

Civile Ord. Sez. 6 Num. 4662 Anno 2023

Presidente: SUCCIO ROBERTO

Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARIA GIULIA

Data pubblicazione: 15/02/2023

ORDINANZA

Sui ricorso iscritto al numero 7888 del ruolo generale dell'anno 2021,
proposto

Da

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

-ricorrente -

Contro



¹ 

Hotel Consulting s.r.l. in liquidazione, in persona del liquidatore e legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, giusta procura speciale allegata al controricorso, dall'Avv.to Francesco Randazzo, elettivamente domiciliata presso l'indirizzo di posta elettronica (PEC) francesco.randazzo@pec.ordineavvocaticatania.it

- controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia n. 5528/06/2020, depositata in data 20 ottobre 2020;

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 9 novembre 2022 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera;

RILEVATO CHE

- l'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, aveva rigettato l'appello proposto nei confronti di Hotel Consulting s.r.l. in liquidazione, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, avverso la sentenza n. 4161/17/2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Catania di accoglimento del ricorso della società contribuente, esercente attività di gestione di numerosi alberghi in Sicilia, avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio, previo p.v.c. della G.d.F., ai sensi dell'art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600/73, aveva ripreso a tassazione maggior reddito di impresa, ai fini delle imposte dirette e Iva, per l'anno 2006;

-la CTR, per quanto di interesse, ha affermato che: 1) non sussistevano i presupposti del raddoppio dei termini per l'accertamento in quanto non era ravvisabile l'obbligo della denuncia penale (per i reati tributari di cui al d.lgs. n. 74/2000) atteso il mancato superamento delle soglie

² 

rilevanti di punibilità stante l'illegittimità della ricostruzione induttiva del maggior reddito operata dall'Ufficio con applicazione ai ricavi dichiarati di una percentuale ingiustificata di ricarico del 20%; peraltro, ai fini dell'applicazione del raddoppio dei termini, la comunicazione di reato ai sensi dell'art. 331 c.p.p. era tardiva; 2) inoltre, non sussistevano i presupposti per l'applicazione dell'accertamento induttivo non essendo ravvisabili, nelle scritture contabili, irregolarità così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse ai sensi del comma 2 dell'art. 39 del d.P.R. n. 600/73; anche il calcolo di ricarico del 20% utilizzato dalla G.d.F. in altro accertamento, per un altro esercizio, era erroneo attesa l'autonomia di ciascun periodo di imposta con conseguente illegittimità della presunzione della costanza di reddito in anni diversi da quello oggetto dell'accertamento;

- la società contribuente resiste con controricorso;
- sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 *bis* cod. proc. civ., risulta regolarmente costituito il contraddittorio;
- la società contribuente ha depositato memoria;

CONSIDERATO CHE

- preliminarmente va disattesa l'istanza dell'Agenzia di trattazione congiunta del presente procedimento con quello R.G. n. 31904/2020, pendente dinanzi a questa Corte tra le stesse parti in riferimento ad altra annualità di imposta, non sussistendo ragione alcuna di opportunità o di economicità che consiglia il differimento del presente procedimento, già pronto per la decisione;
- con il primo motivo, l'Agenzia denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600/73 in combinato disposto con gli artt. 2697

3 

c.c., 2727 e 2729 c.c. per avere la CTR ritenuto illegittimo l'accertamento induttivo operato dall'Ufficio per difetto di inattendibilità delle scritture contabili ancorché il contestato utilizzo di lavoratori in nero e la condotta antieconomica della società per plurimi anni di imposta costituissero significativi elementi presuntivi di maggiori ricavi, salvo prova contraria; peraltro, ad avviso della ricorrente, il giudice di appello avrebbe erroneamente considerato illegittima l'applicazione del ricarico nella percentuale del 20% ancorché fosse attendibile un ricarico costante negli anni di imposta assunto, nella specie, sulla base di un anno precedente accertato in sede giudiziaria;

