

# Sentenza del 27/09/2024 n. 25809 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Intitolazione:

Accertamento induttivo - Omessa dichiarazione - Prova contraria

### Massima:

Se il contribuente non ha presentato la dichiarazione annuale, l'Amministrazione finanziaria ha la facoltà di procedere, mediante il ricorso a presunzioni cd. supersemplici, all'accertamento del reddito con metodo induttivo puro, che determina l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, sul quale incombe, quindi, a fronte di tale prova presuntiva, l'onere di dedurre e dimostrare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della pretesa tributaria.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

### Testo:

#### FATTI DI CAUSA

A seguito di presentazione di istanza di rimborso IVA, l'Agenzia delle entrate procedeva al controllo, per l'anno di imposta 2010, della A.A. e Figli Srl e, ritenuta omessa la dichiarazione presentata tardivamente dalla Società e non valida la seconda dichiarazione perché integrativa della prima (omessa), con avviso accertava un maggior reddito ai fini dell'IVA, dell'IRAP e dell'IRES.

Il ricorso avverso l'atto impositivo, proposto dalla Curatela (essendo stata la Società dichiarata fallita nel 2014) veniva rigettato dall'adita Commissione Tributaria Provinciale con decisione confermata dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania con la sentenza indicata in epigrafe.

In particolare, il Giudice di appello evidenziava che l'Ufficio aveva prodotto in atti la disposizione di servizio recante le deleghe di firma e, in relazione alla dedotta mancata instaurazione del contraddittorio, che, per orientamento di questa Corte, non sussiste un principio generale per il quale l'Amministrazione finanziaria sia tenuta, in assenza di apposita disposizione normativa, ad attivare il contraddittorio con il contribuente. Aggiungeva, altresì, che, in ogni caso, la nullità dell'atto poteva essere invocata solo allorché fosse risultato che il contraddittorio

endoprocedimentale, se vi fosse stato, avrebbe consentito al contribuente di addurre elementi difensivi concreti tali da condurre a risultati diversi.

Nel merito, la C.T.R. evidenziava che il reddito era stato rideterminato, con percentuale di ricarico del 25% applicata per aziende similari, in assenza di dichiarazione dalla cessione dei terreni e dei costi sostenuti dalla società, risultanti dal modello unico e che, in ogni caso, non erano state prodotte le scritture contabili e che mentre l'accertamento risaliva all'anno 2010 la evidenziata crisi del settore risaliva all'anno 2013.

Avverso questa sentenza il Fallimento della A.A. e Figli Srl ha proposto ricorso su cinque motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Il P.M., nella persona del sostituto procuratore generale dott. Michele Di Mauro, ha depositato conclusioni scritte chiedendo il rigetto del ricorso.

### RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso - rubricato: violazione degli artt. 10 e 12 della L. 212-2000, dell'art. 24 della L. n.4-1929, con riferimento all' art. 360 , co. 1 n.3 c.p.c. - si censura la sentenza impugnata nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto che l'Ufficio non fosse tenuto a instaurare il contraddittorio preventivo previsto dal citato articolo 12. Secondo la prospettazione difensiva i principi statuiti dalla sentenza delle Sezioni unite n. 24823-2015 sui quali la sentenza impugnata si fonda andrebbero rimeditati per esigenze di garanzie del contribuente, meritevole di salvaguardia anche nel caso degli accertamenti c.d. a tavolino.

2. Con il secondo motivo rubricato: violazione degli artt. 10 e 12 della L. 212-2000, dell'art. 24 della L. n. 4-1929, sotto un ulteriore aspetto, con riferimento all' art. 360 , co. 1 n. 3 c.p.c. - la Curatele deduce che, in ogni caso, vertendo l'accertamento impugnato anche in materia di IVA, la C.T.R. avrebbe errato nel non ritenere necessaria l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale.

3. I motivi, vertenti sulla stessa questione, possono trattarsi congiuntamente e sono infondati.

In materia di contraddittorio endoprocedimentale i principi sanciti dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 24823 del 2015 sono tuttora attuali e non risultano scalfiti da arresti successivi, avendoli, al contrario, la giurisprudenza successiva costantemente ribaditi.

