



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

ERNESTINO LUIGI BRUSCHETTA	Presidente
ENRICO MANZON	Consigliere
GIOVANNI LA ROCCA	Consigliere
LU N E LLA CARADONNA	Consigliere
GIACOMO MARIA NONNO	Consigliere

Rel.

Oggetto:
Avviso di
accertamento.
Difetto di
contraddittorio.
Curatela fallimentare.

27/10/2022 CC
R.G. 6446/2015

ORDINANZA

sul ricorso n. 6646/2015 proposto da:

Fallimento della	(omissis)	dei soci
illimitatamente responsabili	(omissis)	lla
persona del Curatore Avv.	(omissis)	rappresentato e difeso
dall'Avv.	(omissis)	on domicilio eletto presso lo studio
dell'Avv.	(omissis)	in
(omissis)		giusta procura a margine del ricorso
per cassazione.		

- ricorrente -

contro

**Agenzia delle Entrate, nella persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i
cui uffici è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12.**

- controricorrente -



avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della CAMPANIA, n. 243/52/14, depositata il 14 gennaio 2014, non notificata;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 27 ottobre 2022 dal Consigliere Lunella Caradonna;

RITENUTO CHE

1. Con sentenza del 14 gennaio 2014, la Commissione tributaria regionale della Campania ha rigettato l'appello proposto dalla Curatela fallimentare avverso la sentenza n. 64/46/2011 dell'il febbraio 2011, con cui, in sede di giudizio di rinvio al primo giudice, era stato rigettato il ricorso proposto avverso quattro avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate di Nola, rispettivamente verso la società per maggiori imposte a titolo di IRAP ed IVA e a titolo di sanzioni per irregolare tenuta delle scritture contabili obbligatorie e verso i soci a titolo di IRPEF ed imposte addizionali, che traevano origine da una rideterminazione del reddito netto di impresa e del valore della produzione per l'anno 2009.

2. La Corte di Cassazione, con ordinanze nn. 16350, 16351, 16352 e 16353, depositate il 13 luglio 2009, aveva dichiarato nulle le precedenti sentenze di primo grado, confermate in appello, che avevano rigettato singolarmente i ricorsi proposti dalle parti appellanti avverso i distinti avvisi di accertamento, con rinvio al primo giudice, per un difetto di contraddittorio, richiamando le Sezioni Unite di questa Corte che avevano affermato che *«In materia tributaria, l'unitarietà dell'accertamento che era alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5, e dei soci delle stesse e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla*



percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario I anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società riguardava inscindibilmente sia la società che tutti i soci, salvo il caso in cui questi prospettassero questioni personali, sicché tutti questi soggetti dovevano essere parte dello stesso procedimento e la controversia non poteva essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi; siffatta controversia, infatti, non ha ad oggetto una singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, con conseguente configurabilità di un caso di litisconsorzio necessario originario» (Cass., Sez. U., 4 giugno 2008, n. 14815).

3. La Commissione tributaria provinciale, poi, in sede di rinvio, con la sentenza n. 64/46/2011 dell'il. febbraio 2011, aveva rigettato il ricorso proposto dai contribuenti.

4. La Commissione tributaria regionale, adita dal Curatore fallimentare, ha, in via preliminare, rigettato i motivi di impugnazione di carattere formale:

-) la Commissione tributaria provinciale aveva operato nel pieno rispetto delle prerogative riconosciute dall'art. 51 del d.P.R. n. 633/1972 e dall'art. 32 del d.P.R. n. 600/1973, in quanto, l'atto notificato il 28 maggio 2004, non conteneva alcun questionario, ma soltanto un invito ad esibire una serie di registri e documenti contabili a cui il Curatore fallimentare aveva ritenuto liberamente e correttamente di adempiere al fine di agevolare l'attività di verifica, né sussisteva in questi casi un obbligo dell'Amministrazione di procedere ad ispezioni in azienda, anche in considerazione del fatto che tale verifica, relativa al 2004, seguiva una analoga già effettuata per il 2002;