- con il secondo motivo, si denuncia in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 43 del d.P.R. n. 600/73 e 57 del d.P.R. n. 633/72 per avere la CTR ritenuto non sussistenti i presupposti per la denuncia penale (per il reato di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000) attesa l'illegittimità della ricostruzione induttiva operata dall'Amministrazione ancorché nel p.v.c. la G.d.F. avesse contestato la violazione dell'art. 8 del d.lgs. n. 74/2000 relativo ad emissione di fatture per operazioni inesistenti; ad avviso della ricorrente, sarebbe erronea anche l'altra statuizione della CTR circa la rilevanza della tardività della comunicazione di reato ai sensi dell'art. 331 c.p.c. in quanto come precisato dalla Corte costituzionale (nella sentenza n. 247/2011) il raddoppio dei termini consegue al mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia o dall'inizio dell'azione penale;

- va premesso che, nella sentenza impugnata, la CTR fonda il rigetto dell'appello dell'Ufficio su due *rationes decidendi*: 1) la prima concernente la asserita insussistenza dei presupposti del raddoppio dei termini per l'accertamento stante il ritenuto non superamento della soglia di punibilità per illegittimità della ricostruzione induttiva dei



maggiori ricavi con applicazione della percentuale di ricarico del 20%; al riguardo, la CTR ha anche rilevato la tardività della comunicazione di reato ai sensi dell'art. 331 c.p.p. quale circostanza ostativa al raddoppio dei termini; 2) la seconda relativa all'accertata insussistenza del presupposto di cui al comma 2 dell'art. 39 del d.P.R. n. 600/73 della presenza nelle scritture contabili di irregolarità così gravi numerose e ripetute da renderle inattendibili nel loro complesso; peraltro, ad avviso del giudice di appello, sarebbe illegittima anche l'applicazione della percentuale di ricarico del 20% utilizzata dalla G.d.F. in altro accertamento e per altro esercizio attesa l'autonomia di ciascun periodo di imposta;

-preliminarmente va disattesa l'eccezione d'inammissibilità che la controricorrente prospetta con riferimento ai motivi di ricorso in esame in base alla considerazione che l'Agenzia tenderebbe ad ottenere la rivalutazione del merito; in realtà, la ricorrente non ha contestato la ricostruzione in fatto operata in sentenza, ma 1) con il primo motivo la violazione delle norme in tema di formazione del giudizio sulla prova presuntiva in tema di accertamento induttivo puro e 2) con il secondo motivo la violazione delle norme sul raddoppio dei termini per l'accertamento;

- il primo motivo – che aggredisce la seconda *ratio decidendi*- è fondato;

- l'accertamento fiscale da cui muove la presente controversia, è - come si evince dalla sentenza impugnata e dall'avviso riprodotto in ricorso - un accertamento di tipo "induttivo puro" operato dall'Ufficio, ai sensi dell'art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600/73 sulla base degli esiti del p.v.c. della G.d.F., in considerazione di una assoluta inattendibilità della contabilità della società contribuente a seguito 1) della contestata emissione di una fattura di euro 50.000,00 emessa nei

5 

confronti della società Zagarella s.r.l. relativa ad operazioni inesistenti, non avendo trovato riscontro quale "assunto ribaltamento di costi per spese di pubblicità sostenute dalla Hotel Consulting s.r.l. ma di competenza della Zagarella s.r.l." atteso il rinvenimento di solo n. 2 fatture (passive) relative a costi di pubblicità di minore importo sostenute non già per promuovere la struttura alberghiera Zagarella ma bensì il marchio S.H.R. - Hotel & Resort oggetto di un più ampio rapporto di franchising in essere tra le società contribuente (affiliante) e la Zagarella (affiliata); 2) dell'utilizzo di lavoratori "in nero" e 3) della antieconomicità della condotta riscontrata in relazione a plurime annualità (2004-2009) (v. stralcio dell'avviso di accertamento riprodotto in ricorso pagg. 5-7);

-in tema di rettifica dei redditi d'impresa, il discrimine tra l'accertamento con metodo analitico induttivo e quello con metodo induttivo puro sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, in quanto l'Ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 c.c.; nel secondo caso, invece, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" sono così gravi, numerose e ripetute da inficiare l'attendibilità - e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), sicché 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, anche se inidonei ad assurgere a

6 

prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c. (Sez. 5, *Ordinanza n. 33604 del 18/12/2019*);