Così la giurisprudenza più recente ( Cass. n. 20436 del 19-07-2021 ; Cass.,Sez. 5, n. 26068 del 07-09-2023 ; Cass. n. 37234 del 2022 ; Cass. Sez. n. 18489 del 08-07-2024 ) continua a ribadire 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" precisandosi che "il rispetto del contraddittorio, anche alla luce dei principi enucleabili dalla L. 212 del 2000 e dalla

giurisprudenza unionale, non vuol significare che alle parti del procedimento amministrativo (Amministrazione e contribuente) debba richiedersi nella fase endoprocedimentale capacità di critica e valutazione delle complessive allegazioni documentali, pari a quelle demandate all'organo giudiziario in sede processuale, ma che la serietà e pertinenza delle allegazioni del contribuente, qualora vagliate dall'Amministrazione finanziaria all'esito della verifica e prima della notificazione dell'atto impositivo, avrebbero potuto incidere sul "se" e sul contenuto dell'atto".

3.1. Nel caso in esame, riguardo al primo motivo, il ricorrente non ha allegato argomentazioni idonee a mutare tale consolidato indirizzo mentre, con riguardo al secondo, alla luce dei principi sopra esposti, nessuna censura merita la sentenza impugnata la quale ha esplicitamente argomentato che le ragioni prospettate dalla curatela fallimentare erano generiche e non pertinenti rispetto all'accertamento relativo all'IVA.

4. Con il terzo motivo di ricorso - rubricato: "Violazione, c. 2. del D.P.R. n. 600-1973 nonché dell'art. 55 del D.P.R. n. 633-1972; violazione dell'art. 2, c. 7, del D.P.R. n. 322-1998; violazione dell'art. 2697 c.c., con riferimento all' art. 360 , c. 1, n. 3 c.p.c - , si censura la sentenza di secondo grado nella parte in cui la Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto congrua la percentuale di ricarico del 25%, applicata dall'Ufficio "in aziende similari", anche in ragione dell'"esigenza, in presenza di tardiva dichiarazione, di equipararne il contenuto al profilo sanzionatorio previsto nell'ipotesi di omessa dichiarazione".

Ad avviso della ricorrente l'argomentazione addotta non è condivisibile, perché l'uso del metodo induttivo puro (o extra-contabile), consentito nei casi tassativamente previsti dall' art. 39 , comma 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , non può condurre alla determinazione del reddito di impresa con intenti punitivi, dovendo essere la determinazione del reddito di impresa in ogni caso fondata sulla base dei dati e delle notizie raccolti o venuti a conoscenza dell'amministrazione finanziaria, nel rispetto del principio della capacità contributiva sancito dall' art. 53 Cost., e non in modo arbitrario e-o secondo una logica sanzionatoria.

Sostiene, quindi, la ricorrente che la percentuale di ricarico del 25% ritenuta congrua dall'ufficio e dalla Commissione Tributaria Regionale non sarebbe giustificata, perché, ai fini della valutazione della congruità dei ricavi dichiarati, si sarebbe dovuto tenere conto dei ricavi effettivamente conseguiti dalla società nell'anno di imposta 2010 per la cessione di immobili e terreni e del fatto che la stessa già nel 2010 versava in una grave situazione di crisi aziendale, poi sfociata nella dichiarazione di fallimento del 2014.

4.1. La censura non è meritevole di accoglimento. E' pacifico che si verte nell'ipotesi disciplinata dall' art. 39 , comma 2, lett. c) t.u.i.r. e dall' art. 55 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , non essendo disponibili le scritture contabili prescritte per cause (asseritamente) di forza maggiore, non imputabili al Fallimento. Ciò, come anche rilevato dal P.G., comporta la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di procedere all'accertamento del reddito con metodo induttivo puro, mediante il ricorso a "presunzioni cd. supersemplici", prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall' art. 38 , comma 3, t.u.i.r. , ferma restando, comunque, la necessità, per l'amministrazione, di procedere alla determinazione del reddito nel rispetto di una ricostruzione operata secondo criteri di ragionevolezza e del parametro costituzionale della