-) il verbale di accertamento risultava analitico e motivato, con specifico riferimento ai dati e ai criteri utilizzati per addivenire alle conclusioni finali, come provato dal fatto che gli appellanti avevano



potuto agevolmente articolare le proprie difese anche in punto di fatto e il riferimento *per relationem* al precedente verbale di constatazione del 12 luglio 2002 non aveva determinato alcuna violazione del diritto di difesa, né lo aveva reso più difficoltoso, in quanto era stato utilizzato come comparazione un atto intervenuto tra le stesse parti e ad esse già noto;

-) la doglienza relativa ad un difetto di contraddittorio era priva di pregio in quanto il Curatore fallimentare era subentrato nella rappresentanza della società sotto tutti gli aspetti, sostanziali e processuali, oltre che nella materiale disponibilità di tutta la documentazione contabile ed amministrativa, come provato dalla copiosa esibizione di atti e documenti pertinenti, per giunta effettuata tempestivamente in giudizio;

-) sussistevano tutti i presupposti per procedere all'accertamento ex art. 39, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 600/1973, in quanto l'Ufficio aveva ritenuto di individuare una incongruenza nei dati contabili riportati nell'inventario con riferimento all'entità delle rimanenze delle materie prime dall'esame delle scritture contabili e che era noto che il passaggio dall'accertamento analitico a quello induttivo era stato determinato dalla progressiva diminuzione di attendibilità delle scritture contabili per le violazioni contestate;

-) il ricorso al metodo induttivo ex art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600/1973 (a differenza dell'accertamento analitico-induttivo di cui all'art. 39, comma 1, del d.P.R. n. 600/1973) era giustificato dall'assoluta assenza o inattendibilità delle scritture contabili e legittimava un accertamento sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'Ufficio.

5. I giudici di secondo grado, nel merito, hanno affermato che:

-) gli errori di diritto dedotti, l'errato codice di attività e l'errato numero di circolare erano mere irregolarità del tutto irrilevanti ed influenti ai fini della correttezza dell'accertamento che si fondava su presupposti



diversi, né gli appellanti avevano dedotto una ricaduta degli stessi sull'iter motivazionale seguito dall'Ufficio;

-) non era stata offerta alcuna prova dell'inesattezza del dato incongruente che costituiva il punto centrale dell'accertamento e, in particolare, non era stato provato, che al contrario di quanto accertato dall'Amministrazione previa comparazione dei dati riportati nell'inventario per il 1999, con quelli della precedente verifica relativa al 1998, già al 31 dicembre 1998, vi fossero state delle rimanenze di materia prima in Kg;

-) confermata l'assenza di rimanenze finali di materiale tessili in Kg per l'annualità 1998, non era stata fornita alcuna logica e plausibile spiegazione al fatto che alla fine del 1999 fossero risultate delle rimanenze finali in Kg addirittura superiori agli acquisti effettuati nell'anno delle stesse materie;

-) non vi era stato un mero errore nell'indicazione dell'unità di misura delle materie prime nell'inventario del 1999, poiché dal complesso dell'accertamento e dalla lettura degli inventari si evinceva chiaramente che presso l'azienda vi erano state materie prime acquistate in Kg e materie prime acquistate in metri, riportate dall'Ufficio avendole riscontrate nell'inventario del 1999, mentre rilevava documentalmente l'assenza di rimanenze di materie prime in Kg anche nell'inventario del 1998;

-) era condivisibile quanto affermato dalla sentenza impugnata in ordine alla correttezza dei criteri di quantificazione utilizzati nella determinazione dei maggiori ricavi;

-) i criteri applicati dagli accertatori erano gli stessi criteri individuati nel contraddittorio con il legale rappresentante della società *in bonis* in riferimento al precedente accertamento quanto al coefficiente di conversione da materie prime in Kg a prodotto finito in metri lineari, al consumo dei tessuti impiegati nella produzione e alla quantificazione



dei maggiori ricavi, ottenuta detraendo dal consumo superiore accertato quello inferiore dichiarato;

-) la contestazione generica del coefficiente di conversione non poteva inficiare la validità del metodo induttivo, in quanto non era stato utilizzato un dato astratto ed arbitrario, bensì il coefficiente condiviso per l'anno immediatamente precedente presuntivamente ancora valido; né gli appellanti avevano indicato circostanze di fatto, dirette a contestare specificamente un coefficiente più efficiente, quali la diversa distribuzione degli acquisti.

