

Civile Ord. Sez. 5 Num. 13161 Anno 2019

Presidente: CAMPANILE PIETRO

Relatore: DI MARZIO PAOLO

Data pubblicazione: 16/05/2019


ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura Generale dello Stato, ed elettivamente domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

contro

- **ricorrente** -



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Curatela Fallimento [redacted] in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, giusta procura speciale stesa in atto separato allegato al controricorso, dall'Avv. [redacted] il quale ha indicato recapito PEC, ed elettivamente domiciliata presso lo studio dell'Avv. [redacted] alla via V. [redacted] in Roma;

- **controricorrente** -

avverso

la sentenza n. 580, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale di Bari il 12.02.2014 e pubblicata il 07.03.2014;

ascoltata, in camera di consiglio, la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;

la Corte osserva:

Fatti di causa

in data 14.04.2008, l'Ufficio di Bari 2 dell'Agenzia delle Entrate notificava al Curatore del Fallimento [redacted], società esercente la vendita al dettaglio e all'ingrosso di elettrodomestici, l'Avviso di accertamento n. 8850311004 [redacted], mediante il quale, relativamente all'anno d'imposta 2001, accertava un maggiore reddito imponibile ai fini Irpeg, Irap ed Iva, e comminava la sanzione amministrativa. L'attività di verifica traeva origine da una richiesta di rimborso dell'Iva che la Curatela affermava essere stata versata in eccesso dalla società nel periodo prefallimentare.

In particolare l'Erario determinava, ai sensi dell'art. 53 del Dpr n. 917 del 1986, i ricavi in Lire 14.924.070.000 applicando al totale dei costi sostenuti, pari a Lire 14.213.400.000, il ricarico medio praticato dagli operatori dello stesso settore per l'anno 2001, pari al 5%. Accertava così maggiori ricavi pari a Lire 5.580.023.000, e quantificava quindi il reddito d'impresa applicando, al totale dei ricavi accertati, il coefficiente di redditività medio dichiarato dagli operatori dello stesso settore per l'anno d'imposta 2001, pari al 3%, determinando in tal modo un reddito d'impresa di Lire 447.722.000.

Reputando illegittimo l'accertamento induttivo operato, ex artt. 41 e 39, comma 2, lett. b), del Dpr n. 600 del 1973, la Curatela impugnava l'atto

Corte di Cassazione - Copia multimediale

impositivo, innanzitutto per avere l'Ufficio finanziario posto a fondamento della propria attività accertatrice il falso presupposto della mancata presentazione, da parte della contribuente, della dichiarazione dei redditi.

L'Agenzia delle Entrate, costituitasi in giudizio, dava atto dell'avvenuta presentazione della dichiarazione dei redditi da parte della contribuente. La ██████████, invero, era stata dichiarata fallita con sentenza del 1°.10.2001 pronunciata dal Tribunale di Napoli, ed il Curatore aveva presentato all'Amministrazione finanziaria la dichiarazione dei redditi relativa al periodo prefallimentare (1.01.2001-1.10.2001) con nota prot. 020830190803 ██████████ trasmessa in via telematica il 30.08.2002. L'Ufficio sosteneva, tuttavia, che l'insufficiente documentazione fornita dalla contribuente in ordine alle perdite dichiarate per l'anno d'imposta 2001 giustificasse comunque una ricostruzione indiretta dei ricavi, utilizzando gli stessi dati dichiarati dalla Società con riferimento alle rimanenze, alle vendite ed agli acquisti, dell'anno di riferimento.

L'Ente impositore rilevava che nell'ultimo bilancio, depositato il 31.12.2000, il valore delle rimanenze finali veniva indicato dalla stessa società come pari a Lire 3.303.000.000, secondo quanto iscritto nel Quadro RS della dichiarazione Modello Unico n. 760/2001. Tuttavia, a seguito della dichiarazione di fallimento (intervenuta il 1°.10.2001) la Curatela, incaricata dal Giudice Delegato di redigere l'inventario fallimentare, in relazione a tali rimanenze indicava il diverso importo di Lire 12.586.000, valore che veniva inserito nella dichiarazione Modello Unico n. 760/2002, relativo al periodo d'imposta 2001 (ric., p. 2).

