



24312.20

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto: accertamento di componenti positivi e operazioni imponibili non dichiarati basato, essenzialmente, sulla discrasia tra il valore contabile delle rimanenze e il valore delle merci calcolato ai fini della redazione dell'inventario fallimentare

Composta da

Lucio Napolitano · Presidente -

Rosita D'Angiolella · Consigliere -

Marcello Fracanzani · Consigliere -

Giuseppe Nicastro · Consigliere Rel. -

Giuseppe Saieva · Consigliere -

R.G.N. 17894/2013

Cron. 24312

CC - 15/07/2020

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 17894/2013 R.G. proposto da

Fallimento (omissis) s.r.l., rappresentato e difeso dall'Avv.

(omissis), con domicilio eletto in (omissis)

(omissis), presso lo studio dell'Avv. (omissis);

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- *controricorrente* -

1937
2020

e contro

Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Salerno, in persona del
Direttore *pro tempore*, domiciliata in (omissis)

(omissis);

– *intimata* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
Campania, Sezione staccata di Salerno, n. 160/2/12 depositata il 6
giugno 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 15 luglio 2020 dal
Consigliere Giuseppe Nicastro.

Rilevato che:

a seguito di un processo verbale della Guardia di finanza nei
confronti della (omissis) s.r.l., dichiarata fallita dal
Tribunale di Avellino il (omissis), l’Agenzia delle entrate notificò
al Fallimento di tale società un avviso di accertamento con il quale
accertò, per l’anno d’imposta 2005, componenti positivi (ai fini delle
imposte sui redditi e dell’IRAP) e operazioni imponibili (ai fini dell’IVA)
non dichiarati per complessivi € 278.306,28 e, conseguentemente –
oltre alla riduzione della perdita dichiarata ai fini delle imposte sui
redditi – maggiori IRAP per € 5.225,00 e IVA per € 55.661,00,
irrogando le correlative sanzioni pecuniarie;

i suddetti componenti positivi e operazioni imponibili non dichiarati
furono accertati con la motivazione che: a) quanto all’importo di €
33.306,28, dal libro giornale emergevano incassi relativi a vendite di
pellame effettuate dopo la dichiarazione di fallimento per le quali non
era stata emessa fattura; b) quanto all’importo di € 245.000,00,
rilevato che dallo stesso libro giornale, alla data del fallimento (28

ottobre 2005), risultavano rimanenze finali (pellami e prodotti chimici) per un valore di € 245.000,00 e che successivamente il curatore, nel redigere l'inventario, sulla base di una perizia di stima, aveva attribuito alla merce esistente nell'opificio della società fallita un valore «*modestissimo [in] quanto ritenuta inutilizzabile*» (così la sentenza impugnata), considerato che merci della stessa natura, rinvenute in un deposito della società, erano state valutate € 1.000,00 in sede di inventario e cedute per € 2.000,00 e ribadito che, anche dopo la dichiarazione di fallimento, la società aveva continuato a vendere merci, doveva ritenersi che le suddette rimanenze fossero state cedute "in nero" al prezzo di € 245.000,00;

l'avviso di accertamento fu impugnato davanti alla Commissione tributaria provinciale di Salerno che accolse il ricorso del Fallimento;

avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle entrate propose appello alla Commissione tributaria regionale della Campania, Sezione staccata di Salerno (*hinc* anche: «CTR»), che lo accolse con la motivazione che: «*[l]a GF ha accertato, esaminando il libro giornale della società alla data del 28/10/2005, che risultavano rimanenze finali consistenti in pellami e prodotti chimici per un complessivo valore di euro 245.000. Successivamente il curatore, in base ad una perizia di stima, attribuiva nell'inventario un valore modestissimo alla predetta merce [in] quanto ritenuta inutilizzabile. Tale valutazione è risultata però non attendibile perché da una serie di controlli incrociati svolti dalla GF veniva rinvenuta presso un altro deposito della società fallita, sito in Porto San Elpidio (AP), merce della medesima natura il cui valore d'inventario risultava pari ad euro 1000 e quello di cessione in euro 2000. La tesi dell'Ufficio, secondo la quale il valore di queste rimanenze corrisponde quanto meno al costo di acquisto pari ad euro 245.000 risulta, ad avviso della Commissione [...] confermat[a] indirettamente da una serie di circostanze di fatto non esaminate dai primi giudici e cioè: la*