6. Il Fallimento della (omissis) dei soci illimitatamente responsabili (omissis)

hanno proposto ricorso per cassazione con atto affidato a due motivi

7. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

8. Il Fallimento della (omissis)

ha

depositato memoria.

CONSIDERATO CHE

1. Il primo motivo deduce la violazione dell'art. 6, comma 5, della legge n. 212/2000, dell'art. 24 e dell'art. 97 Cost., nonché degli artt. 41, par. 2, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea del 7 dicembre 2000, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.; l'accertamento induttivo trasfuso nell'avviso di accertamento societario n. (omissis) avrebbe dovuto essere emesso nel dovuto rispetto del diritto di difesa mediante l'attivazione del «contraddittorio procedimentale»; contrariamente a quanto ritenuto dal giudice di merito, il contraddittorio avrebbe dovuto necessariamente avvenire ed indipendentemente dal contenuto e dalla natura dell'atto notificato il 28 maggio 2004 di cui all'allegato 4 del ricorso di primo grado, come adempimento necessario e preliminare per potere procedere ad un successivo accertamento induttivo e ciò o



attraverso un accesso in azienda o concedendo al destinatario, ossia alla Curatela, un termine per eventuali osservazioni nel rispetto del termine di trenta giorni di cui all'art. 6, comma 5, dello Statuto del contribuente; era irrilevante e comunque inidonea la circostanza rilevata dal giudice di merito che il p.v.c. del 12 luglio 2002, richiamato nell'avviso di accertamento societario n. (omissis) osse stato redatto in contraddittorio con la società medesima non ancora fallita e che il Curatore fosse subentrato nella rappresentanza della società sotto tutti gli aspetti sostanziali e processuali, oltre che nella materiale disponibilità di tutta la documentazione contabile ed amministrativa, poiché il Curatore interpretava gli interessi della massa dei creditori, diversi da quelli personali del fallito, con esclusione di qualsiasi rapporto di immedesimazione tra curatore e soggetto fallito ed irrilevanza della circostanza che le risultanze finali del procedimento si fossero basate su un precedente p.v.c. redatto in contraddittorio con il fallito prima della sentenza di fallimento; il procedimento che aveva condotto agli atti tributari impugnati era, dunque, del tutto illegittimo perchè svolto in assenza di contraddittorio con il Curatore fallimentare, soggetto distinto e titolari di interessi diversi dalla società.

2. Il secondo motivo deduce:

-) la violazione e falsa applicazione dell'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241; dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212; dell'art. 42, comma 3, del d.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 56 del d.P.R. n. 633/1972, nonché dell'art. 24, comma 2, Cost., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., avendo la Commissione tributaria regionale erroneamente ritenuto legittimo l'avviso di accertamento n. (omissis) , che richiamava *per relationem* un precedente p.v.c redatto in contraddittorio con il fallito prima della sentenza dichiarativa di fallimento, senza che tale atto risultasse allegato all'atto tributario che lo richiamava; né la circostanza che i documenti contabili fossero stati consegnati al Curatore era rilevante ai fini della



dimostrazione della conoscenza del contenuto del p.v.c. in capo al Curatore; né era rilevante la circostanza che tale atto fosse stato consegnato al fallito, non sussistendo alcuna immedesimazione tra Curatore e soggetto fallito;

