (Statuto del contribuente).

Censura, in sintesi, la sentenza impugnata per avere il giudice d'appello escluso la violazione del termine dilatorio di cui al citato art. 12, comma 7, laddove nella fattispecie l'Agenzia delle entrate, in violazione del principio della effettività del contraddittorio, non ha redatto alcun verbale di chiusura delle operazioni, ricognitivo delle attività svolte, e dal quale sarebbe dovuto decorrere il termine di sessanta giorni anzidetto, limitandosi ad una mera comunicazione telefonica con la quale l'ente proponeva l'adesione ad una minore pretesa impositiva.

Nella memoria depositata ai sensi dell'art. 378 cod. proc. civ., cita a conforto della propria tesi la sopravvenuta sentenza delle sezioni unite di questa Corte n. 18184 del 2013, che ha valorizzato, anche sul piano del diritto comunitario, il principio del contraddittorio procedimentale.

1.2. Il motivo è infondato.

La citata pronuncia delle sezioni unite ha affermato il seguente principio di diritto: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, poichè detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio".

Pur dovendo indubbiamente riconoscersi al principio anzidetto una naturale *vis expansiva* in relazione alla valorizzazione, costituente il fulcro della *ratio decidendi*, dell'istituto del contraddittorio procedimentale nei rapporti tra fisco e contribuente, non può non rilevarsi che: a) la pronuncia si riferisce al termine stabilito dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, che deve necessariamente intercorrere (salvo l'esistenza di situazioni di particolare urgenza) tra il rilascio al contribuente del verbale di chiusura delle operazioni ivi previste, cioè accessi, ispezioni o verifiche eseguite nei locali destinati all'esercizio dell'attività, e l'emanazione del relativo avviso di accertamento; b) la fattispecie in esame si colloca, invece, nell'ambito della procedura di accertamento c.d. standardizzato (mediante, in particolare, l'applicazione degli studi di settore), la quale prevede la fase – necessaria a pena di nullità dell'accertamento: Cass., sez. un., n. 26635 del 2009 – del contraddittorio

procedimentale, alla quale il contribuente deve obbligatoriamente essere invitato a partecipare e della quale l'Ufficio deve dar conto – salvo che il contribuente non abbia aderito all'invito – nella motivazione dell'atto impositivo.

Ne deriva che il caso di specie è già disciplinato (anche a seguito della citata pronuncia delle sezioni unite del 2009) in modo tale da garantire pienamente la partecipazione e l'interlocuzione del contribuente nella fase anteriore all'emissione dell'accertamento.

Ed infatti risulta dalla sentenza e dal ricorso che: la ricorrente è stata una prima volta invitata a comparire, ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 5; essa ha prodotto memorie difensive con allegata documentazione; l'Ufficio ha quindi, telefonicamente, proposto una, sia pur minima, riduzione della pretesa ed ha poi, a seguito della richiesta di comunicare per iscritto la nuova determinazione, nuovamente invitato la società a comparire; tale secondo invito è stato disertato dalla contribuente; l'Ufficio ha, infine, emesso l'avviso di accertamento.

In conclusione, la tesi della ricorrente, secondo cui l'Ufficio, prima di emettere l'atto impositivo, avrebbe dovuto redigere un verbale di “chiusura delle operazioni”, dal rilascio del quale sarebbe dovuto decorrere il termine dilatorio bimestrale di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, è destituita di fondamento, in quanto un tale obbligo di verbalizzazione non trova alcun aggancio normativo nella, esaustiva, disciplina dell'accertamento standardizzato e costituisce il risultato di una commistione di normative aventi ambiti applicativi del tutto distinti.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 32 e 57 e lamenta l'erroneità della sentenza nella parte in cui il giudice *a quo* ha ritenuto inammissibile la relativa censura – concernente un vizio dell'avviso di accertamento, nel quale l'Ufficio non avrebbe considerato le perdite pregresse – perché sollevata in primo grado solo con memoria illustrativa e non nel ricorso introduttivo.

Il motivo è inammissibile in quanto attiene al merito della questione e non investe, se non con una mera ed apodittica affermazione, la statuizione di novità della questione (la quale, peraltro, risulta confermata dalla lettura del ricorso introduttivo alla CTP di ..., allegato alla memoria).

3. Col terzo ed ultimo motivo, è denunciata l'omessa o contraddittoria motivazione della sentenza: la ricorrente si duole del fatto che il giudice di merito, pur avendo in astratto dato rilievo al contraddittorio procedimentale (abbondantemente svoltosi in forma scritta), ha poi del tutto omesso di considerare la copiosa mole di argomentazioni e produzioni documentali fornita dalla ricorrente al suo esame (e riproduttiva in gran parte dei contenuti già dedotti in fase procedimentale), tendente a dimostrare la particolare realtà congiunturale dell'attività della contribuente nel periodo temporale oggetto di accertamento.

Il motivo è infondato, poiché la censura confligge apertamente con l'esame della motivazione della sentenza, nella quale il giudice d'appello – come sopra riportato in narrativa – ha espresso valutazioni di fatto circa l'irrilevanza e l'ininfluenza delle argomentazioni svolte dalla contribuente e l'assenza di produzione di prove in sede

contenziosa a sostegno delle giustificazioni addotte per motivare il “gravissimo scostamento” tra reddito dichiarato e reddito accertato. A fronte di ciò, la ricorrente si limita ad una generica ed apodittica critica, senza addurre elementi specifici e decisivi che il giudice avrebbe pretermesso ed il cui esame avrebbe condotto a diverse conclusioni.

4. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

5. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alle spese, che liquida in Euro. ... per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.