eccessiva svalutazione del valore delle rimanenze finali, una perizia per verità non troppo approfondita etc. In particolare la circostanza che la società anche dopo la dichiarazione di fallimento ha continuato a porre in essere operazioni economiche per complessivo importo di euro 33.306,28 conferma la validità delle conclusioni contenute nell'avviso di accertamento e cioè che le rimanenze sono state poi alienate, dopo il fallimento, a prezzi maggiori rispetto a quelli accertati dalla perizia»;

avverso tale sentenza della CTR – depositata il 6 giugno 2012 e non notificata – ricorre per cassazione il Fallimento (omissis) (omissis) s.r.l., che affida il proprio ricorso, notificato il 12 luglio giugno 2013, a tre motivi;

l'Agazia delle entrate resiste con controricorso, notificato il 9/9 settembre 2013.

Considerato che:

con il primo motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione dell'art. 115 dello stesso codice «*correlato*» all'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e all'art. 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per essere la sentenza impugnata stata emessa in «*violazione del principio di disponibilità delle prove e dei principi che regolano le modalità degli accertamenti tributari*», in quanto la CTR: a) per quanto riguarda le affermazioni che «*[I]a GF ha accertato, esaminando il libro giornale della società alla data del 28/10/2005, che risultavano rimanenze finali consistenti in pellami e prodotti chimici per un complessivo valore di euro 245.000. Successivamente il curatore, in base ad una perizia di stima, attribuiva nell'inventario un valore modestissimo alla predetta merce [in] quanto ritenuta inutilizzabile. Tale valutazione è risultata però non attendibile perché da una serie di controlli incrociati svolti dalla GF veniva rinvenuta presso un altro deposito della società fallita, sito in , (omissis) , merce delle medesima natura il cui valore*

d'inventario risultava pari ad euro 1000 e quello di cessione in euro 2000», nell'attribuire rilievo a tali elementi, emergenti dal processo verbale: a.1) ha trascurato altri elementi probatori, che pure emergevano dallo stesso processo verbale, in particolare che la Guardia di finanza aveva acclarato che «l'impresa controllata ha regolarmente istituito i [...] libri, registri, scritture e documenti obbligatori ai fini della normativa fiscale» e «ha regolarmente annotato i documenti emessi e/o ricevuti nei prescritti libri ai fini IVA»; a.2) ha fatto riferimento a dei «controlli incrociati» in realtà «inesistenti», atteso che la merce rinvenuta nel deposito di (omissis) «è stata oggetto di ulteriore perizia estimativa redatta da un tecnico nominato dal Tribunale di Fermo, che nulla ha a che vedere con la merce inventariata e stimata presso l'opificio di Solofra. Tale merce, infatti, non è stata visionata dai militari» posto che «il riferimento al deposito di (omissis) è stato ricavato dai militari [stessi] esclusivamente dalla dichiarazione del curatore», sicché non «può affermarsi che la vendita effettuata presso il Tribunale di Fermo smentisca la stima del tecnico del Tribunale di Avellino»; a.3) ha conseguentemente violato l'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e l'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, stante la carenza, in particolare, dei presupposti per la rettifica del reddito d'impresa previsti dalle lett. a), b), c) e d) del d.P.R. n. 600 del 1973; a.4) ha illogicamente attribuito valore presuntivo di una vendita "in nero" alla non corrispondenza tra il valore contabile delle rimanenze e il valore delle merci calcolato ai fini della redazione dell'inventario fallimentare, cioè a due valori tra loro non comparabili; b) per quanto riguarda l'affermazione che «[l]a tesi dell'Ufficio, secondo la quale il valore di queste rimanenze corrisponde quanto meno al costo di acquisto pari ad euro 245.000 risulta, ad avviso della Commissione [...] confermat[a] indirettamente da una serie di circostanze di fatto non esaminate dai primi giudici e cioè: la eccessiva svalutazione del valore delle rimanenze finali, una perizia per verità

non troppo approfondita etc.», non ha «attribuito valore probatorio alla relazione di stima redatta in sede fallimentare», la quale «ha valore di prova privilegiata a tutti gli effetti di legge, in quanto effettuata da un tecnico nominato dal Tribunale Fallimentare» – sicché «[n]on va considerata come una perizia di parte, ma come una stima avente valore probatorio erga omnes» – e ha «il carattere preminente della ispezione»; c) per quanto riguarda l'affermazione che «la circostanza che la società anche dopo la dichiarazione di fallimento ha continuato a porre in essere operazioni economiche per complessivo importo di euro 33.306,28 conferma la validità delle conclusioni contenute nell'avviso di accertamento e cioè che le rimanenze sono state poi alienate, dopo il fallimento, a prezzi maggiori rispetto a quelli accertati dalla perizia», non ha tenuto conto: c.1) del fatto che il processo verbale «non aveva affatto collegato le operazioni per circa € 33.000,00 alle vendite "a nero" delle rimanenze per € 245.000,00, ma anzi aveva tenuto ben distinte le due tipologie di operazioni»; c.2) «del materiale probatorio fornito dalla curatela» dal quale emergeva che «trattasi di merce diversa [...] posto che: la merce per circa € 33.000,00 era già stata fatturata prima della dichiarazione di fallimento, con corrispettivo quantificato dall'imprenditore nell'ottica di una gestione corrente dell'impresa; la merce rinvenuta dal curatore, indicata in contabilità per un valore di € 245.000,00, non aveva alcun valore, come stimato dal tecnico nominato dal Tribunale Fallimentare»;

con il secondo motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione dell'art. 163 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e dell'art. 67 del d.P.R. n. 600 del 1973 – i quali sanciscono il divieto della doppia imposizione – in quanto: a) «nel rideterminare la perdita, così come per l'IRAP, l'Ufficio ha conteggiato l'importo di € 245.000,00 ben due volte: una prima volta come rimanenza, una seconda volta come ricavo», «ricond[ucendo] a tassazione, nella determinazione del reddito

d'impresa, somme sulle quali era già stata pagata l'imposta»; b) «dalla anticipata contabilizzazione dei ricavi, l'Erario non ha subito alcun danno»; c) «i beni in giacenza sono stati rinvenuti presso l'opificio della società poi fallita all'atto dell'inventario e, pertanto, almeno per quanto riguarda la merce per € 245.000,00 la vendita non si è realizzata e, quindi, quelle merci non potevano essere tassate come elementi positivi di reddito non dichiarati perché venduti "a nero"»;

con il terzo motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., l'«omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti» per avere la CTR «omesso ogni pronuncia sul punto» della ripresa a tassazione di componenti positivi e operazioni imponibili per € 33.306,28 relativi a vendite di pellame effettuate dopo la dichiarazione di fallimento e non fatturate nonché, più in particolare, per avere omesso di esaminare il fatto – oggetto di discussione tra le parti sin dal primo grado di giudizio – che nel processo verbale i militari della Guardia di finanza avevano attribuito i vari incassi relativi alle suddette vendite, invece che al cliente al quale gli stessi effettivamente pertenevano sulla base del libro giornale, al cliente successivo (come comprovato dalla documentazione e dal prospetto *Excel* prodotti);

il primo motivo – relativo alla ripresa a tassazione di componenti positivi (ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP) e operazioni imponibili (ai fini dell'IVA) per l'importo di € 245.000,00 – è fondato, dovendo essere accolti, nei limiti e nei termini che seguono, i profili di doglianza indicati sopra *sub a)* e *sub c)*, con assorbimento del profilo indicato *sub b)*;

nel confermare l'avviso di accertamento, la CTR ha ritenuto che il fatto che, alla data della dichiarazione di fallimento, dal libro giornale risultavano rimanenze finali per un valore di € 245.000,00 mentre successivamente il curatore, in sede di redazione dell'inventario, sulla base della perizia di uno stimatore, aveva attribuito alla merce «un



valore modestissimo [...] in quanto ritenuta inutilizzabile», unitamente ai fatti che in un deposito della società fallita «veniva rinvenuta [...] merce della medesima natura il cui valore d'inventario risultava pari ad euro 1000 e quello di cessione in euro 2000» e che la stessa società «anche dopo la dichiarazione di fallimento ha continuato a porre in essere operazioni economiche per complessivo importo di euro 33.306,28», consentisse di dedurre – deve ritenersi, in via presuntiva – che le suddette rimanenze erano state vendute (al prezzo di € 245.000,00) in evasione d'imposta;

a tale proposito, va anzitutto rammentato che questa Corte ha affermato che «è illegittima la rettifica della dichiarazione annuale presentata dal curatore fallimentare, operata dall'ufficio mediante determinazione induttiva dell'imponibile sulla base del raffronto tra il valore delle rimanenze, indicato in bilancio, ed il valore delle merci, calcolato ai fini della redazione dell'inventario», attesa «[l]'assoluta incomparabilità dei due termini» di tale raffronto, «a causa della non omogeneità dei criteri di determinazione degli stessi» (Cass., 26/05/2009, n. 12165);

infatti, mentre il valore delle rimanenze, a norma dell'art. 2426, primo comma, n. 9), cod. civ., è ancorato al criterio di valutazione principale del «costo» (di acquisto o di produzione) – essendo possibile iscriverle al minor «valore di realizzazione» solo quando questo sia «desumibile dall'andamento del mercato» (oltre che rispettando il principio di continuità dei criteri di valutazione sancito dall'art. 2423-bis, primo comma, n. 6, e secondo comma, cod. civ.) – il valore delle merci, calcolato ai fini della redazione dell'inventario, si basa invece su una «valutazione [...] di pura stima (ovverosia di realizzo economico), compiuta dalla curatela sulle merci giacenti al momento della dichiarazione di fallimento»;

l'«assoluta incomparabilità» (così sempre Cass. n. 12165 del 2009) dei due valori, conseguente alla disomogeneità dei rispettivi criteri di

determinazione, esclude pertanto che il fatto che, a fronte di un valore contabile delle rimanenze di € 245.000,00, in sede di redazione dell'inventario fallimentare sia stato attribuito alla merce, in ragione della ritenuta «*inutilizzabil[ità]*» di essa, un (peraltro imprecisato) «*valore modestissimo*» (con asserita «*eccessiva svalutazione del valore delle rimanenze finali*»), potesse di per sé consentire di dedurre, in via presuntiva, la vendita "in nero" delle suddette rimanenze per un prezzo pari al loro costo;

una tale conclusione non trova logico fondamento neppure considerando l'elemento della – come si è visto, giuridicamente non illogica – discrasia tra il valore contabile delle rimanenze e quello delle merci calcolato ai fini della redazione dell'inventario insieme con gli altri due elementi su cui la CTR ha fondato il proprio ragionamento presuntivo;

quanto all'elemento che in un deposito della società fallita «*veniva rinvenuta [...] merce della medesima natura il cui valore d'inventario risultava pari ad euro 1000 e quello di cessione in euro 2000*», appare palese che il fatto che tale merce fosse «*della medesima natura*» non esclude che si trattasse di *altra* merce, le cui condizioni ben potevano quindi essere diverse dall'«*inutilizzabil[ità]*» in ragione della quale alla merce esistente nell'opificio della società fallita il curatore, sulla base della perizia di stima, aveva attribuito un «*valore modestissimo*»;

detto elemento non risulta pertanto idoneo a inficiare la valutazione («*di realizzo economico*») di quest'ultima merce effettuata dallo stimatore e "recepita" dalla curatela fallimentare;

quanto all'elemento che «*la società anche dopo la dichiarazione di fallimento ha continuato a porre in essere operazioni economiche per complessivo importo di euro 33.306,28*», appare parimenti palese che l'eventualità che, dopo la dichiarazione di fallimento, la società fallita potesse avere venduto dell'*altra* merce (per € 33.306,28) – la circostanza è in effetti data semplicemente per scontata dalla CTR –

non potrebbe comunque suffragare la conclusione della vendita della *diversa* merce costituita dalle rimanenze;

la CTR ha pertanto fondato la presunzione della vendita "in nero" di tali rimanenze (al prezzo di € 245.000,00, pari al loro valore contabile "al costo") su elementi indiziari che, per le ragioni esposte, devono ritenersi privi dei caratteri di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 39 (primo comma, lett. *d*) del d.P.R. n. 600 del 1973 e dall'art. 54 (secondo comma) del d.P.R. n. 633 del 1972, perciò incorrendo nella falsa applicazione di tali norme;

il secondo motivo – anch'esso relativo alla ripresa a tassazione di componenti positivi (ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP) e operazioni imponibili (ai fini dell'IVA) per l'importo di € 245.000,00 – è assorbito dall'accoglimento del primo motivo;

il terzo motivo – relativo alla ripresa a tassazione di componenti positivi (ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP) e operazioni imponibili (ai fini dell'IVA) per l'importo di € 33.306,28 – è fondato;

con tale motivo, benché rubricato come «*omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti*», il ricorrente lamenta anzitutto l'inesistenza di qualsiasi motivazione riguardo alla conferma della suddetta ripresa;

premesso che l'oggetto del decidere, risultante dallo svolgimento del processo, era costituito non solo dalla ripresa a tassazione di componenti positivi e operazioni imponibili per € 245.000,00 ma anche dalla ripresa a tassazione di componenti positivi e operazioni imponibili per € 33.306,28, la CTR, accogliendo l'appello dell'Agenzia delle entrate, ha confermato anche quest'ultima ripresa;

la sentenza impugnata, tuttavia, non contiene alcuna argomentazione in ordine alla stessa (*id est*, alla sua legittimità e/o fondatezza), atteso che – come si è visto nella parte in fatto – la sua motivazione riguarda esclusivamente la legittimità e la fondatezza della

ripresa a tassazione di componenti positivi e operazioni imponibili per € 245.000,00;

l'indicata assoluta mancanza di motivazione riguardo alla conferma dalla ripresa a tassazione di componenti positivi e operazioni imponibili per € 33.306,28 comporta la nullità, *in parte qua*, della sentenza impugnata;

l'ulteriore e più specifico profilo di doglianza prospettato con il motivo (che nel processo verbale i militari della Guardia di finanza avevano erroneamente attribuito i vari incassi relativi alle vendite di pellame, invece che al cliente al quale gli stessi effettivamente pertenevano sulla base del libro giornale, al cliente successivo) resta assorbito;

pertanto, accolto il primo motivo (nei limiti e nei termini indicati) e il terzo motivo, assorbito il secondo, la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio della causa alla Commissione tributaria regionale della Campania, Sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, anche per provvedere alla liquidazione delle spese del presente giudizio di cassazione.


P.Q.M.

accoglie il primo motivo (nei limiti e nei termini indicati in motivazione) e il terzo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, Sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 15/07/2020.

Il Presidente
Luca Napoli

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
il 03 NOV 2020

 CANCELLIERE
Caristo Luca Dionigi