

Documento firmato digitalmente
Il Presidente e Relatore
FILIPPO LAMANNA

Sentenza n. 4106/2022
Depositata il 27/10/2022
Il Segretario
TIZIANA MICCIANTUONO



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado della LOMBARDIA Sezione 17, riunita in udienza il 21/10/2022 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

LAMANNA FILIPPO, Presidente e Relatore
SACCONO ORESTE, Giudice
SCARZELLA FABRIZIO, Giudice

in data 21/10/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1142/2022 depositato il 29/03/2022

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale Varese - Via Frattini 21100 Varese VA

elettivamente domiciliata presso dp.varese@pce.agenziaentrate.it

contro

Difeso da

Stefano Noro - NROSFN67M11H037F

ed elettivamente domiciliato presso s.noro@pec.dottcomm.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 338/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale VARESE sez. 3 e pubblicata il 28/09/2021

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T93013P02240 IRPEF-ALTRO

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E RICHIESTE DELLE PARTI

L'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Varese, notificava in data 30.12.2019 al Sig. _____ medico odontoiatra, l'avviso di accertamento n. T93013P022040/2019, con il quale venivano accertate, per l'anno 2014, a seguito di accesso della Guardia di Finanza di Sesto San Giovanni presso il suo studio professionale, la quale aveva contestato la deduzione di costi indeducibili per canoni di locazione pari ad Euro 1.860,00 e la mancata dichiarazione di compensi professionali per Euro 38.126,00, sulla base di una ricostruzione analitico-induttiva dei compensi compiuta sulla base del presunto consumo in un anno di guanti monouso, maggiori imposte a titolo di IRPEF per euro 6.551,00, di addizionale regionale per euro 274,00, di addizionale comunale per euro 63,00, di IRAP per euro 616,00 e di sanzioni per euro 6.753,60.

Il contribuente impugnava l'avviso di accertamento innanzi alla CTP di Varese per:

- illegittimità dell'atto per violazione dell'art.17 co. 1/bis del D.Lgs. n. 165/2001;
- inesistenza di un provvedimento di delega conferito dal Direttore Provinciale al funzionario sottoscrittore;
- illegittimità dell'atto per violazione e falsa applicazione dell'art.39, co.2, lett. d) del DPR 600/73 – per carenza di motivazione e difetto di prova;
- errata valutazione degli elementi posti a base della ricostruzione dei compensi.

L'adita Commissione, nel contraddittorio con l'Agenzia, con sentenza n. 338/2021, depositata il 28/09/2021, accoglieva il ricorso condannando l'Ufficio al pagamento delle spese di lite quantificate in Euro 750,00.

Per la riforma di tale pronuncia ha interposto appello l'Agenzia delle entrate.

Si è costituito l'appellato resistendo al gravame.

All'odierna pubblica udienza svoltasi in videoconferenza telematica, questa Commissione, sentite le parti, ha trattenuto la causa in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. La C.T.P. di Varese ha così brevemente motivato la sua pronuncia:

“... il ricorrente sottoposto ad accertamento per l'anno in questione era stato dichiarato dagli studi di settore congruo e coerente. La ripresa dell'Ufficio si basa, sostanzialmente sull'uso dei guanti utilizzati dal professionista in relazione alle sedute odontoiatriche effettuate. Va da sé che il metodo risulta, in ogni caso, empirico in quanto non è dato da sapere quanti guanti vengono effettivamente utilizzati dal dentista nelle varie sedute effettuate. Lo stesso professionista ha dichiarato: «in merito al

numero di guanti utilizzati per prestazione, per esempio nel pomeriggio del 22/10 per eseguire una seduta durata circa due ore per applicare alcuni perni e una serie di provvisorio ho dovuto sostituire i guanti tre volte per deterioramento o per contaminazione dai materiali. Nello stesso pomeriggio per un'altra seduta corrispondente ad una modifica di un dente mi sono accorto di aver usato ben due paia di guanti. Nel complesso dei cinque pazienti visti nel pomeriggio mi sono reso conto di aver usato per ragioni ovvie di necessità clinica e interruzione dell'attività per motivi vari ben otto paia di guanti (.....)». *L'osservazione del medico appare non priva di fondamento in quanto è credibile che in una sola seduta, che può risultare più o meno complessa, possano essere utilizzati più guanti sterili che vanno, quindi ad incidere sulla metodologia utilizzata dall'ufficio. La Commissione ritiene che nel caso che ci occupa non siano presenti quelle presunzioni gravi precise e concordanti necessarie a giustificare l'operato dell'Ufficio che, di fatto, ha utilizzato esclusivamente la presunzione del consumo di guanti con le criticità come sopra meglio evidenziate”.*

2. L'Ufficio appellante, con l'atto d'appello, ha dedotto un unico motivo d'impugnativa assumendo l'erroneità della sentenza in relazione alla circostanza evidenziata dai primi giudici, secondo cui le presunzioni utilizzate dall'ufficio non sarebbero state gravi, precise e concordanti. Ha peraltro riproposto le difese già svolte in primo grado (e rimaste assorbite nella decisione impugnata) avverso le ragioni di impugnativa dell'accertamento prospettate dal contribuente in ordine alla illegittimità dell'atto per inesistenza di un provvedimento di delega conferito dal Direttore Provinciale al funzionario sottoscrittore ed accolte dalla CTP e all'errata valutazione degli elementi posti a base della ricostruzione dei compensi.

