

Civile Ord. Sez. 5 Num. 20149 Anno 2021

Presidente: NAPOLITANO LUCIO

Relatore: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Data pubblicazione: 15/07/2021

ORDINANZA

1132
/ 24
sul ricorso iscritto al n. 13639/2015 R.G. proposto da

Fallimento S.A.C.E.T. s.r.l., in persona del curatore *p.t.*, rappresentato e difeso dall'avv. Carlo Lignola, elettivamente domiciliato in Roma alla via Germanico n.172, presso l'avv. Nicola Bultrini;

-ricorrente -

CONTRO

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *p.t.*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici, in Roma, in via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

-controricorrente-

avverso la sentenza nr. 10595/44/14 della Commissione tributaria regionale della Campania, pronunciata in data 20 novembre 2014, depositata in data 4 dicembre 2014 e non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'11 febbraio 2021 dal consigliere Andreina Giudicepietro;

RILEVATO CHE:

il Fallimento S.A.C.E.T. s.r.l. ricorre con un unico motivo avverso l'Agenzia delle entrate per la cassazione della sentenza nr. 10595/44/14 della Commissione tributaria regionale della Campania, pronunciata in data 20 novembre 2014, depositata in data 4 dicembre 2014 e non notificata, che, in controversia avente ad oggetto l'impugnativa dell'avviso di accertamento per maggiori Ires, Irap ed Iva per l'anno di imposta 2007, ha rigettato l'appello del contribuente avverso la sentenza della C.t.p. di Napoli, favorevole all'Ufficio;

la sentenza impugnata premetteva in fatto che con atto depositato in data 19.6.2013, la S.A.C.E.T. s.r.l. avente sede in Napoli, in persona del suo legale rappresentante *pro tempore*, proponeva appello avverso la sentenza emessa in primo grado dalla C.t.p. di Napoli in data 12.12.2012 (depositata in data 18.1.2013), con la quale la Commissione aveva rigettato il ricorso dalla stessa proposto avverso l'avviso di accertamento per addizionale, Irpeg, Iva e Irap per l'anno 2007;

la C.t.r. precisava che, nell'avviso di accertamento, l'Agenzia aveva contestato al contribuente di avere effettuato acquisti per €.11.800,00 da tale Pagano Francesco, risultato poi essere soggetto inesistente, ragione per la quale, sulla base di un accertamento induttivo in ragione dell'inattendibilità complessiva delle scritture contabili, giungeva alla rideterminazione del reddito ai fini Ires, oltre che ad una maggiore imposta Iva ed Irap;

nel ricorso, il contribuente deduceva che l'accertata inesistenza dei predetti acquisti doveva comportare solo il disconoscimento della deducibilità dei costi in questione, non giustificando la rideterminazione del reddito alla quale era giunta l'Agenzia;

con la sentenza di primo grado, la C.t.p. di Napoli aveva rigettato il ricorso, ritenendo che legittimamente l'ufficio aveva utilizzato il metodo induttivo, in presenza dei requisiti di legge;

avverso tale sentenza, proponeva appello la curatela della società fallita, deducendo che l'amministrazione finanziaria avrebbe solo dovuto disconoscere la deducibilità dei costi risultati inesistenti, con conseguenze di gran lunga minori rispetto a quelle alle quali era pervenuta con l'accertamento induttivo;

l'Agenzia si costituiva in giudizio, chiedendo il rigetto dell'appello;

con la sentenza impugnata, la C.t.r. rigettava il ricorso, ritenendo che l'avvenuta appostazione in contabilità di costi inesistenti costituisse circostanza pacificamente ammessa dal contribuente;

detta condotta, secondo i giudici di appello, rilevante anche sotto il profilo

penale, costituiva un legittimo presupposto per ritenere l'intera contabilità inattendibile e giustificava la rideterminazione del reddito con il metodo induttivo;

a seguito della notifica del ricorso, l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso;

il ricorso è stato fissato per la Camera di Consiglio dell'11 febbraio 2021, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197;

il ricorrente ha depositato memoria;

CONSIDERATO CHE:

con l'unico motivo, il fallimento S.A.C.E.T. ricorrente denuncia la violazione degli artt. 39, comma 2, 41 bis d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e 5 d.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, nonché la motivazione del tutto carente e contrastante con la fattispecie verificatasi nel caso di specie, in relazione all'art.360, primo comma, nn.3 e 4, cod. proc. civ.;

il motivo è fondato e va accolto;

preliminarmente, deve rilevarsi che la doglianza non involge una valutazione di merito, ma l'esame della corretta sussunzione della fattispecie in esame nel paradigma normativo della norma censurata;

nel caso di specie, la C.t.r. aveva rigettato il ricorso in appello della società, ritenendo che l'avvenuta appostazione in contabilità di costi inesistenti costituissero circostanza pacificamente ammessa dal contribuente;

detta condotta, rilevante anche sotto il profilo penale, secondo i giudici di appello costituiva un legittimo presupposto per ritenere l'intera contabilità inattendibile e giustificava la rideterminazione del reddito con il metodo induttivo;

