



26475.20

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta da

Oggetto:

- Ettore Cirillo - Presidente -
- Andreina Giudicepietro - Consigliere rel. -
- Michele Cataldi - Consigliere -
- Pasqualina A.P. Condello - Consigliere -
- Giuseppe Nicastro - Consigliere -

R.G.N. 19687/2012
Cron. 26475
c.c. - 8/9/2020

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 19687/2012 R.G. proposto da

(omissis) s.r.l., già (omissis) s.r.l., in persona
del liquidatore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) e
dall'avv. : (omissis) presso cui elettivamente domicilia in (omissis)
(omissis) ;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso cui è
domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n.12;

- controricorrente -

avverso la sentenza n.256/04/11 della Commissione tributaria regionale del
Lazio, pronunciata in data 19/4/2011, depositata in data 15/6/2011 e non
notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del giorno 8
settembre 2020 dal Consigliere Andreina Giudicepietro;

21/5
2020

JK

RILEVATO CHE

1. La _____ (omissis) s.r.l., già (omissis) s.r.l., ricorre con sette motivi contro l'Agenzia delle entrate per la cassazione della sentenza n.256/04/11 della Commissione tributaria regionale del Lazio (di seguito C.t.r.), pronunciata in data 19/4/2011, depositata in data 15/6/2011 e non notificata, che ha parzialmente accolto l'appello della società contribuente, riducendo la percentuale di ricarico applicata dall'Ufficio nella determinazione induttiva di maggiori ricavi, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento per Ires, Iva ed Irap relative all'anno di imposta 2004, oltre interessi e sanzioni.

2. Con la sentenza impugnata, la C.t.r. confermava la legittimità dell'accertamento induttivo, ma riteneva di ridurre la percentuale di ricarico applicata dall'Ufficio, in considerazione della zona di esercizio dell'attività commerciale, a suo giudizio economicamente poco sviluppata.

3. A seguito del ricorso, l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

4. La ricorrente ha depositato memoria.

5. Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio dell' 8 settembre 2020.

CONSIDERATO CHE

1.1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt.39, secondo comma, e 14 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, degli artt.55, secondo comma, e 22 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, degli artt. 2709, 2727 e 2729 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n.3, cod.proc.civ., nonché l'omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione della sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n.5, cod.proc.civ., circa un fatto decisivo e controverso, laddove la C.t.r. ha desunto l'inattendibilità della contabilità da elementi del tutto infondati.

Secondo la ricorrente, il giudice di appello avrebbe ritenuto legittimo l'accertamento induttivo dell'amministrazione sull'erroneo presupposto della complessiva inattendibilità della contabilità, desunta dall'assenza delle distinte di magazzino, dall'andamento anomalo delle rimanenze iniziali e finali e dalle incongruenze del conto cassa.

HE

Deduce la ricorrente di aver adeguatamente spiegato, nella nota integrativa al bilancio, i criteri di valutazione delle rimanenze e di aver tenuto regolarmente l'inventario, corredato dalle necessarie distinte di magazzino, pur non essendo tenuta alla contabilità di magazzino, per non aver superato i limiti di cui all'art.1, primo comma, d.P.R. n. 695/1996.

Relativamente al conto cassa, la ricorrente sostiene che questo veniva compensato con il conto finanziamento dei soci, trattandosi di società a ristretta base partecipativa familiare, in cui il socio provvedeva, in momenti di scarsa liquidità di cassa, a sborsare le somme di denaro occorrenti per le operazioni riconducibili all'ente.

La ricorrente, quindi, conclude nel senso che l'avviso di accertamento, basato sul mero dato quantitativo riportato nelle scritture ausiliarie di magazzino, in assenza di un inventario fisico generale dei beni, era illegittimo, in quanto la società non era obbligata all'annotazione infrannuale delle scritture di magazzino e le irregolarità riscontrate, rapportate alla contabilità nel suo complesso, non erano gravi.

Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art.36 decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e dell'art.132 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., per l'assenza, nella sentenza impugnata, della motivazione sull'inattendibilità della contabilità, nonché l'omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione della sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n.5, cod.proc.civ., circa un fatto decisivo e controverso, nella parte in cui la C.t.r. non ha motivato sull'inattendibilità della contabilità.

1.2. I motivi, da esaminare congiuntamente perché connessi, sono infondati.

1.3. Come rilevato dal giudice di appello, i verificatori avevano riscontrato l'assenza di distinte analitiche di magazzino e l'inattendibilità delle distinte di inizio e fine esercizio, incomplete e prive di coerenza per valore e quantità.

In particolare, gli accertatori avevano rilevato che, a fronte della notevole diminuzione delle quantità finali di prodotti, rispetto a quelle

HK

iniziali, in relazione ai singoli fornitori, la valutazione delle rimanenze finali risultava macroscopicamente più elevata rispetto a quella iniziale.

Con riferimento ad alcuni fornitori (ad esempio (omissis), che risultava essere il fornitore prevalente) era emersa una vistosa anomalia per le rimanenze finali, inspiegabilmente maggiori della sommatoria delle giacenze iniziali e degli acquisti risultanti dal mastrino.

Inoltre, i rilevatori avevano accertato che erano stati effettuati pagamenti in contanti e versamenti in conto corrente in date in cui la cassa risultava priva di liquidità e che, per ristabilire l'equilibrio contabile, il conto cassa veniva reintegrato attraverso finanziamenti dei soci, ammontanti nel solo anno 2004 ad euro 1.200,00,00, che non trovavano alcuna spiegazione nella nota integrativa al bilancio. A ciò si aggiunga che uno dei soci, sig.

(omissis), non era in grado di giustificare la provenienza delle somme versate per finanziare la società, perché risultava essere nullatenente e prestatore di lavoro per la società stessa, senza alcuna retribuzione.

L'amministrazione, riscontrata l'inattendibilità della contabilità nel suo complesso, riteneva che la sopravvalutazione delle rimanenze fosse una modalità idonea a realizzare l'occultamento dei ricavi reali dell'impresa, consistente nell'attribuire alle merci invendute un valore superiore a quello effettivo, che ricomprendeva anche parte delle merci vendute. Gli indizi di evasione emergevano dall'esame delle distinte iniziali e finali, queste ultime di valore sproporzionatamente più elevato di quello iniziale, nonostante la vendita di numerosi pezzi, nonché dai conti cassa e banche, da cui si evincevano pagamenti, senza la necessaria liquidità, e finanziamenti all'impresa privi di giustificazione, da parte dei soci, alcuni dei quali nullatenenti e senza altri redditi.

L'incompletezza e l'incoerenza della contabilità di magazzino, nonché le anomalie della gestione del fondo cassa e le operazioni di versamento in assenza di liquidità, hanno giustificato il ricorso all'accertamento induttivo da parte dell'amministrazione finanziaria, che ha rideterminato il reddito d'impresa, a norma dell'art. 39, co. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, tra i quali è compresa la redditività media del settore specifico in cui opera

RF

l'impresa sottoposta ad accertamento (vedi Cass. sent. n. 17952 del 2013; sent. n. 11813 del 2002).

In materia la Corte ha affermato che il discrimine tra l'accertamento condotto con metodo analitico extracontabile e quello condotto con metodo induttivo cd. puro sta nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non consente di prescindere del tutto dalle scritture contabili, essendo legittimato l'Ufficio accertatore solo a completare le lacune riscontrate, utilizzando anche presunzioni semplici, 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 integralmente l'attendibilità, e dunque l'utilizzabilità, 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, privi dei requisiti previsti per la prova presuntiva dagli artt. 2727 e 2729 cod. civ.

Nel caso di specie, il giudice di appello, motivando specificamente sul punto, ha ritenuto che le incongruenze del conto cassa e della valutazione delle rimanenze finali, nonché l'assenza di distinte analitiche di magazzino e l'incompletezza ed incoerenza di quelle iniziali e finali, legittimassero il ricorso dell'Agenzia delle entrate all'accertamento induttivo dei ricavi della società.

2.1. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 99, 112, 114, 115 cod. proc. civ. e dell'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., nella parte in cui la C.t.r. ha determinato una percentuale di ricarico intermedia tra quella applicata dal contribuente e quella accertata dall'Ufficio.

Secondo la ricorrente, il giudice tributario è investito, non solo della legittimità dell'atto, ma anche del rapporto, comunque nei limiti delle deduzioni delle parti, non potendo ridurre equitativamente l'imponibile ad un valore intermedio tra quello dichiarato e quello accertato, essendo aliena

al processo qualsiasi connotazione inquisitoria.

Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia l'omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione della sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n.5, cod.proc.civ., circa un fatto decisivo e controverso, nella parte in cui la C.t.r. ha determinato una percentuale di ricarico intermedia tra quella applicata dal contribuente e quella accertata dall'Ufficio.

Con il quinto motivo, la ricorrente denuncia l'omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione della sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n.5, cod.proc.civ., circa un fatto decisivo e controverso, nella parte in cui la C.t.r. ha determinato una percentuale di ricarico intermedia tra quella applicata dal contribuente e quella accertata dall'Ufficio, con riferimento solo ad una piccola parte dei beni di magazzino.

Con il sesto motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt.39, secondo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 55, secondo comma, n.3, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n.3, cod.proc.civ., nella parte in cui la C.t.r. ha determinato una percentuale di ricarico intermedia tra quella applicata dal contribuente e quella accertata dall'Ufficio, facendo riferimento alla media semplice e non alla media ponderata. HV

2.2. I motivi, esaminati congiuntamente perché connessi, sono complessivamente fondati.

2.3. Preliminarmente deve rilevarsi che <<il processo tributario, pur introdotto mediante l'impugnazione di un atto ha ad oggetto il rapporto sostanziale posto a fondamento dello stesso, sicché il giudice, ove ritenga invalido l'atto impositivo per motivi non formali, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte, avvalendosi degli ordinari poteri di indagine e di valutazione dei fatti e delle prove consentiti dagli artt. 115 e 116 c.p.c., senza che, da un lato, ciò costituisca attività amministrativa di nuovo accertamento e, da un altro, determini una violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato>> (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 25629 del 15/10/2018; vedi anche Cass.

Sez. 5, Sentenza n. 27560 del 30/10/2018, secondo cui <<il processo tributario non è diretto alla mera eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio. Ne consegue che il giudice tributario, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi di ordine sostanziale, è tenuto ad esaminare nel merito la pretesa tributaria e a ricondurla, mediante una motivata valutazione sostitutiva, alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte>>).

Nel caso in esame, la C.t.r., ritenuto che l'accertamento induttivo fosse legittimo, in parziale accoglimento della doglianza della società ricorrente, ha rideterminato i maggiori ricavi in misura inferiore rispetto a quelli accertati dall'amministrazione, ritenendo di dover adottare una percentuale di ricarico minore di quella applicata dall'Ufficio, in considerazione del modesto sviluppo economico della zona in cui la società era operativa.

Deve, però, rilevarsi che, nell'adottare una percentuale di ricarico media tra quelle indicate dall'Ufficio e dalla contribuente, il giudice di appello non ha motivato in ordine agli elementi posti a base della propria valutazione. Invero, come è stato rilevato, <<il giudice tributario non ha poteri di equità sostitutiva, sicché è tenuto a motivare i propri giudizi estimativi in relazione al materiale istruttorio acquisito al processo>> (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 7354 del 23/03/2018; Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 16960 del 25/06/2019).

Anche la contestazione relativa al mancato rilievo, da parte del giudice di appello, dell'erroneo utilizzo, in sede di accertamento, della media aritmetica, in luogo di quella ponderata, è fondata.

A norma dell'art. 39, co. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, legittimamente l'Amministrazione finanziaria determina il reddito sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, tra i quali è compresa la redditività media del settore specifico in cui opera l'impresa sottoposta ad accertamento (Cass. sent. n. 17952 del 2013; sent. n. 11813 del 2002).

Nella raccolta degli elementi probatori è compresa la scelta tra le diverse modalità di calcolo della percentuale di ricarico applicabile alla merce venduta, cioè tra la cd. "media aritmetica semplice" o la "media

aritmetica ponderata".

Questa Corte ha chiarito che <<in tema di accertamento induttivo del reddito di impresa fondato sulle percentuali di ricarico della merce venduta, la scelta tra il criterio della media aritmetica semplice e quello della media ponderale dipende, rispettivamente, dalla natura omogenea o disomogenea degli articoli>> (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 27552 del 30/10/2018; Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 33458 del 27/12/2018).

Dunque, in linea di massima, sono legittimi entrambi i metodi di accertamento (di maggiori ricavi) - ovvero l'utilizzo della media aritmetica o di quella ponderata - ed il ricorso alla media aritmetica non è corretto solo quando, tra i vari tipi di merce, esiste una notevole differenza di valore e gli articoli più venduti presentano una percentuale di ricarico ben più bassa di quella risultante dal ricarico medio (Cass., 19/04/2013, n. 9553).

Il criterio della media aritmetica semplice ha valenza indiziaria, al fine di ricostruire i margini di guadagno realizzato sulle vendite effettuate "a nero", quando il contribuente non provi, ovvero non risulti in punto di fatto, che l'attività sottoposta ad accertamento ha ad oggetto prodotti con notevole differenza di valore, e che quelli maggiormente venduti presentano una percentuale di ricarico molto inferiore a quella risultante dal ricarico medio. In mancanza di tali presupposti, è legittima la presunzione che la percentuale di ricarico applicata sulla merce venduta in evasione di imposta è uguale a quella applicata sulla merce commercializzata ufficialmente, a meno che il contribuente non provi di aver venduto a prezzi inferiori le merci non documentate, e ciò anche con riferimento alla media del medesimo settore merceologico.

Nel caso di specie, la natura disomogenea dei beni venduti (argenteria, orologi, gioielli), raggruppati in diverse categorie nell'inventario tenuto dalla società contribuente, non risulta contestata dall'amministrazione, che avrebbe dovuto calcolare in maniera ponderata i maggiori ricavi.

3.1. Con il settimo motivo, la ricorrente denuncia l'omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione della sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n.5, cod.proc.civ., circa un fatto decisivo e controverso, nella parte in cui la C.t.r. non ha considerato l'avvenuta

archiviazione del procedimento penale da parte del Tribunale di Roma, con cui si è affermata l'infondatezza dell'azione penale perché le contestazioni sulla gestione delle scritture di magazzino sarebbero irrilevanti.

3.2. Il motivo è infondato.

3.3. <<Il decreto di impromuovibilità dell'azione penale (adottato ai sensi dell'art. 408 e segg. cod. proc. pen.) non impedisce che lo stesso fatto venga diversamente definito, valutato e qualificato dal giudice civile (nella specie, dal giudice tributario), poiché, a differenza della sentenza, la quale presuppone un processo, il provvedimento di archiviazione ha per presupposto la mancanza di un processo e non dà luogo a preclusioni di alcun genere >>(Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3423 del 08/03/2001; Sez. 5, Sentenza n. 8888 del 13/04/2007; Sez. 5, Sentenza n. 8999 del 18/04/2014; vedi anche Cass. Sez. 3, Sentenza n. 21089 del 19/10/2015).

Invero, la doglianza della ricorrente, che invoca unicamente l'archiviazione del procedimento in sede penale, di per sé, è irrilevante ai fini del giudizio tributario e priva di fondamento.

Il ricorso, quindi, va accolto limitatamente ai motivi terzo, quarto, quinto e sesto, in relazione ai quali la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla C.t.r. del Lazio in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo, quarto, quinto e sesto motivo di ricorso, rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla C.t.r. del Lazio, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 8 settembre 2020.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 2 0 NOV 2020

Il Cancelliere
Massimiliano Mergante

Il Presidente
(Ettore Cirillo)