-) la violazione dell'art. 132 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., in quanto la motivazione adottata dal giudice di merito per ritenere congruamente motivati gli atti tributari era apodittica, oscura e meramente apparente, non rinvenendosi alcuna argomentazione su quanto dedotto nei vari gradi dalla Curatela sul metodo in base al quale l'Ufficio avesse totalizzato le varie voci e quali fatture, attive e passive, fossero state prese in considerazione ai fini della suddivisione degli acquisti, delle rimanenze e del venduto tra le varie categorie «incriminate», come invece l'Ufficio aveva già fatto in sede di stesura del citato p.v.c. per il 1997 e il 1998, ma non per il 1999, dove un p.v.c. non vi era stato, non potendosi richiamare, attesa la diversità dei dati contabili, la suddivisione operata nell'anno precedente; erano pure errati gli assunti dei giudici di merito che avevano affermato che la prova che la motivazione dell'avviso di accertamento era congrua era data dal fatto che gli appellanti avevano articolato puntualmente le difese anche in punto di fatto e che il Curatore era nella disponibilità di tutta la documentazione contabile ed amministrativa, non essendoci alcuna correlazione tra attività difensiva e produzione documentale;

-) la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ. e degli artt. 2727 e 2729 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., perché, ferma la censura che il p.v.c. richiamato *per relationem* non era stato notificato unitamente agli atti tributari impugnati, i giudici di merito non avevano posto a fondamento della motivazione indizi gravi, precisi e concordanti, ma unicamente la circostanza che il coefficiente di conversione da Kg a metri lineari utilizzato (pari 6,28), era stato adottato in contraddittorio con il fallito



in occasione della precedente verifica fiscale di cui al p.v.c. del 12 luglio 2002, relativa agli anni 1997 e 1998, che doveva ritenersi presuntivamente ancora valido;

-) la violazione dell'art. 132 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. e l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., non avendo i giudici di merito illustrato le ragioni per le quali il coefficiente concordato per l'anno 1998, doveva ritenersi valido anche per l'anno 1999, pur in presenza del dato oggettivo emergente dagli stessi atti di causa fatti propri dalla pronuncia impugnata secondo cui il detto coefficiente non era fisso, ma variava anno per anno in ragione della distribuzione degli acquisti; la Commissione tributaria regionale aveva omesso di considerare che il coefficiente era stato concordato in 7,23 per l'anno 1997 e in 6,28 per l'anno 1998 e che, quindi, tale coefficiente non era fisso, ma variava anno per anno in ragione della distribuzione degli acquisti.

2.1 I due motivi del ricorso, che possono esaminarsi congiuntamente per la loro connessione, oltre che per la parziale sovrapposizione delle relative censure, sono infondati.

2.2 In ordine alla violazione del principio del contraddittorio procedimentale, secondo il radicato orientamento di questa Corte il contraddittorio endo-procedimentale costituisce un diritto fondamentale del contribuente, che, quale esplicazione del diritto alla difesa e principio fondamentale dell'ordinamento europeo, trova applicazione ogniqualevolta l'amministrazione finanziaria si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, sicché il destinatario di provvedimento teso ad incidere sensibilmente sui suoi interessi deve, pena la caducazione del provvedimento medesimo, essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali l'amministrazione



finanziaria intende fondare la propria decisione (Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823; Cass., 9 luglio 2020, n. 14628; Cass., 27 maggio 2021, n. 14733 e vedasi anche: Corte Giust., 18 dicembre 2008, in causa C-349/07, punti 36 e 37).

Tale principio, peraltro, è attualmente codificato nell'art. 41, par. 2, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, il quale, nel garantire il diritto ad una buona amministrazione, prevede che, nell'ambito del menzionato diritto, va, tra gli altri, ricompreso «il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio».

Questa Corte, anche di recente, ha affermato, in tema di diniego di rimborso per IVA (ma con un principio applicabile anche alla fattispecie in esame), che sussiste l'obbligo generalizzato del contraddittorio endo-procedimentale ex art. 12, comma 7, della Legge 27 luglio 2000, n. 212 per i c.d. «tributi armonizzati» anche quando detto accertamento non sia preceduto da una verifica e da un accesso, ma soltanto da una richiesta di documenti da parte dell'amministrazione finanziaria, poiché si tratta di un accertamento della pretesa tributaria in grado di produrre effetti pregiudizievoli nella sfera giuridica del contribuente, sotto il profilo del disconoscimento di un credito verso l'amministrazione finanziaria (Cass., 19 ottobre 2021, n. 2883).

