



21869

16

Oggetto: Imposte sui redditi
Accertamento analitico
induttivo- indicazio
globale delle rimanenze
magazzino - Antieconomico,
della condotta.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE V CIVILE

composta dai signori magistrati:

dott. Carlo Piccininni	presidente
dott. Laura Tricomi	consigliere
dott. Angelina-Maria Perrino	consigliere relatore
dott. Raffaele Sabato	consigliere
dott. Lucio Lucioti	consigliere

R.G.N. 15701/12
UD 12.10.16
Rom 21869

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al numero 15701 del ruolo generale
dell'anno 2012, proposto da

3620
16
Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato,
presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi,
n. 12, si domicilia

- ricorrente-

contro

Fallimento di s.r.l. ^{DE}, in persona del
curatore, rappresentato e difeso, giusta procura speciale
apposta a margine del controricorso, dall'avv. Anito
Ciaramella, col quale elettivamente si domicilia in Roma,
alla via Civitavecchia, n. 7, presso l'avv. Pierpaolo
Bagnasco

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, sezione 15°, depositata in data 16 gennaio 2012, n. 3/5/12;

udita la relazione sulla causa svolta alla pubblica udienza in data 12 ottobre 2016 dal consigliere Angelina-Maria Perrino;

uditi per l'Agenzia l'avvocato dello Stato Giancarlo Caselli e per il curatore l'avv. Giuseppe Ciaramella, per delega dell'avv. Anito Ciaramella;

udito il pubblico ministero, in persona del sostituto procuratore generale Sergio Del Core, che ha concluso per il rigetto del ricorso ed in subordine per il suo accoglimento per quanto di ragione.

Fatto.

Nel corso di un controllo originato da una richiesta di rimborso di un credito iva relativo all'anno 2004 proposta dal curatore del fallimento della s.r.l. DE , dichiarata fallita nel 2005, l'Agenzia delle entrate richiese l'esibizione di una serie di documenti contabili, tra i quali il dettaglio, per quantità e valore, delle rimanenze delle materie prime e delle merci, che il curatore si limitò ad indicare nel valore iniziale di 100.000,00 euro ed in quello finale di 200.000,00 euro.

L'ufficio ravvisò nella genericità di quest'indicazione il presupposto per procedere ad accertamento analitico-induttivo ex art. 39, 1° co., lett. d), del d.P.R. 600/73 e determinò, in relazione all'anno d'imposta 2002, maggior ricavi rispetto a quelli dichiarati, facendo leva sull'incongruenza, reiterata nel tempo, della redditività, giacché il reddito dichiarato, che per l'anno 2001 era di euro 48.791,00, risultava sceso per il 2002 ad euro 1.682,00.

Ne seguì l'avviso di accertamento col quale l'Agenzia rettificò il reddito d'impresa da euro 1.682,00 ad euro 315.700,00, che il curatore



impugnò, ottenendone l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale.

Quella regionale ha respinto l'appello dell'ufficio, rimarcando per un verso la certezza dei dati indicati a titolo di rimanenze ed osservando che la scarsa redditività trova spiegazione nel fatto che la società è stata dichiarata fallita qualche anno dopo.

Avverso questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate, che affida ad un unico motivo, cui il curatore reagisce con controricorso.

Diritto.

1.- *Con l'unico motivo di ricorso*, proposto ex art. 360, 1° co., n. 3, c.p.c., l'Agenzia lamenta la violazione dell'art. 39, 1° co., lettera d), del d.P.R. 600/73, là dove il giudice d'appello ha reputato illegittimo l'avviso di accertamento, benché fosse al cospetto di dati generici relativi alle rimanenze e di un'indubbia antieconomicità della condotta.

Il motivo contiene nella parte finale censure concernenti l'omessa o comunque l'arente esame di punti decisivi della controversia, che non possono essere esaminati, non essendosi tradotte, in dispregio delle caratteristiche del giudizio di legittimità, che è a critica vincolata, in un apposito motivo volto ad aggredire la motivazione della sentenza.

2.- Nel resto, esso è inammissibile.

Indubbiamente, come sottolinea l'ufficio, la corretta e specifica indicazione delle rimanenze è di precipuo rilievo, giacché, in base al principio di continuità dei valori di bilancio ed all'art. 59 del d.P.R. 917/86, che ne costituisce espressione, le rimanenze finali di un esercizio costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo e le reciproche variazioni concorrono a formare il reddito di esercizio (Cass. 17298/14; 4590/15).

Funzionale a tal fine è l'ulteriore disposizione della norma, secondo cui la valutazione delle rimanenze finali va compiuta per un valore non

inferiore a quello che risulta raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e per valore (Cass. 25120/14).

2.1.-Le generica indicazione delle rimanenze, per conseguenza, è senz'altro idonea a legittimare l'accertamento analitico-induttivo previsto dalla lett. d) del 1° comma dell'art. 39 del d.P.R. 600/73, essendo idonea a far dubitare della completezza e dell'attendibilità della contabilità esaminata. Ed il giudice d'appello coerentemente riconosce che *<<la mancanza del dettaglio per quantità e valore può legittimare una variazione della redditività...>>*.