invero, secondo la C.t.r., l'appostazione di costi inesistenti (con le relative ripercussioni in tema di ammontare dell'imponibile e di costituzione di un fittizio credito Iva utilizzato da portare in detrazione, con conseguente abbassamento dell'imposta Iva dovuta) costituiva un comportamento grave, che legittimava il ricorso, ai sensi dell' art. 39 D.P.R.600/1973, all'accertamento induttivo "puro";

ciò in quanto non si sarebbe trattato di un mero costo non documentato, ma di un costo appostato con modalità fraudolente, che fondavano il legittimo dubbio circa l'attendibilità dell'intera contabilità;

per tali considerazioni, la C.t.r. ha ritenuto corretto l'operato dell'ufficio, che

non si è limitato a disconoscere tale costo fittizio, ma che ha ricostruito l'intero imponibile nonché l'Iva dovuta, sulla base di criteri induttivi;

il ricorrente contesta che i giudici di appello, al pari dell'Ufficio, non avevano tenuto in alcun conto lo specifico presupposto, che legittimava il ricorso ad un accertamento integralmente induttivo, e cioè la sussistenza di irregolarità gravi, numerose e ripetute, tali da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture contabili;

nel caso di specie, invero, la sola circostanza che la fallita Società, nell'esercizio della sua ordinaria attività, avesse effettuato alcuni acquisti soggettivamente inesistenti, presso un solo fornitore e per un importo contenuto, non poteva assolutamente giustificare il ricorso ad un accertamento integralmente induttivo, ma avrebbe potuto al massimo comportare il disconoscimento della deducibilità del solo costo in questione, così come lo stesso Ufficio aveva fatto, del resto, ai fini dell'IVA;

deduce il ricorrente che, come si desumeva dall'impugnato accertamento, la Società aveva dichiarato ricavi per l'importo di ben € 2.144.709,00, mentre gli acquisti per operazioni risultate soggettivamente inesistenti ammontavano a soli 11.800,00, per una percentuale del solo 0,54% dell'importo complessivo;

la stessa limitatezza dei costi in questione e la circostanza che nessun'altra infrazione era stata accertata a carico della Società avrebbero dovuto, quindi, indurre la C.t.r. a ritenere che non fosse giustificato il ricorso all'accertamento induttivo, non sussistendone i presupposti;

a tal proposito, deve rilevarsi che, ai sensi dell'art. 39, comma secondo, lett. d), d.P.R. n. 600/1973, la determinazione del reddito di impresa può essere compiuta dall'amministrazione finanziaria prescindendo dalle presunzioni dotate dei caratteri della gravità, precisione e concordanza, <<quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica>>;

si tratta, dunque, di una metodologia di controllo che può essere attivata dall'amministrazione finanziaria soltanto al ricorrere di precise condizioni caratterizzate da irregolarità estremamente gravi ed è in tali circostanze che i verificatori hanno facoltà di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili nei casi in cui siano esistenti e di utilizzare, oltre che prove dirette, anche elementi indiziari connotati da una valenza dimostrativa non particolarmente pregnante, vale a dire presunzioni prive dei requisiti di gravità,

precisione e concordanza, c.d. presunzioni semplicissime;

questa Corte ha precisato che <<in tema di rettifica dei redditi d'impresa, il discrimine tra l'accertamento con metodo analitico induttivo e quello 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, in quanto l'Ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 c.c.; nel secondo caso, invece, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" sono così gravi, numerose e ripetute da inficiare l'attendibilità - e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), sicché 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 c.c.>> (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 33604 del 18/12/2019; Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 4149 del 2020);

per quanto riguarda il metodo analitico - induttivo, si è evidenziato che <<in tema di rettifica dei redditi d'impresa, l'accertamento analitico induttivo presuppone, a differenza di quello induttivo "puro", che la documentazione contabile sia nel complesso attendibile, sicché la ricostruzione fondata sulle presunzioni semplici, di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973, non ha ad oggetto il reddito nella sua totalità, ma singoli elementi attivi e passivi, dei quali risulta provata *aliunde* la mancanza o l'inesattezza>> (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 7025 del 21/03/2018);

nel caso in esame, a fronte degli specifici motivi di appello del contribuente, la C.t.r. ha ritenuto che essi fossero infondati, sostenendo la legittimità del ricorso dell'ufficio all'accertamento induttivo puro dell'intero reddito della società, sulla base della mera illiceità, penalmente rilevante, del comportamento dell'amministratore della società fallita, che aveva annotato in contabilità e riportato in dichiarazione i costi relativi alle fatture contestate, perchè relative ad acquisti da un fornitore "inesistente";

tuttavia, la C.t.r. non ha chiarito in che modo, dalla violazione contestata alla società, in assenza di ulteriori riscontri, potesse desumersi l'inattendibilità dell'intera contabilità, considerato che le operazioni soggettivamente inesistenti erano avvenute

con un solo fornitore e riguardavano costi per 11.800,00 euro, pari allo 0,54% dell'importo complessivo dei ricavi dichiarati;

pertanto, in accoglimento del ricorso, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla C.t.r. della Campania, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.t.r. della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma 11 febbraio 2021

Il Presidente
(Lucio Napolitano),