2.3 Tuttavia, fermo restando i superiori principi, il contribuente ha, in ogni caso, l'onere di provare che l'osservanza del contraddittorio endoprocedimentale «avrebbe potuto comportare un risultato diverso» del procedimento impositivo, nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali. Più in particolare, è stato affermato che, in relazione ai tributi «armonizzati», affinché il



difetto di contraddittorio endoprocedimentale determini la nullità del provvedimento conclusivo del procedimento impositivo, non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto (Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823, citata e da ultime, tra le tante: Cass., 10 marzo 2021, n. 6619; Cass., 26 marzo 2021, n. 8612; Cass., 4 maggio 2021, n. 11589; Cass., 27 maggio 2021, n. 14723).

Anche di recente, in una fattispecie analoga, questa Corte ha affermato che «In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare, anche nell'ambito delle indagini cd. "a tavolino" effettuate nei confronti di terzi, il contraddittorio endoprocedimentale ove l'accertamento attenga a tributi "armonizzati", ma la violazione di tale obbligo comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa» (Cass., 19 luglio 2021, n. 20436).

2.4 Tale onere non è stato assolto dalla Curatela, che ha censurato il provvedimento impugnato per la violazione del contraddittorio procedimentale, senza, tuttavia, illustrare specificamente, nemmeno in questa sede, quali fossero le ragioni che la Curatela avrebbe far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato.



2.5 Pure infondato è l'ulteriore profilo di censura, prospettato **in relazione al dedotto difetto di contraddittorio, relativo alla mancata notifica alla Curatela fallimentare del p.v.c. del 12 luglio 2002, richiamato nell'avviso di accertamento n.** (omissis)

redatto in contraddittorio con la società non ancora fallita.

2.6 Al riguardo soccorre la giurisprudenza di questa Corte secondo cui *«In tema di adempimento dell'obbligo di motivazione dell'atto di accertamento, l'obbligo di consegna al curatore della documentazione amministrativa dell'impresa fallita lascia ritenere, con presunzione "iuris tantum", che anche il verbale di constatazione, notificato al fallito quando era "in bonis", sia pervenuto nella disponibilità del curatore e sia stato dallo stesso conosciuto, sicché in tal caso non è necessario che l'atto impositivo riporti in allegato il processo verbale richiamato»* **(Cass., 27 novembre 2015, n. 24254; Cass., 14 maggio 2010, n. 11784) e secondo cui** *«In materia tributaria, è legittimo l'avviso di accertamento notificato al curatore del fallimento, motivato "per relationem", mediante rinvio al pubblico verbale di constatazione precedentemente notificato al contribuente ancora "in bonis", non comportando la dichiarazione di fallimento il venir meno dell'impresa, ma solo la perdita della legittimazione sostanziale e processuale da parte del suo titolare ed il subentro del curatore fallimentare nella sua posizione, sicché gli atti del procedimento tributario formati in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento del contribuente, ancorché a lui intestati, sono opponibili alla curatela»* **(Cass, 30 ottobre 2018, n. 27628; Cass., 7 ottobre 2016, n. 20166).**

2.7 Ciò posto, con riferimento al processo verbale di constatazione del 12 luglio 2002 redatto nei confronti della società prima del fallimento, la questione di risolvere, dunque, sotto il profilo della completezza motivazionale dell'avviso di accertamento impugnato, come peraltro affermato dalla stessa Curatela ricorrente che ha pure richiamato, in proposito, l'ordinanza di questa Corte n. 7493 del 31 marzo 2014, che,