2.2.-Nel caso in esame, tuttavia, lo stesso giudice d'appello aggiunge, con accertamento insindacabile, perché non aggredito dall'ufficio, che *<<le rimanenze iniziali e finali, così come risultano dal bilancio di esercizio acquisito agli atti, rappresentano un dato certo, atteso che le prime nell'anno 2001 hanno partecipato alla determinazione dei ricavi di esercizio, mentre le seconde hanno partecipato alla determinazione dei ricavi nell'anno 2002 e conseguentemente dei costi nell'anno 2003>>*; in tal modo, mostra di non dubitare della veridicità dei dati sia pure genericamente indicati dal curatore, escludendo che tale genericità possa sostenere l'accertamento svolto dall'Agenzia.

L'accertamento, per conseguenza, finisce col fondarsi in via esclusiva sulle caratteristiche di antieconomicità della condotta imprenditoriale, di cui si è dato conto in narrativa.

2.3.- Tale antieconomicità, dunque, nella prospettazione dell'ufficio, è chiamata ad integrare le presunzioni gravi, precise e concordanti idonee a sostenere la pretesa impositiva accertata in via analitico-induttiva.

Il punto è che, in tema di presunzioni semplici, le circostanze sulle quali la presunzione si fonda devono essere tali da lasciare apparire



l'esistenza del fatto ignoto come una conseguenza ragionevolmente probabile del fatto noto, dovendosi ravvisare una connessione fra i fatti accertati e quelli ignoti secondo regole di esperienza che convincano di ciò, sia pure con qualche margine di opinabilità, finanche sulla base di circostanze contingenti, eventualmente anche atipiche (così, Cass., sez.un., 25767/15).

2.4.-Già in tesi, allora, il riferimento all'antieconomicità nel caso in esame non ha questa connotazione.

Questa Corte (Cass. 13468/15) ha già avuto occasione di rimarcare che la **contestazione** -spesso presente nella prassi operativa e nelle pronunce giurisprudenziali- **riguardante l'«antieconomicità» del comportamento imprenditoriale richiede da parte dell'amministrazione finanziaria la dimostrazione dell'inattendibilità della condotta; e tale inattendibilità va vista in chiave diacronica, con la precisazione che la stima della redditività dell'impresa, che costituisce oggetto della valutazione di antieconomicità, è di norma affidata alla comparazione di più indici, tra i quali spiccano quello che fa leva sul rapporto fra il reddito operativo ed il capitale complessivamente investito nell'impresa e quello che punta sul rapporto fra reddito operativo e ricavi dell'impresa, che, in particolare, evidenzia la percentuale del volume di affari.**

2.5.-In concreto, poi, giova rimarcare che l'apprezzamento in ordine alla gravità, precisione e concordanza degli indizi posti a fondamento dell'accertamento compiuto con metodo presuntivo -nel nostro caso, in ordine all'antieconomicità della condotta- attiene alla valutazione dei mezzi di prova, ed è pertanto rimesso in via esclusiva al giudice di merito, salvo lo scrutinio riguardo alla congruità della relativa motivazione (tra varie, Cass. 24437/13; 16743/16).

Tale apprezzamento è stato svolto dal giudice d'appello, il quale ha escluso la decisività del dato offerto dall'ufficio, <<atteso che la società nell'anno 2005 è stata dichiarata fallita>>, lasciando emergere in chiave diacronica l'attendibilità dei dati emersi in relazione alla condotta della società, la quale, proprio in ragione della sua antieconomicità, l'ha condotta al fallimento.

2.6.- Di qui la declaratoria d'inammissibilità del motivo, in quanto, dietro lo schermo della violazione di legge, esso mira a sovvertire l'apprezzamento compiuto in sentenza.

3.- Ne segue il rigetto del ricorso.

Le spese seguono la soccombenza.

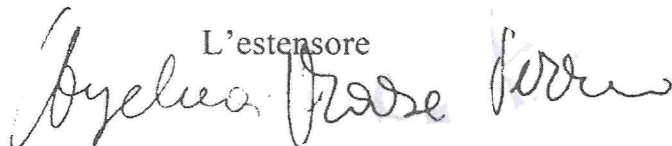
Per questi motivi

la Corte:

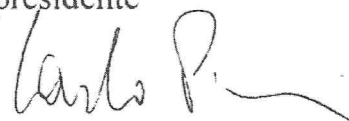
rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia a rifondere le spese sostenute dal curatore, che liquida in euro 5500,00 per compensi, oltre alle spese forfetarie, nella misura del 15%.

Così deciso in Roma, il 12 ottobre 2016.

L'estensore



Il presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL 28 OTT. 2016




Uffizio
RAGIONE

Il Funzionario Giudiziario
Marcello Dragone