3. L'appellato ha a sua volta controdedotto su tutti tali punti critici.

4. Così sintetizzato il tema del contendere, reputa questa Corte che l'appello debba reputarsi infondato.

Di fatto, come ha ritenuto fondatamente la C.T.P. con l'impugnata sentenza, l'Ufficio non ha correttamente applicato i criteri che presiedono all'accertamento induttivo.

Questo di accertamento certamente poteva essere adottato, come ha sostenuto l'Ufficio, date le pecche contabili riscontrate, e certamente l'Ufficio ben poteva fondarlo su semplici presunzioni purchè gravi, precise e concordanti e, anzi, finanche su un solo elemento presuntivo (non occorrendo in tal caso il requisito della concordanza che presuppone la presenza di plurime presunzioni), ma nella specie hanno fatto difetto i due residui requisiti della gravità e della precisione.

In particolare, come ha evidenziato la CTP, l'Ufficio ha effettuato il calcolo dei presunti interventi di odontoiatria non fatturati basandosi sul presunto numero di guanti monouso utilizzati, ponendo solo un paio di guanti come numero di guanti utilizzati per ogni seduta o intervento.

Non è dubbio che tale quantità fosse troppo esigua a fronte della notoria necessità di utilizzare più di un paio di guanti per un numero rilevante di interventi (occorrendo spesso cambiarli per effettuare nelle more di un intervento altre attività curative a favore di altri pazienti, perché l'intervento è complesso, perché i guanti si rompono, ecc.). Né può ritenersi che tale errore fosse stato riassorbito dal calcolo di un 40% forfetario di decurtazione operata dall'Ufficio, visto che questa andava a coprire eventuali rimanenze di guanti non utilizzati a fine anno o altri sfridi diversi dall'utilizzo di più guanti per ciascun intervento.

Già tale incongruenza mina dunque la logica del ragionamento presuntivo adottato, che risulta vieppiù claudicante alla luce dell'ulteriore incongruenza posta in rilievo dalla difesa dell'appellato laddove ha osservato che, sebbene l'Ufficio non abbia mancato di calcolare anche una quota (fatta pari forfetariamente al 15%) di interventi presumibilmente effettuati a titolo gratuito, ha applicato tale decurtazione solo al numero di interventi che aveva ipotizzato fossero stati effettuati in più rispetto a quelli puntualmente fatturati (sostenendo che *“la percentuale di visite gratuite doveva essere applicata forfetariamente sulla differenza e non sul totale, dovendo rappresentare l'incidenza delle visite gratuite sulla parte di prestazioni rese senza il relativo corrispettivo”*), anziché, come sarebbe stato più logico, al numero complessivo di interventi effettuati nell'anno d'imposta in questione, posto che, per valutare se vi fossero stati compensi di prestazioni odontoiatriche sottratti ad imposizione, sarebbe stato corretto includere nel presunto consumo totale di guanti anche il numero di prestazioni che, anche per l'Ufficio, erano state prestate gratuitamente e che esso ha quantificato in via forfetaria nel 15% del totale.

Adottando tale più congruo criterio al numero delle prestazioni rilevate dalla GdF dallo schedario pazienti (n. 643), sarebbe stato dunque necessario aggiungere il 15% delle prestazioni gratuite, così ottenendosi come totale presunto n. 756 prestazioni, risultato – all'evidenza – del tutto congruo e compatibile con le 750 prestazioni determinate in via presuntiva dalla Guardia di Finanza e confermate dall'Agenzia delle Entrate nell'avviso di accertamento.

Ne consegue che, già solo per le due incongruenze fin qui evidenziate, che vizio intrinsecamente il percorso presuntivo seguito dall'Ufficio, l'accertamento induttivo non poteva e non può considerarsi legittimo.

Per queste ragioni l'appello va respinto, restando ancora assorbite le ulteriori eccezioni dell'appellato.

5. È meramente conseguente la condanna dell'Agenzia appellante, secondo soccombenza, a rifondere le spese del presente grado all'appellato, nella misura liquidata, per brevità, direttamente in dispositivo.

P Q M

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Lombardia, Sezione 17, definitivamente pronunciando;

disattesa e respinta ogni contraria e diversa istanza, domanda, eccezione e deduzione, così provvede:

- 1) Rigetta l'appello confermando, per l'effetto, l'appellata sentenza;
- 2) Condanna l'Agenzia appellante a rimborsare all'appellato le spese del presente grado di giudizio liquidate nella misura di euro 2.000,00 oltre accessori di legge.

Così deciso in Milano in data 21 ottobre 2022

*Il Presidente Rel. Estensore
(Dott. Filippo Lamanna)*