Infine, l'Amministrazione finanziaria affermava che l'accertamento, pur avendo natura induttiva, risultava comunque fondato su elementi e dati certi, riconducibili al periodo antecedente l'apertura del fallimento, ed era stato basato su un coefficiente di redditività pari alla metà del ricarico del biennio precedente, e corrispondente al 5% del costo del venduto.

La Commissione Tributaria Provinciale di Bari, con sentenza del 21.01.2009, accoglieva il ricorso presentato dalla contribuente, ritenendo che l'Amministrazione avesse "operato illegittimamente un accertamento di tipo induttivo ex artt. 39 e 41 del DPR n. 600/1973, non ricorrendone i pre-

supposti di legge quali la mancata presentazione da parte della contribuente della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2001 e l'avvenuto riscontro per mezzo di ispezioni e verifiche delle omissioni o false e inesatte indicazioni accertate o delle irregolarità formali delle scritture contabili esaminate" (sent. CTR, p. 2).

Interponeva appello l'Agenzia delle Entrate, insistendo per la legittimità dell'attività accertatrice spiegata. La Commissione Tributaria Regionale della Puglia, pur argomentando di ritenere infondati i motivi formulati dall'Agenzia delle Entrate, stante l'insussistenza di elementi obiettivi di valutazione che rendessero lecito ipotizzare una realtà economica differente da quella emersa in sede fallimentare, emetteva tuttavia una pronuncia di accoglimento del gravame proposto dall'Ente impositore.

La Curatela introduceva, pertanto, rituale ricorso per cassazione adducendo che il dispositivo della sentenza d'accoglimento dell'appello dell'Amministrazione fosse incompatibile con il contenuto della motivazione che, invece, era a favore del rigetto dei motivi d'impugnazione avanzati dall'Erario.

Questa Corte, ritenendo l'impugnata pronuncia nulla, e non viziata da mero errore materiale, con ordinanza del 31.01.2013 cassava la sentenza, rinviando per nuovo esame ad altra sezione della CTR pugliese.

La Curatela del fallimento della ██████████ riassumeva, nei termini di cui all'art. 63 D.Lgs. n. 546 del 1992, il procedimento innanzi alla CTR di Bari, ed il grado di giudizio si concludeva a favore della contribuente, con il rigetto dell'appello proposto dall'Ufficio e, per l'effetto, con la conferma della sentenza di primo grado.

Avverso la decisione della Commissione Tributaria Regionale di Bari ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi ad un unico, articolato, motivo di impugnazione. Resiste con controricorso la Curatela del fallimento della ██████████

Ragioni della decisione

1.1. – L'Agenzia delle Entrate contesta con il suo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la violazione o

falsa applicazione dell'art. 39 del Dpr n. 600 del 1973 e dell'art. 183 del TUIR, nonché dell'art. 2697 cod. civ., con riferimento al riparto dell'onere probatorio, per avere l'impugnata CTR ritenuto insufficiente, ai fini della legittimità della rettifica induttiva del reddito della Società accertata, il ricorso alla percentuale media di ricarico del settore, e per non aver pronunciato sulla documentazione che la Curatela avrebbe dovuto fornire per inficiare la ricostruzione induttiva effettuata dall'Ufficio.

2.1. - Mediante il suo unico motivo di ricorso, che indica di proporre per violazione di legge, l'Agenzia delle Entrate censura la valutazione operata dalla impugnata CTR, in quanto "il Giudice di seconde cure, motivando con riferimento alla sola "percentuale di ricarico" utilizzata dall'Ufficio ai fini della ricostruzione del reddito di impresa, non ha tenuto conto del fatto che l'accertamento rilevava una palese incongruità fra i dati emersi in sede di dichiarazione (ante procedura fallimentare) e che, in tali circostanze, è consentito all'Ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente" (ric. p. 11).

Secondo l'Amministrazione finanziaria, le gravi e numerose irregolarità contabili riscontrate, pur non contestandosi la regolarità formale delle scritture, avrebbero giustificato un "giudizio di complessiva inattendibilità" delle stesse, e la conseguente adozione del metodo induttivo, senza che possa poi considerarsi consentito contestare le modalità con cui tale forma di accertamento era stata eseguita, essendo concessa, "in linea di principio", all'Amministrazione "un'ampia facoltà di scelta del *modus operandi*, che può manifestarsi anche nell'accertamento cosiddetto analitico-induttivo, fondato sul rinvenimento di inesattezze contabili gravi, ovvero sul riscontro di situazioni di rilevante infedeltà in fatture, atti e documentazione varia" (ric. p. 13).

In sostanza, considerata l'inattendibilità dei dati riscontrati in sede di dichiarazione dei redditi ante fallimento, l'Ufficio sostiene di aver legittimamente proceduto ad un accertamento analitico-induttivo, in cui l'unico dato



presuntivo sarebbe stato costituito dal coefficiente di redditività applicato, pari al 5% del costo del venduto, non rilevando che gli scostamenti riscontrati siano derivati da una crisi dell'azienda, in quanto il potere accertativo e la soggettività tributaria del fallito non potrebbero essere inibiti in ipotesi di insolvenza aziendale che pur conduca al sollecito fallimento. Per contro "la Commissione tributaria regionale non ha argomentato in alcun modo in merito alla incongruenza dei dati emersi in sede di controllo della dichiarazione ante fallimento presentata dalla Società, né ha motivato in che modo e in che misura si sarebbe realizzata quella "abnormità" e "irragionevolezza" della difformità tra il ricarico applicato dalla Contribuente e la media di settore, dimezzata dall'Ufficio" (ric. p. 14).

L'Ente impositore ricorrente deduce, inoltre, che la società [REDACTED] avrebbe dovuto fornire chiarimenti sui motivi del disavanzo maturato nel periodo antecedente alla dichiarazione di fallimento, e dimostrare la legittimità del credito Iva chiesto a rimborso, anche introducendo fatti nuovi tali da dimostrare l'inconferenza degli assunti dell'Ufficio. Né l'impugnato Giudice tributario avrebbe fatto richiamo ai dati contabili rilevanti e documentati agli atti del processo, e neanche avrebbe speso parole in merito alla prova che la Curatela avrebbe dovuto fornire per inficiare la ricostruzione analitico-induttiva operata dall'Ente impositore.

Il motivo di ricorso proposto risulta inammissibile, e comunque infondato.

In sede di redazione dell'avviso di accertamento, l'Ufficio finanziario ha rivendicato il proprio diritto di procedere ad accertamento induttivo in conseguenza della omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte della contribuente società, affermazione poi risultata pacificamente errata. Occorre allora ricordare che non è consentito all'Ente impositore invocare in giudizio ragioni, che si ritengono utili ad assicurare fondamento alla pretesa tributaria, diverse da quelle indicate nell'atto impositivo (art. 43, comma terzo, Dpr n. 600 del 1973). Naturalmente è possibile che l'Amministrazione finanziaria, nel redigere l'atto impositivo, indichi una pluralità di ragioni poste a fondamento dell'accertamento e della modalità scelta per procedervi. Tuttavia, in un giudizio di natura impugnatoria, quale è quello tributario fin dal primo grado, è onere dell'Ente impositore riporta-

re in ricorso le formule con le quali ha indicato nell'atto di imposizione le ragioni poste a fondamento della pretesa tributaria, diverse da quelle che ha poi ammesso essere prive di ogni fondamento; questo sempre perché "con l'emissione dell'avviso di rettifica l'amministrazione consuma il proprio potere di accertamento in relazione agli elementi posti a sua disposizione", Cass. sez. V, 8.5.2006, n. 10526, e l'Ente impositore non può avanzare in giudizio pretese diverse od ulteriori rispetto a quelle indicate nell'atto impositivo, rimanendo salvo il potere di emettere ulteriori atti di accertamento, fondati su fatti nuovi, nei limiti temporali consentiti dalla legge. All'onere di indicare come e dove avesse contestato alla contribuente fatti ulteriori, diversi dall'errata questione relativa alla pretesa mancata presentazione della dichiarazione dei redditi, idonei a giustificare il ricorso ad un accertamento di natura induttiva, l'Amministrazione finanziaria non ha proceduto nel suo ricorso per cassazione.

Non solo, nella sua impugnazione innanzi al giudice di legittimità, l'Agenzia delle Entrate svolge diffusamente le proprie tesi al fine di contestare le valutazioni operate dai giudici di merito e, in estrema sintesi, spende copia di argomenti per affermare di aver proceduto ad un legittimo accertamento analitico-induttivo. Tuttavia l'odierna ricorrente non ha avuto cura di indicare mediante quali atti, nel corso dei giudizi di merito, abbia proposto le proprie contestazioni, riportando anche le formule utilizzate, seppure in sintesi, ed indicando pure mediante quali atti ulteriori abbia diligentemente curato le proprie lagnanze, in modo da consentire al giudice di legittimità di provvedere al controllo che gli compete circa la tempestività e congruità delle contestazioni introdotte, prima ancora di procedere a valutare la decisività delle questioni proposte.

Tanto premesso, l'Ufficio ha fondato il proprio accertamento, e le modalità con le quali vi ha proceduto, sull'erroneo presupposto, poi smentito per ammissione della stessa Amministrazione ed oggetto di giudicato interno, della mancata presentazione, da parte della contribuente, della dichiarazione dei redditi relativa alla fase prefallimentare. Ha pertanto rettificato il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, prescindendo dalle scritture contabili che ha rite-



Corte di Cassazione - Ufficio di Legittimità

nuto inattendibili, senza peraltro contestarne la regolarità formale, in assenza del presupposto giuridico che l'avrebbe legittimata ex artt. 39, comma 2, e 41 del Dpr n. 600 del 1973, avvalendosi anche, in deroga alla regola generale, di presunzioni semplici prive dei requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38 del Dpr 600/1973, sul presupposto dell'inferenza probatoria dei fatti costitutivi della pretesa tributaria ignoti da quelli noti.

In particolare l'Agenzia, al fine di affermare di avere titolo ad operare una ricostruzione induttiva dei redditi della controricorrente, ha enfatizzato la divergenza fra il valore delle rimanenze contabilizzato prima dell'apertura del fallimento (€ 1.705.857,14), e quello indicato dal Cancelliere del Tribunale in sede di redazione dell'inventario fallimentare (€ 6.500,00 circa), servendosi, dunque, di presunzioni semplici avulse dal contesto esaminato e confliggenti con la ricostruzione economica e fattuale operata dagli organi fallimentari, senza però evidenziare gli indici di una possibile evasione fiscale in conseguenza di "vendite a nero".

Ancora, costituisce orientamento consolidato e condivisibile della giurisprudenza di legittimità, cui s'intende pertanto assicurare continuità, quello secondo cui "in presenza di scritture contabili formalmente corrette, non è sufficiente, ai fini dell'accertamento di un maggior reddito d'impresa, il solo rilievo dell'applicazione da parte del contribuente di una percentuale di ricarico diversa da quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza - posto che le medie di settore non costituiscono un "fatto noto", storicamente provato, dal quale argomentare, con giudizio critico, quello ignoto da provare, ma soltanto il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, risultando quindi inidonee, di per sé stesse, ad integrare gli estremi di una prova per presunzioni - occorrendo, invece, che risulti qualche elemento ulteriore, e, in ispecie, l'abnormità e l'irragionevolezza della difformità tra la percentuale di ricarico applicata dal contribuente e la media di settore, incidente sull'attendibilità complessiva della dichiarazione", Cass. sez. VI-V, ord. 09.12.2013, n. 27488.

L'Agence delle Entrate, nel procedere alla rettifica del reddito dichiarato avrebbe dovuto tenere in debito conto lo stato di crisi avanzata in cui versava la Società e gli accertamenti compiuti dalla procedura fallimentare. In



Cat. di Cassazione - copia in ufficio

assenza della contestazione di formali irregolarità contabili e dell'effettuazione di attività di riscontro, l'Ente impositore afferma la incongruenza fra le merci vendute, quelle inventariate/contabilizzate e quelle fisicamente reperite in magazzino, sul fondamento del disposto di cui all'art. 53 del Dpr n. 633 del 1972, laddove istituisce una presunzione di cessione attraverso il raffronto fra i beni riportati in inventario ed i beni presenti nel magazzino. Ma una simile presunzione è applicabile, ricorrendone i presupposti, in caso di confronto non di beni, ma di valori.