ribadendo i principi sopra richiamati, afferma, a pag. 4 dell' ,^o Dmiffa_z cagone **richiamata, che** « *Se il subentro nella legittimazione processuale e sostanziale comporta - indubbiamente - che siano opponibili alla curatela gli atti formati nei confronti della società in bonis (mentre dopo la dichiarazione di fallimento gli ulteriori atti del procedimento tributario debbono indicare quale destinataria la procedura fallimentare e quale legale rappresentante della stessa il curatore), tutt'altra questione è quella concernente la necessaria allegazione all'avviso di accertamento notificato alla curatela del verbale di constatazione notificato al contribuente in bonis, vicenda che attiene non già alla questione della opponibilità degli atti ma bensì a quella della realizzazione della funzione tipica della motivazione dell'avviso di accertamento la cui finalità non è soltanto quella di "incanalare la pretesa tributaria" (provocatio ad opponendum) ma sibbene quella di garantire al destinatario dell'avviso di accertamento il più adeguato e spedito esercizio del diritto di difesa, consentendogli di conoscere nel modo più compiuto i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste dall'ufficio finanziario a fondamento dell'atto impositivo e perciò di poterle valutare nell'ottica della tutela degli interessi che pertengono alla procedura e, mediatamente, alla collettività dei creditori. A presidio di che la norma qui in esame (proprio nel contesto della disciplina del contenuto necessario della motivazione del provvedimento), stabilisce appunto, per le ipotesi di rinvio ad altro atto, l'onere di allegazione o trascrizione di quello richiamato, quando questo non sia "conosciuto né ricevuto dal contribuente».*

Nella stessa direzione si pone anche la sentenza di questa Corte, pure richiamata dal Fallimento ricorrente (la n. 8778 del 4 aprile 2008), che afferma che «*In materia tributaria, è viziato da carente motivazione l'avviso di accertamento notificato al curatore fallimentare e motivato mediante il rinvio ai contenuti di un processo verbale di constatazione*



reso noto all'imprenditore quando era "in bonis", ma non al curatore medesimo».

In continuità con l'orientamento che afferma la legittimità dell'avviso di accertamento notificato al curatore del fallimento, motivato «per relationem», mediante rinvio al pubblico verbale di constatazione precedentemente notificato al contribuente ancora «in bonis», anche, di recente, questa Corte ha ribadito che «In tema di adempimento dell'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento, qualora il prodromico processo verbale di constatazione sia stato notificato al fallito quando era "in bonis", non è necessario che l'atto impositivo notificato al curatore rechi in allegato il suddetto processo verbale, atteso che l'obbligo di consegna al curatore della documentazione amministrativa dell'impresa fallita consente di ritenere, con presunzione "iuris tantum", che anche il verbale di constatazione, notificato al fallito quando era "in bonis", sia pervenuto nella disponibilità del curatore e sia stato dallo stesso conosciuto» (Cass., 7 giugno 2022, n. 18187).

La soluzione della questione posta costituisce, dunque, orientamento assolutamente pacifico di questa Corte, sicché non sussiste la necessità della rimessione alle Sezioni Unite, per come richiesto dal Fallimento ricorrente nella memoria depositata in data 18 ottobre 2022.

2.8 Nel caso in esame, peraltro, il giudice del gravame ha precisato che «il verbale di accertamento risulta poi quanto mai analitico e motivato, con ampio e specifico riferimento ai dati e ai criteri utilizzati per addivenire alle conclusioni finali» (cfr. pagine 4 e 5 del provvedimento impugnato), esprimendo in tal modo la propria valutazione in ordine alla sufficienza motivazionale dell'avviso di accertamento e tale accertamento in fatto non è stato oggetto di specifica contestazione da parte della Curatela ricorrente, che si è limitata a ribadire, più volte, che il processo verbale di constatazione



del 12 luglio 2002 era stato notificato alla società prima del fallimento e non anche alla Curatela.

2.9 Non sussiste neppure il vizio di apparente motivazione, in quanto la Commissione tributaria regionale ha affermato, con autonome ragioni del decidere, che: 1) l'Amministrazione aveva accertato che, già al 31 dicembre 1998, vi fossero state delle rimanenze di materia prima in Kg, mediante la comparazione dei dati riportati nell'inventario per il 1999, con quelli della precedente verifica relativa al 1998; 2) a fronte di tale accertamento non era stata fornita alcuna logica e plausibile spiegazione al fatto che alla fine del 1999 fossero risultate delle rimanenze finali in Kg addirittura superiori agli acquisti effettuati nell'anno delle stesse materie; 3) dal complesso dell'accertamento e dalla lettura degli inventari si evinceva chiaramente che presso l'azienda vi fossero materie prime acquistate in Kg e materie prime acquistate in metri, riportate dall'Ufficio avendole riscontrate nell'inventario del 1999, mentre rilevava documentalmente l'assenza di rimanenze di materie prime in Kg anche nell'inventario del 1998; 4) i criteri di quantificazione utilizzati nella determinazione dei maggiori ricavi (individuati nel contraddittorio con il legale rappresentante della società *in bonis* in riferimento al precedente accertamento) erano corretti quanto al coefficiente di conversione da materie prime in Kg a prodotto finito in metri lineari, al consumo dei tessuti impiegati nella produzione e alla quantificazione dei maggiori ricavi, ottenuta detraendo dal consumo superiore accertato quello inferiore dichiarato; 5) era valido il metodo induttivo utilizzato poiché non era stato utilizzato un dato estratto ed arbitrario, bensì il coefficiente condiviso per l'anno immediatamente precedente presuntivamente ancora valido; 6) gli appellanti non avevano indicato circostanze di fatto, dirette a contestare specificamente un coefficiente più efficiente, quali la diversa distribuzione degli acquisti.



2.10 Si tratta di una motivazione che è, non solo esistente, bensì anche articolata in modo tale da permettere di ricostruirne il percorso logico, con riferimenti specifici e puntuali al rapporto tributario in contestazione, dovendosi richiamare, in proposito, il consolidato insegnamento della giurisprudenza di questa Corte secondo cui si ha motivazione omessa o apparente quando il giudice di merito trascura di indicare, nel contenuto della sentenza, gli elementi da cui ha desunto il proprio convincimento ovvero, pur individuando questi elementi, non procede ad una loro disamina logico-giuridica, tale da lasciar trasparire il percorso argomentativo seguito (Cass., 20 dicembre 2021, n. 40735).

2.11 Né vi è stata la violazione degli artt. 2727 e 2729 cod. civ., che ricorre solo quando il giudice di merito, dopo avere qualificato come gravi, precisi e concordanti gli indizi raccolti, li ritenga, però, inidonei a fornire la prova presuntiva oppure qualora, pur avendoli considerati non gravi, non precisi e non concordanti, li reputi, tuttavia, sufficienti a dimostrare il fatto controverso (Cass., 13 febbraio 2020, n. 3541), evenienza che, nel caso in esame, non è stata nemmeno dedotta dalla Curatela ricorrente.

Pertanto, nella giurisprudenza di legittimità è acquisito il principio secondo cui l'apprezzamento del giudice di merito circa il ricorso alle presunzioni, la valutazione della ricorrenza dei requisiti di precisione, gravità e concordanza richiesti dalla legge per valorizzare elementi di fatto come fonti di presunzione, la scelta dei fatti noti che costituiscono la base della presunzione e il giudizio logico con cui si deduce l'esistenza del fatto ignoto sono riservati al giudice di merito, rimanendo il sindacato del giudice di legittimità circoscritto alla verifica della tenuta della relativa motivazione, nei limiti segnati dall'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ. (cfr. Cass., 17 gennaio 2019, n. 1234; Cass., 23 gennaio 2006, n. 1216).



3. In conclusione, il ricorso va rigettato e la Curatela ricor⁹MhU condannata al pagamento delle spese processuali, sostenute dall'Amministrazione controricorrente e liquidate come in dispositivo, nonché al pagamento dell'ulteriore importo, previsto per legge e pure indicato in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la Curatela ricorrente al pagamento, in favore dell'Amministrazione controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 8.200,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della legge n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, a carico della parte ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1 *bis*, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, in data 27 ottobre 2022.

Il Presidente

Ernestino Luigi Bruschetta

