

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 31 gennaio 2017, n. 2468

Ritenuto in fatto

1. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, con tre motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria indicata in epigrafe, che, in riforma della sentenza di primo grado, ha accolto l'appello della società R. F. Srl in liquidazione ed annullato l'avviso di accertamento ex art. 39, comma 1, lett. d), secondo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, con il quale erano stati accertati per l'anno d'imposta 2004 maggiori ricavi per euro 200.697, oltre all'indebita deduzione di costi non di competenza e di costi non inerenti per complessivi euro 2.449,72, ritenendo non ricorrere i presupposti per procedere ad accertamento induttivo.

In particolare, l'Ufficio esprimeva di aver proceduto, sulla base di una rilevata redditività più bassa rispetto alla media di settore, ad accertamento induttivo nonostante la regolare tenuta della contabilità, rideterminando il reddito imponibile considerando i ricavi da bar e l'attività di ristorazione.

Resiste con controricorso il contribuente.

Ragioni della decisione

2. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, nonché dell'art. 54, comma 2, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., sotto un duplice profilo:

- da un lato la sentenza impugnata ha ritenuto che la regolare tenuta della contabilità precludesse la possibilità di procedere ad accertamento induttivo, mentre, per il chiaro dettato della norma e secondo la costante giurisprudenza di legittimità, l'Ufficio può procedere ad accertamento induttivo dei redditi d'impresa ex art. 39, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 anche in caso di contabilità formalmente regolare ove l'attendibilità risulti inficiata da presunzioni contrarie, anche semplici, purché grave, precise e concordanti;

- dall'altro, contrariamente a quanto affermato nella motivazione del giudice d'appello, è legittimo l'accertamento induttivo dei ricavi di un'impresa di ristorazione che si basi sul conteggio dei tovaglioli, dovendosi presumere un consumo unitario di un tovagliolo per ogni pasto e per ogni cliente.

3. Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia ha denunciato insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio ex art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. per aver ritenuto la congruità degli studi di settore presentati dalla parte a correzione del primo studio di settore e per aver dato rilievo agli accessi della Guardia di Finanza, nei quali non erano mai emerse difformità nell'emissione degli scontrini fiscali.

4. Con il terzo motivo, infine, ha denunciato violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 35, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'art. 277 c.p.c. (in combinato disposto con l'art. 39, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973) in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. per aver annullato l'avviso di accertamento anche con riguardo ai recuperi dei costi



non inerenti e non competenti, neppure oggetto di contestazione e impugnazione da parte del contribuente.

5. Le prime due censure, da esaminarsi congiuntamente per la loro connessione, sono infondate.

5.1. L'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973, recita: «Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica: ... d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.".

L'accertamento, come precisato dall'Agenzia ricorrente, si fonda sull'ultima parte della norma, ossia è un accertamento analitico- induttivo basato su presunzioni, anche semplici purché gravi, precise e concordanti e, in quanto tale, non è condizionato dalla presenza di una contabilità formalmente regolare.

È conseguentemente correlato, peraltro, che, in presenza di una contabilità regolare, è necessaria l'individuazione degli elementi (rectius, delle presunzioni) idonei a giustificare l'accertamento induttivo.

Orbene, la decisione impugnata ha testualmente motivato affermando che «non esistono i presupposti per poter procedere ad accertamento induttivo. Si è in presenza di contabilità regolarmente tenuta; di studi di settore, che una volta rilevato l'errore, sono risultati congrui; di accessi della G. di F. dai quali non è stata mai rilevata difformità nell'emissione di scontrini fiscali.»

La CTR, dunque, ha solo rilevato, in coerenza con il dato normativo, che l'accertamento non si poteva fondare su alcuna presunzione tale da superare il dato, di per sé solo preliminare, della regolarità formale delle scritture contabili, ossia che risultavano assenti elementi gravi, precisi e concordanti da far ritenere inattendibile la contabilità pur formalmente regolare ed idonei a legittimare l'Ufficio a dar corso all'accertamento induttivo.

Non è poi irrilevante la circostanza, adeguatamente apprezzata dalla CTR, che in occasione degli accessi della Guardia di Finanza, sicuramente casuali, non sia mai emersa alcuna difformità nell'emissione degli scontrini fiscali, costituendo un elemento indiziario di segno opposto rispetto a quanto invocato dall'Agenzia delle entrate.

5.2. Quanto al secondo rilievo, relativo alla validità e rilevanza della determinazione induttiva dei maggiori ricavi attraverso il riscontro dei caffè e dei tovaglioli, la questione investe, in realtà, un posterius logico e fattuale a quello sopra esaminato poiché attiene alla fase in cui, già comprovata dall'Ufficio finanziario la possibilità di procedere ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), è legittima la determinazione, in via induttiva e con metodologie indirette, dei maggiori ricavi.

Per contro, in mancanza, come nella specie, dei presupposti per dar corso all'accertamento induttivo, resta inevitabilmente travolta la successiva attività ugualmente posta in essere.

Tale conclusione, del resto, è coerente con la costante giurisprudenza della Corte e, in specie, proprio con le decisioni richiamate dalle parti.



Nella fattispecie considerata da Cass. 20060 del 2014, Rv. 632350, difatti, la Corte valutò la correttezza dell'accertamento presuntivo sulla base del consumo unitario dei tovaglioli (con riferimento ad una attività di ristorazione), ma solo dopo aver evinto, sulla base dei rilievi di carattere formale mossi ai contribuenti, "la complessiva inattendibilità della contabilità aziendale, seppure regolarmente tenuta sul piano formale", sicché legittimo diveniva il metodo di ricostruzione del reddito societario utilizzato dall'Ufficio (in termini analoghi v. Cass. n. 20857 del 2007, Rv. 601158; Cass. n. 13068 del 2011, Rv. 618421).

6. Infondato è pure il terzo motivo: la CTR, difatti, si è limitata a dichiarare che "l'accertamento induttivo appare illegittimo e come tale va annullato", senza considerare il recupero dei costi non inerenti e non competenti, in linea, del resto, con la richiesta dell'appellante, come indicata nella sentenza impugnata, diretto ad ottenere che "sia dichiarato illegittimo l'accertamento induttivo".

7. Il ricorso va pertanto rigettato.

Le spese, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato in quanto amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato non si applica l'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna il ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.000,00 per compensi, oltre accessori di legge.