Risulta del resto pienamente condivisibile, invero, la valutazione di questa Suprema Corte la quale, in riferimento alle difficoltà dell'impresa, ha già osservato che "altro è il prezzo che si può ricavare da un bene quando esso è immesso nel circuito di una impresa in attività, ed altro è il prezzo dello stesso bene quando deve essere realizzato in una vendita fallimentare" (cfr. Cass. sez. V, sent. 03.07.2013, n. 16695; Cass. sez. V, sent. 20.11.2001, n. 14580), può peraltro considerarsi ammissibile, secondo una regola di comune esperienza, che nel caso in esame la situazione di criticità, riconducibile al progressivo stato di insolvenza in cui versava la Società, successivamente sfociata nella sollecita dichiarazione di fallimento, nonché le antecedenti difficoltà economiche riscontrate nell'anno precedente l'accertata decozione, abbiano indotto la contribuente a liquidare la merce ad un prezzo inferiore rispetto a quello di mercato e, addirittura, inferiore al costo di produzione, sì da doversi ridurre, o azzerare, anche la percentuale di ricarico presa in considerazione dall'Ufficio (cfr. Cass. sez. V, sent. 12.03.2008, n. 6549). In tal caso, come correttamente rilevato dalla contoricorrente, l'azienda "non copre effettivi ricavi esponendo proventi inconcepibili ma dichiara proprio quanto riferibile a quei bassi prezzi che lo stato di necessità le impone" (contoric. p. 23).

In relazione al *modus operandi* adottato dall'Ente impositore per accertare induttivamente il maggior reddito, occorre ancora ribadire che l'Amministrazione Finanziaria ha fondato la propria ricostruzione reddituale induttiva su percentuali medie di settore riferite a società operanti nel mercato in una situazione di normalità economica, senza aver cura di considerare la conclamata situazione di anormalità gestionale in cui si trovava la



Società, derivante dallo stato di decozione che ha condotto al fallimento, invero dichiarato nello stesso periodo d'imposta oggetto di accertamento. La modalità procedurale adottata dall'Agenzia risulta inadeguata, e si pone pure in contrasto con il principio d'eguaglianza enunciato dalla Carta costituzionale all'art. 3, perché pretende di applicare alla società accertata, la quale versava in una evidente situazione di criticità rapidamente evoluta nel fallimento, dichiarato nello stesso anno d'imposta, la redditività media del settore di mercato, che è però calcolata in riferimento ad imprese operanti in una situazione di normalità gestionale ed ordinaria redditività.

Merita un cenno, infine, l'ulteriore censura prospettata dalla ricorrente, la quale ha lamentato il mancato assolvimento da parte della curatela fallimentare dell'onere della prova, su di essa gravante, in relazione alla "svendita" della merce per sopperire alle difficoltà economiche del periodo oggetto di contestazione. Nella sua relazione, redatta ai sensi dell'ex art. 33 della Legge Fallimentare, il Curatore ha invero evidenziato, nei primi anni di esercizio dell'attività, un volume di acquisti superiore a quello delle vendite, ritenendolo fisiologico e compatibile con una fase commerciale di prima espansione. Ha, poi, sottolineato che poco prima del fallimento la società aveva effettuato alcune operazioni di cessioni di beni a prezzo vile, per importi assai rilevanti e concernenti un grande quantitativo di beni, fornendo all'Ufficio la relativa documentazione al fine di consentire le necessarie verifiche. Tale documentazione è stata versata in causa e la stessa CTR, nel giudicare illegittimo l'accertamento induttivo dell'Ufficio, ha ritenuto che la contribuente abbia dimostrato che gli scostamenti riscontrati sono derivati da una crisi d'azienda (sent. CTR, p. 3), non incontrando in materia una critica specifica ed esauriente da parte dell'Agenzia delle Entrate. L'Ente impositore, come già ricordato, non censura la regolarità formale delle scritture contabili della società ormai in decozione, e neppure fornisce una critica specifica relativa alla documentazione che pure la società ha prodotto, ma pretende di applicare la redditività di un'impresa in piena efficienza ad una società ormai giunta ad una irreversibile decozione, il che non appare conforme a diritto e neppure ragionevole.



Il motivo di doglianza deve essere, pertanto, rigettato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso proposto dall'**Agenzia delle Entrate**, e condanna la ricorrente alla rifusione, in favore della controricorrente Curatela del Fallimento [REDACTED] delle spese di lite del presente giudizio di legittimità, che liquida in Euro 7.500,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 28 marzo 2019.