capacità contributiva, previa determinazione, sia pure induttivamente, dei costi relativi ai maggiori ricavi accertati, poiché, altrimenti, sarebbe oggetto di imposizione il profitto lordo in luogo di quello netto, in violazione dell' art. 53 Cost. L'adozione del metodo induttivo puro determina l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, sul quale incombe, quindi, a fronte di tale prova presuntiva, l'onere di dedurre e dimostrare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della pretesa tributaria, atti a provare che il reddito non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata induttivamente dall'Amministrazione. (v. Cass. 20 gennaio 2017, n. 1506 ; Cass. 24 febbraio 2017, n. 4785 ; Cass. 17 luglio 2019, n. 19191 ; Cass. 16 luglio 2020, n. 15167 ; Cass. 4 febbraio 2021, n. 2581 ; Cass. 13 giugno 2024, n. 16528 ).

4.2 Nel caso in esame la sentenza impugnata appare, sul punto, esente da censura contenendo una sufficiente esposizione delle ragioni sottese al rigetto dell'appello. Dalla motivazione della sentenza impugnata si evince, infatti, che, secondo la Commissione Tributaria Regionale, l'Amministrazione finanziaria ha correttamente determinato il reddito d'impresa con metodo induttivo puro, basandosi sull'analisi di quanto ricavato dalla contribuente dalla cessione di terreni e immobili e dei costi dalla medesima sostenuti nell'anno di imposta 2010 e risultanti dal modello Unico, e tenendo conto delle percentuali di ricarico riscontrate dall'Ufficio in aziende simili.

A ulteriore riprova della correttezza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria e della correttezza della sentenza di primo grado appellata, la Commissione Tributaria Regionale ha, inoltre, precisato che la congruità della determinazione del reddito di impresa è avvalorata dal fatto che la percentuale di ricarico applicata dall'Amministrazione finanziaria è in linea con l'ammontare delle sanzioni previste in caso di omessa dichiarazione.

4.3 Va, peraltro, condiviso l'argomento speso dal P.G. secondo cui non è possibile, con il motivo di ricorso in esame, valutare la correttezza del capo della decisione impugnato sulla scorta di un nuovo esame della documentazione riguardante gli importi percepiti dalla società contribuente per la vendita dei propri immobili e i ricavi dichiarati, alla stregua del principio secondo cui: "Non rientra nell'ambito applicativo dell'art. 360, comma 1, n. 3, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa che è, invece, esterna all'esatta interpretazione della norma e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, sottratta perciò al sindacato di legittimità" ( Cass. 14 gennaio 2019, n. 640 ; Cass. 4 marzo 2022, n. 7187 ; Cass. 3 novembre 2023, n. 30660 ); così come: "È inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio miri, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito" ( Cass., Sez. U., 27 dicembre 2019, n. 34476 ; Cass. 4 marzo 2021, n. 5987 ; Cass. 31 maggio 2022, n. 17702 ; Cass. 25 gennaio 2024, n. 2401 ).

5. Con il quarto motivo - rubricato :Violazione dell' art. 132 , c.2, n. 4, c.p.c., nonché dell'art. 36 n. 4 D.Lgs. n. 546-1992 con riferimento all' art. 360 n. 4 c.p.c.- la ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui la Commissione Tributaria Regionale della Campania ha affermato che "La percentuale di ricarico del 25% risulta quella applicata per aziende simili e risponde

all'esigenza, in presenza di tardiva dichiarazione, di equipararne il contenuto al profilo sanzionatorio previsto nell'ipotesi di omessa dichiarazione".

Secondo la prospettazione difensiva le argomentazioni addotte non potrebbero essere poste a fondamento della decisione, perché: - non trovano riscontro nelle allegazioni dell'Amministrazione finanziaria e vertono su circostanze che non sono state provate; - sono illogiche, avendo l'Ufficio determinato i ricavi in Euro 5.830.621,00, dopo avere quantificato in soli Euro 2.883.394,00 i proventi delle cessioni immobiliari, e in considerazione del fatto che l'equiparazione del ricarico alle sanzioni previste per l'ipotesi di omessa dichiarazione è priva di significato e integra una motivazione inesistente.

