



Civile Sent. Sez. 5 Num. 14676 Anno 2022

Presidente: VIRGILIO

Relatore: NONNO

Data pubblicazione: 09/05/2022

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Tributi -
Accertamento - Questioni.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Biagio VIRGILIO - Presidente -

Angelina-Maria PERRINO - Consigliere - R.G.N. 24421/2013

Giacomo Maria NONNO - Consigliere Rel. -

Paolo CATALLOZZI - Consigliere - Cron.

Giancarlo TRISCARI - Consigliere - PU - 12/10/2021

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 24421/2013 R.G.

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso
la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

contro

██████████ s.r.l. in fallimento, in persona del curatore *pro tempore*,
elettivamente domiciliata in ██████████
presso lo studio dell'avv. ██████████, che la rappresenta
e difende giusta procura speciale a margine del controricorso;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del
Molise n. 84/01/12, depositata il 31 luglio 2012.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 12 ottobre
2021, tenuta nelle forme previste dall'art. 23, comma 8 *bis*, del d.l.



28 ottobre 2020, n. 137, conv. con modif. nella l. 18 dicembre 2020, n. 176, dal Consigliere Giacomo Maria Nonno.

Vista la relazione scritta del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Alberto Cardino, che ha concluso per l'accoglimento dei primi due motivi di ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 84/01/12 del 31/07/2012, la Commissione tributaria regionale del Molise (di seguito CTR), rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Campobasso (di seguito CTP) n. 68/01/08, con la quale era stato accolto il ricorso di ██████████ s.r.l. in fallimento (di seguito Fallimento) nei confronti di due avvisi di accertamento concernenti IRPEG, IRAP e IVA relative agli anni d'imposta 1999 e 2000.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata, con gli atti impositivi l'Ufficio, preso atto della sostanziale inattendibilità della contabilità della società contribuente, procedeva ad accertamento analitico induttivo del reddito con riferimento ai ricavi, nonché alla determinazione induttiva dei costi.

1.2. La CTR rigettava l'appello dell'Agenzia delle entrate evidenziando che: a) gli avvisi di accertamento si fondavano «sulla divergenza tra le rimanenze indicate in bilancio e quelle indicate in dichiarazione applicando, di conseguenza, la percentuale di maggiorazione dell'utile lordo accertato del 48% degli acquisti per il periodo d'imposta 1998», dato quest'ultimo non attendibile in quanto fondato su altro accertamento *sub iudice*, con conseguente violazione del divieto di doppia presunzione; b) peraltro, le divergenze tra il bilancio civilistico e la dichiarazione non riguardavano il medesimo valore complessivo, ma unicamente un errore di esposizione determinato dalla «diversa collocazione delle varie componenti indicate nella dichiarazione»; c) i ricavi venivano



ricostruiti con il metodo analitico-induttivo mentre per la determinazione dei costi l'Ufficio si serviva del metodo induttivo puro, con ciò sovrapponendosi metodi accertativi diversi; d) trattandosi di accertamento induttivo, i costi andavano riconosciuti «nella stessa proporzione tra redditi e costi indicati nella dichiarazione»; e) la scarsa redditualità della società contribuente si giustificava in ragione della crisi aziendale che aveva condotto al fallimento.

2. L'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi.

3. Il Fallimento resisteva in giudizio con controricorso.

4. Con ordinanza resa all'esito dell'adunanza camerale del 14/10/2020, la causa veniva rinviata a nuovo ruolo per l'eventuale trattazione in pubblica udienza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va pregiudizialmente disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso per cassazione formulata dal Fallimento, atteso che l'atto introduttivo del giudizio contiene tutte le indicazioni necessarie alla comprensione del *thema decidendum* ed è pienamente autosufficiente.

2. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce violazione e/o falsa applicazione degli artt. 39, primo e secondo comma, e 40, primo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 nonché delle simmetriche norme dettate in tema di IVA dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto l'insussistenza dei presupposti per procedere con il metodo analitico-induttivo alla ricostruzione dei ricavi e con il metodo induttivo alla ricostruzione dei costi.

2.1. Con il secondo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omessa e/o



insufficiente motivazione su fatti controversi e decisivi per il giudizio, costituiti dalle incongruenze indicate dall'Ufficio in ordine alle rimanenze di magazzino, nulla avendo dedotto il Fallimento in proposito.

2.2. Con il terzo motivo di ricorso si deduce, sempre in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omessa e/o insufficiente motivazione sul fatto decisivo e controverso costituito dalle modalità di determinazione dei costi da parte dell'Ufficio.

2.3. Con il quarto motivo di ricorso si contesta, ancora in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omessa e/o insufficiente motivazione in ordine alla grave incongruenza caratterizzata dall'esiguità dell'utile di esercizio.

3. I motivi, che possono essere complessivamente esaminati per ragioni di connessione, sono fondati per le ragioni che seguono.

3.1. Secondo la pacifica giurisprudenza di questa Corte, il discrimine tra l'accertamento condotto con metodo analitico-induttivo o extracontabile e quello condotto con metodo induttivo puro sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la «incompletezza, falsità od inesattezza» degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, essendo legittimato l'Ufficio accertatore solo a completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici – non necessariamente plurime (Cass. n. 22184 del 14/10/2020) – rispondenti ai requisiti previsti dall'art. 2729 cod. civ.; nel secondo caso, invece, «le omissioni o le false od inesatte indicazioni» risultano tali da inficiare l'attendibilità - e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), con la conseguenza che l'amministrazione finanziaria può «prescindere in tutto o in parte



dalle **risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti»** ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se idonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 cod. civ. (Cass. n. 33604 del 18/12/2019; Cass. n. 6861 del 08/03/2019; Cass. n. 17952 del 24/07/2013).

3.1.1. **Nel caso di accertamento analitico-induttivo grava sul contribuente l'onere di provare i costi eventualmente sostenuti, mentre nel caso di accertamento induttivo puro l'Ufficio ha l'onere di determinare induttivamente non solo i ricavi ma anche i corrispondenti costi** (Cass. n. 31024 del 28/12/2017; Cass. n. 22868 del 29/09/2017; Cass. n. 3567 del 10/02/2017; Cass. n. 25317 del 28/11/2014; Cass. n. 5192 del 04/03/2011).

3.1.2. **La scelta di ricorrere al metodo analitico-induttivo o al metodo induttivo puro rientra nel potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della previsione di legge, di scegliere il metodo di accertamento da utilizzare nel caso concreto e, pertanto, parte contribuente, in assenza di situazioni peculiari pregiudizievoli, non ha titolo a dolersi della scelta operata** (Cass. n. 2872 del 03/02/2017; Cass. n. 8333 del 25/05/2012).

3.2. **Nel caso di specie, diversamente da quanto ritenuto dalla CTR, l'Ufficio ha correttamente adottato il metodo analitico-induttivo per la ricostruzione dei ricavi in ragione di alcune incongruità evidenziate:** a) da risultati di gestione palesemente incongrui (utile esiguo nell'anno 1999 e perdita consistente nell'anno 2000 nonostante l'incremento dei ricavi); b) dal mancato rispetto della cronologia delle registrazioni nel libro giornale; c) da anomalie nelle movimentazioni del conto cassa; d) da anomalie nella emissione delle note di credito; e) dall'esistenza di ricavi non contabilizzati; e) dalle discordanze riscontrate nei valori delle rimanenze, di rilevante valore e attinenti a prodotti per lo più deperibili (prodotti caseari) in assenza di locali idonei a custodirli.



3.3. A fronte di tali emergenze, che si traducono nella sussistenza di un elemento grave e preciso, quale la complessiva e sostanziale inattendibilità della contabilità della società contribuente, la CTR non ha allegato elementi idonei ad escludere il legittimo ricorso all'accertamento di cui all'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973.

3.3.1. Invero, con riferimento alle discordanze evidenziate nei valori di magazzino, la CTR ha opposto un elemento del tutto irrilevante, quale la corrispondenza del valore complessivo di bilancio al valore complessivo del magazzino, senza considerare né i rilievi relativi alla deperibilità dei prodotti e all'insussistenza di locali idonei alla loro custodia, né la assenza (per l'anno d'imposta 1999) del prospetto delle rimanenze.

3.3.2. Con riferimento ai risultati di bilancio, la CTR elude del tutto la puntuale contestazione, affermando che detti risultati sono spiegabili in relazione al fallimento, peraltro intervenuto unicamente il 06/06/2002.

3.4. La circostanza, poi, che l'Ufficio abbia determinato i costi in misura forfetaria, come se si sia proceduto ad accertamento induttivo puro, non implica, di per sé, un pregiudizio per la società contribuente, la quale, in caso contrario, avrebbe dovuto fornire la prova specifica dei costi.

3.4.1. In altri termini, è vero che l'Ufficio, scelta la modalità di accertamento analitico-induttivo, ha poi provveduto a determinare i costi in applicazione del diverso metodo induttivo, ma è altrettanto vero che la CTR, invece di censurare *sic et simpliciter* il comportamento dell'Agenzia delle entrate, avrebbe dovuto verificare se, in concreto, le menzionate modalità di accertamento abbiano determinato, in concreto, un pregiudizio per il Fallimento e che detto pregiudizio sia stato specificamente denunciato.

3.4.2. Infatti, pur erroneamente cumulando due distinti metodi di accertamento, l'Agenzia delle entrate ha comunque riconosciuto



al contribuente costi di produzione del reddito che non risultano essere stati specificamente documentati; e ciò costituisce un vantaggio del quale il Fallimento non ha alcun interesse a dolersi, salvo comprovare la sussistenza di costi maggiori.

4. Con il quinto motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omessa e/o insufficiente motivazione su fatto decisivo e controverso, evidenziando che la CTR avrebbe del tutto omesso di motivare con riferimento agli ulteriori rilievi non oggetto di specifica contestazione da parte del Fallimento e concernenti essenzialmente l'IVA.

4.1. Il motivo è fondato.

4.2. Come puntualmente dimostrato dall'Agenzia delle entrate, su detti rilievi la CTR ha omesso ogni motivazione, erroneamente ritenendo gli stessi assorbiti dalla questione concernente la legittimità dell'accertamento.

5. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata e rinviata alla CTR del Molise, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Molise, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma il 12 ottobre 2021.

Il Consigliere est.
(Giacomo Maria Nonno)

Il Presidente
(Biagio Virgilio)