-l'accertamento induttivo puro svolto nella specie ai sensi dell'art. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, consente all'Amministrazione finanziaria di prescindere del tutto dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili e di determinare l'imponibile sulla base di elementi meramente indiziari, ancorché inidonei ad assurgere a prova presuntiva ai sensi degli artt. 2727 e 2729 cod. civ. (Cass., Sez. V, 8 marzo 2019, n. 6861; Cass., Sez. V, 18 dicembre 2019, n. 33604; Cass., Sez. V, 24 luglio 2013, n. 17952), ma costituenti presunzioni «supersemplici», ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza (Cass., Sez. 5, 17/7/2019, n. 19191), quando i dati in esse contenuti siano assolutamente inattendibili e tali da inficiare l'utilizzabilità anche di quelli apparentemente regolari (Cass., Sez. VI, 14 novembre 2014, n. 24278; Cass., Sez. V, 30 settembre 2016, n. 19477; Cass., Sez. V, 9 giugno 2017, n. 14376), ponendo a carico del contribuente l'onere di fornire la prova contraria, ossia di dimostrare di non avere conseguito il reddito accertato (Cass., Sez. 5, 27/2/2020, n. 20793) ovvero di avere conseguito un reddito inferiore a quello indicato dall'ufficio (Cass., Sez. 5, 2/7/2014, n. 15027; da ultimo, Cass. n. 12127 del 2022);

- questa Corte ha affermato l'ammissibilità dell'accertamento induttivo del reddito, pur in presenza di scritture contabili formalmente corrette, qualora la contabilità possa essere considerata complessivamente ed essenzialmente inattendibile, in quanto confliggente con l'accertamento della presenza di "forza lavoro" non dichiarata (Cass. 5731/2012; Cass. n. 8032 del 2017);

- secondo giurisprudenza costante di questa Corte (Cass. 20/03/2013, n. 6918): «Nel giudizio tributario, una volta contestata dall'erario



l'antieconomicità di un comportamento posto in essere dal contribuente, poiché assolutamente contrario ai canoni dell'economia, incombe sul medesimo l'onere di fornire, al riguardo, le necessarie spiegazioni, essendo — in difetto — pienamente legittimo il ricorso all'accertamento induttivo da parte dell'Amministrazione, ai sensi degli artt. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972» (Cass. n. 1282/2021);

- premesso che in tema di ricorso per cassazione, la deduzione del vizio di violazione di legge non determina, per ciò stesso, lo scrutinio della questione astrattamente evidenziata sul presupposto che l'accertamento fattuale operato dal giudice di merito giustifichi il rivendicato inquadramento normativo, occorrendo che l'accertamento fattuale, derivante dal vaglio probatorio, sia tale da doversene inferire la sussunzione nel senso auspicato dal ricorrente (Cass., S.U., 12 novembre 2020, n. 25573) nella specie, non risulta conforme ai principi sopra richiamati la decisione impugnata, nella quale, a fronte dell'accertata emissione di fatture (n.2) per operazioni inesistenti, dell'utilizzo di lavoratori in nero, della condotta antieconomica della contribuente per plurime annualità (2004-2009), si rileva un'obiettiva deficienza del criterio logico-giuridico che ha condotto la CTR alla apodittica affermazione della mancanza *“nelle scritture contabili di irregolarità così gravi numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse”*, omettendo di valutare compiutamente, alla luce dei principi di diritto sopra richiamati, tutti gli elementi dedotti dall'Agenzia delle Entrate in ordine alla contestata inattendibilità complessiva delle scritture contabili della contribuente che non si esaurivano pertanto, come eccepito in memoria dalla contribuente, nella sola fattura di 50.000,00 emessa nei confronti di Zagarella s.r.l.;

8 

-quanto alla denunciata erroneità della statuizione del giudice di appello in ordine alla ritenuta illegittimità della percentuale di ricarico applicata per la ricostruzione dei maggiori ricavi, nella misura pari a quella dell'esercizio precedente, stante l'asserita autonomia dei periodi di imposta, va osservato che *l'adozione del criterio induttivo impone all'Ufficio l'utilizzazione di dati e notizie inerenti al medesimo periodo d'imposta al quale l'accertamento si riferisce, escludendosi la possibilità di desumere il reddito relativo ad un'annualità d'imposta da quello conseguito in anni precedenti, in mancanza di un stretta inferenza logica* (Sez. 5, Sentenza n. 6579 del 12/03/2018, Rv. 602737). Infatti, nell'accertamento induttivo, l'irrilevanza della fonte di acquisizione delle notizie è cosa diversa *dall'inerenza di queste ad un determinato specifico periodo d'imposta, attesa l'autonomia di ciascun periodo d'imposta e l'assenza della presunzione di costanza di redditività in anni diversi* (Sez. 5, Sentenza n. 27008 del 21/12/2007); in particolare, "le circostanze di fatto, comprese quelle relative alle percentuali di ricarico accertate con riferimento ad un determinato anno fiscale non possono essere estese *acriticamente* ad ogni altro esercizio precedente (o successivo), anche perché ogni periodo impositivo è autonomo rispetto agli altri, ma costituiscono *pur sempre validi elementi indiziari*, da utilizzare secondo criteri di razionalità e di prudenza, per ricostruire i dati corrispondenti relativi agli anni precedenti (o a quelli successivi) (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 1286 del 2004; n. 7357 del 2020; n. 9904 del 2020; Cass. n. 21726 del 2021); nella specie, la CTR non si è attenuta ai suddetti principi nell'affermare *sic et simpliciter* la illegittimità della percentuale di ricarico applicata nella misura (del 20%) pari a quanto accertato giudizialmente per un'annualità precedente senza considerare - non avendo rilevato alcun mutamento nelle condizioni di esercizio dell'impresa - la valenza di valido elemento

9 

indiziario della percentuale di ricarico accertata con riferimento all'anno 2005 per la ricostruzione dei dati corrispondenti relativi all'anno 2006;

-il secondo motivo- che aggredisce la prima *ratio decidendi*- è parimenti fondato;

-in tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, nei testi applicabili "ratione temporis", presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte cost. nella sentenza n. 247 del 2011, sicché, ove il contribuente denunci il superamento dei termini di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, deve contestare la carenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, non potendo mettere in discussione la sussistenza del reato il cui accertamento è precluso al giudice tributario (Cass. Sez. 5, Ord. n. 13481 del 02/07/2020; Sez. 6 - 5, Ord. n. 17586 del 28/06/2019); in particolare, in tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsti dagli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA consegue, nell'assetto anteriore alle modifiche di cui al d.lgs. n. 128 del 2015, alla ricorrenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della stessa, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento del reato nel processo (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 22337 del 13/09/2018);

-come statuito dalla Corte Costituzionale (sentenza n.247 del 2011), l'unica condizione per il raddoppio dei termini è costituita dalla sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo

adempimento, sicché «il raddoppio dei termini consegue dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia o dall'inizio dell'azione penale» ed «il giudice tributario dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo, al riguardo, una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento»;

-nella specie, la CTR ha fondato il giudizio di non superabilità della soglia di punibilità ai fini della sussistenza dell'obbligo di denuncia penale (per il reato di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000) sulla asserita illegittimità della ricostruzione induttiva del maggior reddito mediante applicazione di una non giustificata percentuale del 20% di ricarico - in misura pari a quella accertata giudizialmente per un'annualità precedente circostanza- con ciò, da un lato, senza considerare che - come sopra già osservato- la percentuale di ricarico accertata con riferimento all'anno 2005 costituiva valido elemento indiziario per la ricostruzione dei dati corrispondenti relativi all'anno 2006 e dall'altro, omettendo di valutare che, come si evince dal riprodotto avviso, nel p.v.c. la G.d.F. avesse contestato anche la violazione dell'art. 8 del d.lgs. n. 74/2000 relativo ad emissione di fatture per operazioni inesistenti;

- del pari erronea si profila l'altra statuizione della CTR circa la tardività della comunicazione di reato ai sensi dell'art. 331 c.p.c. in quanto come precisato dalla Corte costituzionale (nella sentenza n. 247/2011) il raddoppio dei termini consegue al mero riscontro di fatti comportanti

l'obbligo di denuncia penale indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia o dall'inizio dell'azione penale;

- in conclusione, il ricorso va accolto, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione;

P.Q. M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione;

Così deciso in Roma il 9 novembre 2022

Il Presidente