5.1 La censura è infondata, non essendo configurabile il denunciato vizio di motivazione apparente, deducibile ex art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ. va, infatti, rammentato che "La riformulazione dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall' art. 54 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134 , deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall' art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione.

Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione" ( Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053 ).

Si è, inoltre, ritenuto che "La motivazione del provvedimento impugnato con ricorso per cassazione deve ritenersi apparente quando pur se graficamente esistente ed, eventualmente sovrabbondante nella descrizione astratta delle norme che regola la fattispecie dedotta in giudizio, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 comma 6 Cost." ( Cass. 30 giugno 2020, n. 13248 ).

Tali principi sono stati ribaditi dalla giurisprudenza successiva ( Cass. 1 ottobre 2015, n. 19677 ; Cass. 13 agosto 2018, n. 20721 ; Cass. 30 giugno 2020, n. 13248 ; Cass. 21 giugno 2021, n. 17684 ; Cass. 25 giugno 2021, n. 18311 ; Cass. 3 marzo 2022, n. 7090 ; Cass. 15 maggio 2023, n. 13189 ; Cass. 6 novembre 2023, n. 30759 ), che ha, altresì, precisato che, per censurare la decisione priva dello standard costituzionale minimo di motivazione, occorre fare ricorso al motivo previsto dall' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c. (ex plurimis, Cass. 25 settembre 2018, n. 22598 ; Cass. 25 ottobre 2018, n. 27112 ; Cass. 29 agosto 2022, n. 25440 ), che deve essere svolto nel rispetto del principio di autosufficienza sancito dall' art. 366 cod. proc. civ.

5.2 Nel caso di specie, la sentenza impugnata contiene una sufficiente, ancorché sintetica, esposizione delle ragioni sottese al rigetto dell'appello con la conseguenza che, sotto tale profilo, il motivo di ricorso in esame non appare meritevole di accoglimento.

5.3 Sotto altro profilo, si osserva che è preclusa, con il motivo di ricorso in esame, ogni indagine riguardo alla congruità delle argomentazioni addotte dalla Commissione Tributaria Regionale in relazione all'entità dei ricavi conseguiti dalla società contribuente, vertendosi in una ipotesi di "doppia conforme", con conseguente applicabilità della disposizione di cui all' art. 348-ter , ultimo comma, cod. proc. civ. ( Cass. 12 novembre 2019, n. 29222 ; Cass. 9 marzo 2022, n. 7724 ; Cass. 28 febbraio 2023, n. 5947 ; in materia tributaria, Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053 ).

6. Con il quinto motivo, rubricato "Violazione dell' art. 112 c.p.c. per omessi esame e pronuncia, con riferimento all' art. 360 , c. 1, n. 4 c.p.c.", la curatela del fallimento si duole della mancata pronuncia, da parte della Commissione Tributaria Regionale, sul motivo di appello avente a oggetto la rideterminazione delle sanzioni irrogate alla luce della legge di Stabilità 2016.

6.1 La censura oltre che ammissibile, essendo stati riprodotti, in ossequio al principio di specificità del ricorso, brani dell'atto di appello idonei allo scopo, è anche fondata.

6.2 Questa Corte (v. Cass. n. 15978 del 2017 ; Cass. n. 8716 del 30-03-2021 ) ha, invero, costantemente statuito che "In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la sopravvenuta revisione del sistema sanzionatorio tributario, introdotta dal D.Lgs. n. 158 del 2015 e vigente dal 1 gennaio 2016 a norma dell'art. 32 del medesimo D.Lgs., è applicabile retroattivamente in forza del principio del "favor rei", a condizione che il processo sia ancora in corso e che perciò non sia ancora definitiva la parte sanzionatoria del provvedimento impugnato" mentre nessuna pronuncia neppure implicita di rigetto appare essere stata emessa sul punto dalla C.T.R.

7. Alla stregua delle considerazioni che precedono va, pertanto, accolto il solo quinto motivo di ricorso, rigettati gli altri. Conseguentemente la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, la quale regolerà anche le spese del presente giudizio.

P.Q.M. La Corte, in accoglimento del solo quinto motivo di ricorso, rigettati gli altri, cassa la sentenza impugnata nei limiti del motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Conclusione Così deciso in Roma, il 12 settembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 27 settembre 2024

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza