

Civile Sent. Sez. 5 Num. 24503 Anno 2015

Presidente: PICCININI CARLO

Relatore: OLIVIERI STEFANO

Data pubblicazione: 02/12/2015

SENTENZA

sul ricorso 26074-2011 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

2015

contro

3453

BENIGNI ANDREA, BENIGNI ENZO, BENIGNI LUCA PARTE COSTITUITASI CON C/RIC DEL 16/12/11, FALLIMENTO EDILIDEA SNC nella persona del Curatore del fallimento, elettivamente domiciliati in ROMA VIA TARANTO 44, presso lo studio dell'avvocato MICAELA

CORSO, rappresentati e difesi dall'avvocato FABRIZIO
TESI giusta delega in calce;

- **controricorrenti** -

nonchè contro

CURATELA FALLIMENTARE DI BENIGNI ANDREA, CURATELA
FALLIMENTARE DI BENIGNI ENZO, CURATELA FALLIMENTARE
DI BENIGNI LUCA;

- **intimati** -

avverso la sentenza n. 35/2011 della COMM.TRIB.REG.
di FIRENZE, depositata il 04/04/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 16/11/2015 dal Consigliere Dott. STEFANO
OLIVIERI;

udito per il ricorrente l'Avvocato CAPOLUPO che si
riporta al ricorso;

udito per i controricorrenti l'Avvocato TESI che si
riporta agli atti;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. RICCARDO FUZIO che ha concluso per
l'accoglimento per quanto di ragione del ricorso.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Svolgimento del processo

La Commissione tributaria della regione Toscana con sentenza 4.4.2011 n. 35 ha confermato la decisione di primo grado che aveva annullato gli avvisi di rettifica, emessi dall'Ufficio di Pescia della Agenzia delle Entrate nei confronti di EDILIDEA di Benigni Andrea & C. s.n.c. e dei soci Benigni Andrea, Enzo e Luca -tutti successivamente dichiarati falliti con sentenza del Tribunale di Pistoia in data 7.10.2003-, aventi ad oggetto la determinazione induttiva del reddito d'impresa e la liquidazione della maggiore IVA ed IRAP dovuta dalla società e della maggiore IRPEF dovuta dai soci sull'incremento di reddito attribuito per trasparenza, per l'anno 2001.

La CTR rilevava che la carenza, riscontrata dai verbalizzanti, di documenti giustificativi (originali fatture passive) dei componenti negativi di reddito indicati per lire 1.708.890.168 nella dichiarazione annuale della società, dovuta a causa di forza maggiore -essendo stati distrutti gli originali dalla fornitrice ITAF s.r.l.-, era stata successivamente integrata dal curatore fallimentare che aveva depositato in giudizio n. 38 fatture in copia fotostatica per complessive lire 1.444.838.000, ed inoltre che l'Ufficio finanziario non aveva offerto prove della inattendibilità delle scritture contabili, nè del rilevante scostamento dei ricavi dichiarati con l'indice di redditività dello studio di settore, tali da legittimare la determinazione del reddito d'impresa con metodo induttivo.

La sentenza di appello, notificata in data 11.7.2011, è stata ritualmente impugnata per cassazione dalla Agenzia delle Entrate con undici motivi con i quali si deducono vizi processuali, di violazione di norme di diritto e vizi logici della motivazione.

Resistono con controricorso i contribuenti.

Motivi della decisione

Con il **primo motivo** la Agenzia deduce il vizio di insufficienza di motivazione ex art. 360co1 n. 5 c.p.c. censurando la sentenza di appello in quanto non avrebbe rilevato che l'Ufficio finanziario aveva fondato l'accertamento, non come erroneamente ritenuto dalla CTR "*su un presunto rifiuto del curatore*", ma sul dato oggettivo della non disponibilità di tali fatture. Inoltre censura la sentenza nella parte in cui ha ritenuto non provate le circostanze di fatto legittimanti l'applicazione del metodo induttivo, atteso che la inattendibilità delle scritture contabili era intrinseca al mancato reperimento delle fatture di acquisto.

Con il **secondo motivo** deduce il vizio di contraddittoria motivazione ex art. 360co1 n. 5c.p.c., in quanto la CTR ha affermato che l'Ufficio non aveva disatteso la contabilità della ditta, mentre al contrario, nell'avviso opposto, la mancata esibizione delle fatture di acquisto, era stata espressamente considerata come integrante una grave, ripetuta e numerosa irregolarità, omissione e falsità delle scritture contabili

Il primo motivo è infondato.

Il Giudice di appello ha infatti correttamente rilevato e ricostruito la fattispecie concreta dedotta in giudizio alla stregua degli atti prodotti in giudizio ed in specie dell'avviso di accertamento -che definisce i limiti della pretesa fiscale oggetto di contestazione, individuandone nella motivazione gli elementi costitutivi ed i presupposti in fatto e diritto- dal quale si evince chiaramente (cfr. trascrizione pag. 6-8 ricorso) che era stato contestato ai contribuenti il mancato rinvenimento delle fatture e la omessa esibizione delle stesse a seguito di formale invito, specificando che da tale condotta derivavano le conseguenze (inutilizzabilità probatoria, a favore del contribuente, dei documenti successivamente prodotti) previste dall'art. 52, comma 5, Dpr n. 633/1972 in caso di "*rifiuto di esibire*", dovendosi ritenere tale anche "*la dichiarazione di non possedere*".

A fronte di tale presupposto : a) della maggiore pretesa impositiva, fondata sulla indeducibilità di costi ed indetraibilità dell'IVA sulle fatture non acquisite alla verifica; b) della eccezione di inutilizzabilità ex art. 52co5 Dpr n. 633/72, formulata dall'Ufficio finanziario nella memoria difensiva in primo grado, delle copie di fatture prodotte nelle fase amministrativa del procedimento di accertamento con adesione ex Dlgs n. 218/1997, correttamente il Giudice di appello ha esaminato i fatti dedotti in giudizio, ritenendo, al contrario, ammissibile la produzione documentale e valutabile ai fini probatori, avendo il curatore fornito dimostrazione della causa di forza maggiore che aveva impedito di ottemperare all'invito di esibizione, conseguentemente ritenendo venuti meno, con il deposito in giudizio dei predetti documenti, anche i presupposti che legittimavano il ricorso al metodo induttivo, e dunque la inattendibilità delle scritture, derivante -come asserito dalla stessa Agenzia ricorrente- proprio dalla mancanza originaria delle fatture di acquisto.

Il secondo motivo è inammissibile non cogliendo la "ratio decidendi".

La CTR una volta ritenuta priva di fondamento la eccezione dell'Ufficio di inutilizzabilità probatoria delle fatture di acquisto prodotte in copia dalla Curatela, avendo considerato sussistente la causa di forza maggiore che aveva impedito la tempestiva esibizione dei documenti, ha conseguentemente escluso che le scritture contabili, in difetto di altri rilievi formali mossi dai verificatori alle poste attive e passive registrate, fossero da ritenere "inattendibili" ai sensi dell'art. 39co2, lett. d) Dpr n. 600/73. La "consecutio" logica è priva di errore e la parte ricorrente ha del tutto omissso di evidenziare quale sia la inconciliabilità tra le varie ragioni e argomentazioni poste dal giudice a giustificazione della decisione adottata, per modo che risulti impossibile la ricostruzione dell'iter logico-giuridico della "ratio decidendi", che identifica lo specifico tipo di vizio di legittimità dedotto in relazione al parametro di cui all'art. 360co1 n. 5) c.p.c. (cfr. Corte cass. Sez. U, *Sentenza n. 567 del 02/04/1965*; id. Sez. U, *Sentenza n. 894 del 08/05/1967*; id. Sez. 1, *Sentenza n. 2081 del 22/06/1968*; id. Sez. 3, *Sentenza n. 8106 del*

06/04/2006; id. Sez. U, *Sentenza n. 26825 del 21/12/2009*; id. Sez. U, *Sentenza n. 25984 del 22/12/2010*; id. Sez. 1, *Sentenza n. 3270 del 18/02/2015*)

Anche il **terzo motivo**, con il quale è dedotto il vizio di insufficiente e contraddittoria motivazione, è inammissibile ex art. 366co1 n. 4) c.p.c. in quanto non coglie la “*ratio decidendi*”.

L’assunto della Agenzia fiscale ricorrente secondo cui è errata la statuizione della CTR che aveva rilevato l’assenza di ulteriori elementi dimostrativi dello scostamento del reddito dichiarato dagli indici rilevati dagli studi di settore, atteso che l’Ufficio nell’avviso di rettifica aveva espressamente indicato che la società nel 2001 aveva dichiarato ricavi incongrui, non inficia la decisione. La CTR ha infatti ritenuto che, comprovati i componenti negativi di reddito mediante la produzione in giudizio delle fatture di acquisto, veniva conseguentemente meno il rilevante scostamento dall’indice dello studio di settore che risultava dalla originaria contestazione di costi indeducibili (in quanto privi di riscontro documentale). In sostanza i Giudici sostengono che, avuto riguardo alla prova dei costi inerenti, fornita dal curatore fallimentare con le fatture di acquisto, l’Ufficio finanziario non aveva dedotto “ulteriori” prove volte a dimostrare che il reddito dichiarato fosse incompatibile con il livello medio del settore aziendale di competenza. Il giudizio della CTR si pone dunque sul piano della prova ed è fondato su elementi sopravvenuti alla verifica fiscale, rendendo inattuale l’assunto dell’Ufficio secondo cui i ricavi dichiarati per l’anno 2001 dovevano ritenersi incongrui in quanto non era stata reperita documentazione di costi per un importo relevantissimo.

Il quarto ed il quinto motivo sono manifestamente infondati.

L’Agenzia fiscale deduce con entrambi i motivi la violazione dell’art. 39co2 Dpr n. 600/73 e dell’art. 55, comma 2, n.2), Dpr n. 633/72 del Dpr n. 633/72 sostenendo che la obiettiva mancanza, al momento della verifica, dei riscontri documentali di componenti negativi di reddito, legittima da sola l’adozione del metodo induttivo, risultando pertanto

irrilevante, ai fini del legittimo esercizio del potere accertativo, l'eventuale forza maggiore che aveva impedito di sottoporre ad esame dei verbalizzanti le fatture di acquisto. Aggiunge ancora che la mancanza delle fatture di acquisto determinava la inattendibilità delle scritture contabili.

Occorre premettere che il discrimine tra l'accertamento condotto con metodo cd. "analitico – extracontabile" (art. 39co1, lett. d), Dpr n. 600/73 –in materia di imposte dirette-; art. 54co2, ultima parte, Dpr n. 633/72 –in materia di IVA-) e l'accertamento condotto con metodo "induttivo puro" (art. 39co2, lett. d), Dpr n. 600/73 -in materia di imposte indirette: art. 55co2, n. 3), Dpr n. 633/72-) va ricercato rispettivamente nella "parziale" od "assoluta" inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili. Nel primo caso la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non consente di prescindere dalle scritture contabili, essendo legittimato l'Ufficio accertatore a "completare" le lacune riscontrate utilizzando ai fini della dimostrazione della esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati ovvero della inesistenza di componenti negativi dichiarati, anche presunzioni semplici (praesumptio hominis) che debbono rispondere ai requisiti previsti dall'art. 2729 c.c.. Nel secondo caso, invece, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni.....ovvero le irregolarità formali del scritture contabili" risultano talmente "gravi, numerose e ripetute" da inficiare la attendibilità -e dunque la utilizzabilità, ai fini della accertamento- anche degli "altri" dati contabili (apparentemente regolari), con la conseguenza che, in questo caso, la Amministrazione finanziaria può "prescindere in tutto od in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti" -art.39co2 Dpr n. 600/73- ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari ("dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio": art. 55co1 Dpr n. 633/72) anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c.

Nella specie l'Amministrazione finanziaria richiamando il n. 2), anziché il n. 3), del comma 2, dell'art. 55 del Dpr n. 633/72, sembra impostare la tesi difensiva della

legittimità dell'accertamento induttivo, su un piano diverso da quello delle gravi e ripetute irregolarità ed omissioni contabili che determinano la inattendibilità complessiva delle scritture, ritenendo sufficiente al ricorso nel caso di specie del metodo induttivo puro, il diverso presupposto del "rifiuto di esibire" ovvero della "sottrazione alla ispezione" dei documenti contabili, dovendo conseguentemente ritenersi che la violazione dell'art. 39, comma 2, del Dpr n.600/73 debba riferirsi, corrispondentemente, alla lett. d-bis), piuttosto che alla lett. d), di detto comma. Nel quinto motivo, tuttavia, la parte ricorrente sembra introdurre anche la violazione dell'art. 55co2, n. 3) Dpr n. 633/72 (erroneamente richiamando in rubrica ancora il n. 2 del secondo comma del medesimo articolo), ipotizzando la sostanziale equivalenza tra omessa esibizione di fatture di acquisto per un importo rilevante, ed inattendibilità delle scritture contabili per gravi omissioni consistite per l'appunto nell'assenza di riscontri contabili (fatture passive) dei costi deducibili indicati nella dichiarazione fiscale.

In disparte il rilievo che la norma di diritto in materia IVA (art. 55co2, n. 2), Dpr n. 633/72) della quale si allega la violazione concerne il rifiuto di esibizione delle "fatture emesse" (dunque delle fatture relative alle operazioni attive effettuate dal contribuente), mentre, nella specie, si controverte in ordine a "fatture passive" emesse dai terzi fornitori e ricevute dalla società contribuente in relazione ad operazioni di acquisto di beni e servizi destinati all'esercizio della impresa, osserva il Collegio che, definita come indicato sopra la critica rivolta alla sentenza, la stessa si pone palesemente in contrasto con le disposizioni dell'art. 32, commi 3 e 4 (nel testo vigente ratione temporis, corrispondenti agli attuali commi 4 e 5), Dpr n. 600/73 ("3. Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta. 4. Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile") e dell'art. 52, comma 5,

Dpr n. 633/72 (“*I libri, registri, scritture e documenti di cui e' rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione.*”).

Si osserva al riguardo quanto segue.

Costante è la giurisprudenza della Corte secondo cui “*i documenti prodotti dal contribuente nel giudizio tributario in cui si controverta sull'IVA, dei quali abbia in precedenza rifiutato l'esibizione all'amministrazione finanziaria, non possono essere presi in considerazione ai fini del decidere, anche in assenza di una eccezione in tal senso dell'amministrazione resistente*” (cfr. Corte cass. Sez. U, *Sentenza n. 45 del 25/2/2000*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 13511 del 26/5/2008*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 7269 del 26/3/2009*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 21768 del 14/10/2009*; id. Sez. 6 - 5, *Ordinanza n. 10448 del 6/5/2013*).

La condotta rilevante ai fini della applicazione della sanzione di inutilizzabilità delle prove definita dalla norma come “*rifiuto*”, implica la coscienza e volontà dell'azione intesa ad impedire la esibizione dei documenti richiesti dai verificatori e dunque presuppone non soltanto la esistenza ma anche la disponibilità di tali documenti da parte del contribuente, venendo meno il “*rifiuto*” le volte in cui l'ostensione della prova sia impedita per cause non imputabili al contribuente (forza maggiore; fatto del terzo; caso fortuito).

A tale conclusione deve pervenirsi anche in materia IVA -pur in difetto di una previsione espressa contenuta nell'art. 52, comma 5, Dpr n. 633/1972- dovendo essere privilegiata una interpretazione sistematica della norma tributaria -costituzionalmente orientata agli artt. 3, 24 e 53 Cost.- con la parallela preclusione alla utilizzabilità probatoria dei documenti “*non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio*” prevista in materia di imposte sui redditi dall'art. 32, comma 3 (attuale co4), del Dpr n. 600/73, disposizione che subisce una limitazione al successivo comma 4 (attuale co5) ,

laddove è prescritto che la inutilizzabilità probatoria dei documenti favorevoli al contribuente non esibiti all'Ufficio verificatore, non opera *“nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile”*.

Tale disposizione chiarisce, infatti, il significato e la portata della sanzione della inutilizzabilità amministrativa e processuale del documento di cui è stata *“rifiutata”* la esibizione, consentendone la produzione -oltre i termini assegnati nella richiesta formulata dall'Ufficio e rimasta inevasa- nel caso in cui venga allegato e dimostrato dal contribuente che la mancata esibizione è dipesa da cause esterne alla sua sfera di controllo: ipotesi che ricorre, evidentemente, esclusivamente nel caso in cui il documento preesisteva alla richiesta dell'Ufficio, ma non era nella attuale disponibilità del contribuente, essendone questi venuto in possesso soltanto successivamente (in tal caso corrispondendo al vero la *“dichiarazione di non possedere i libri registri, documenti e scritture”*): si è dunque al di fuori delle ipotesi *“dolose”* del volontario *“rifiuto”* di esibizione o della volontaria *“sottrazione alla ispezione”* che presuppongono al contrario proprio il possesso o comunque la materiale disponibilità del documento.

Pertanto non soltanto in materia di II.DD. ma anche nella materia IVA, ove sussista il fatto di forza maggiore, da un lato, non viene in rilievo la sanzione di inutilizzabilità comminata dall'art. 52co5 Dpr n. 633/72; dall'altro il documento, successivamente rinvenuto o comunque acquisito dal contribuente, può essere utilizzato nel giudizio tributario secondo le forme ed i termini previsti dalle norme processuali per la introduzione nel giudizio delle prove precostituite (artt. 24 e 58co2 Dlgs n. 546/1992).

In base a tale linee guida trova logica coerenza l'apparente divergenza degli indirizzi giurisprudenziali che si riscontrano nei precedenti di questa Corte.

A parte l'isolata pronuncia (Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 28049 del 30/12/2009) che sembra escludere qualsiasi rilevanza all'elemento psicologico della condotta del contribuente (dolosa o colposa che sia), ritenendo sufficiente ad integrare l'applicazione della inutilizzabilità ex art. 32co4 Dpr n. 600/73 la condizione oggettiva della mancata esibizione del documento, osserva il Collegio che accanto al formante giurisprudenziale secondo cui l'omessa esibizione dei registri contabili, implica oltre la coscienza e la volontà del rifiuto anche il "*dolo specifico*" -e cioè la volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento-, dovendo quindi ritenersi inapplicabile il divieto di utilizzazione in sede contenziosa dei documenti non esibiti (tanto in relazione all'art. 32co4 Dpr n. 600/73, quanto all'art. 52co5 Dpr n. 633/72) in caso di condotta omissiva dovuta a mera negligenza ed imperizia nella custodia e conservazione delle scritture (cfr. SU n. 45/2000, cit., id. Sez. 5, Sentenza n. 16536 del 14/07/2010; cui da ultimo adde Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 8539 del 11/04/2014), si è sviluppato un altro orientamento giurisprudenziale che ha ritenuto, invece, applicabile il divieto di utilizzazione probatoria dei libri, delle scritture e dei documenti di cui si è rifiutata l'esibizione, non solo nell'ipotesi di "*rifiuto*" (per definizione "doloso") dell'esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente "*dichiari, contrariamente al vero, di non possedere*" o "*sottragga all'ispezione*" i documenti in suo possesso, ancorché non al deliberato scopo di impedirne la verifica, ma per errore di diritto o di fatto "*non scusabile*" in quanto dovuto a colpa generica (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative, ecc.: cfr. Corte cass. Sez. 1, Sentenza n. 7161 del 24/06/1995 : è l'unica decisione che esprime effettivamente un indirizzo differente, ritenendo applicabile il divieto di utilizzabilità dei documenti non esibiti dal contribuente, ex art. 52co5 Dpr n. 633/72, trattandosi di "*documentazione pervenutagli reperita o riordinata dopo la verifica*" e dunque di documenti "*che non furono allora esibiti....per temporanea irreperibilità o per irregolare tenuta e, dunque, per circostanze a lui imputabili*". Tale decisione si poneva in contrasto con il precedente di Corte cass. Sez. 1, Sentenza n. 7804 del 03/08/1990 e con le successive conformi Corte cass. Sez. 1, Sentenza n. 4058 del 09/05/1997 e Sez. 1, Sentenza n. 13404 del 01/12/1999, che limitavano l'applicazione del divieto di utilizzabilità probatoria dei documenti non prodotti, soltanto ad ipotesi di condotta dolosa del contribuente. Il conflitto è stato quindi risolto da Corte cass. Sez. U, Sentenza n. 45 del

25/02/2000 che ha statuito la inderogabile necessità di una condotta dolosa del contribuente. Le seguenti sentenze si limitano soltanto a riprodurre pedissequamente la massima tratatizia tratta dalla sentenza n. 7161/1995 cit., senza tuttavia porsi in contrasto, nella soluzione delle fattispecie esaminate, con i principi enunciati dalle SSUU n. 45/2000: **Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 7269 del 26/03/2009**: la sentenza che richiama adesivamente, peraltro, i precedenti dell'altro indirizzo, non intendendo quindi porsi con essi in contrasto, non disvela la fattispecie concreta, ricollegando la non conformità al vero della dichiarazione di non possedere il documento, resa dal contribuente, alla mancata dimostrazione dell'assenza di colpa nella non esibizione; **id. Sez. 5, Sentenza n. 21768 del 14/10/2009**: la sentenza si limita a riportare la massima del precedente n. 7269/2009 mentre esaurisce l'esame del caso controverso accertando la insussistenza di una specifica richiesta degli agenti accertatori, e concludendo che non può "costituire *"rifiuto"* la mancata esibizione di un qualcosa che non venga richiesto"; **id. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 10448 del 06/05/2013** : questa sentenza, oltre riportare tratatizamente la massima delle sentenze n. 7269 e n. 21768 del 2009, accerta la legittimità della decisione impugnata, atteso che la CTR aveva tratto il convincimento della effettiva disponibilità del documento al momento della richiesta di esibizione dell'Ufficio, ritenendo "non credibile" che il contribuente "sia nell'immediatezza del tentato furto che successivamente non avesse accertato l'assenza della documentazione").

Se dunque l'originario conflitto giurisprudenziale deve intendersi risolto dalle SSUU n. 45/2000, dovendo attualmente ricollegarsi esclusivamente a condotte "dolose" il divieto di utilizzabilità successiva della documentazione non esibita in corso di verifica, si disvela meramente apparente la dicotomia di indirizzi determinata dalle successive sentenze che hanno riportato solo tratatizamente, senza farne applicazione al caso controverso, la massima dell'indirizzo non seguito dalle SS.UU., dovendo altresì considerarsi che tale apparente dicotomia viene, agevolmente, a ricomporsi laddove si osservi che, anche nelle sentenze da ultimo richiamate, la applicazione del divieto di utilizzabilità probatoria del documento non esibito che il contribuente ha "dichiarato di non possedere", viene in ogni caso ricondotta alla oggettiva "non veridicità" di tale dichiarazione, coincidendo in tal modo il presupposto applicativo del divieto, in entrambi gli indirizzi giurisprudenziali a confronto, "in una situazione obiettiva che, stante la mancata dimostrazione della veridicità della dichiarazione attraverso le prescritte modalità, si risolve, per presunzione di legge, in un rifiuto di esibizione" .

Trova quindi conferma, anche nel caso sottoposto all'esame del Collegio, la interpretazione dell'art. 52co5 Dpr n. 633/72 fornita dalla sentenza delle SSUU n. 45/2000, dai cui principi non vi è motivo di derogare in difetto di nuovi argomenti prospettati dalla Agenzia fiscale ricorrente, secondo cui la preclusione alla utilizzabilità delle prove documentali non esibite ai verificatori -avendo il contribuente dichiarato di non averne la disponibilità- è subordinata alle seguenti condizioni: "*a) la sua [ndr. della dichiarazione] non veridicità o, più in generale, il suo concretarsi - in quanto diretta ad impedire l'ispezione del documento - in un sostanziale rifiuto di esibizione, accertabile con qualunque mezzo di prova e anche attraverso presunzioni; b) la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa; c) il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento. Pertanto non integrano i presupposti applicativi della preclusione le dichiarazioni (il cui contenuto corrisponda al vero) dell'indisponibilità del documento, non solo se questa sia ascrivibile a caso fortuito o forza maggiore, ma anche se imputabile a colpa, quale ad esempio la negligenza e imperizia nella custodia e conservazione"* (cfr. da ultimo Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 8539 del 11/04/2014; id. Sez. 5, Sentenza n. 7226 del 10/04/2015).

Tanto premesso il quarto motivo di ricorso si palesa infondato in quanto intende fondare la legittimità dell'accertamento induttivo esclusivamente in relazione al fatto oggettivo dalla mancata esibizione della documentazione richiesta, omettendo di considerare che, come espressamente previsto dalla legge (ultimo comma dell'art. 32 Dpr n. 600/73, per le ragioni anzidette, estendibile anche al "*rifiuto di esibizione*" di documenti rilevanti in materia IVA), i risultati dell'accertamento induttivo possono essere efficacemente contrastati dal contribuente anche successivamente, nel caso in cui in allegato al ricorso in primo grado produca i documenti che non era stato in grado di esibire prima a causa di forza maggiore.

Infondato è anche il quinto motivo in quanto "*le omissioni così gravi, ripetute e numerose*" da rendere inattendibile complessivamente al contabilità d'impresa, come

risulta dall'avviso di rettifica e peraltro ammesso dalla stessa ricorrente nello svolgimento del motivo, non sono fondate su rilievi di irregolarità ulteriori e diversi, non considerati dalla CTR, ma sull'unico rilievo della omessa esibizione delle fatture di acquisto.

Inammissibile è il **sesto motivo**, con il quale si censura la sentenza per violazione delle stesse norme di diritto tributario indicate nei precedenti motivi, nella parte in cui la CTR ha ritenuto insussistenti "*ulteriori elementi tesi a dimostrare le gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli risultanti dagli studi di settore*".

La ricorrente sostiene che i riferimenti contenuti nella motivazione dell'avviso di rettifica allo scostamento dei redditi dagli indici dello studio di settore, non costituivano presupposti autonomi a fondamento della pretesa, ma soltanto il derivato della oggettiva carenza documentale (mancata esibizione delle fatture).

Come si è già rilevato la CTR ha preso in considerazione la mancanza di ulteriori elementi probatori idonei a dimostrare la incongruità del reddito dichiarato soltanto in esito al precedente giudizio di ammissibilità e rilevanza probatoria delle fatture di acquisto prodotte dalla Curatela, evidenziando -come per l'appunto sostiene anche la Agenzia fiscale- che, una volta accertata, in massima parte, la deducibilità dei costi indicati in dichiarazione, il reddito imponibile dichiarato non si discostava dai predetti indici di settore: la critica mossa con il presente motivo è pertanto inconferente rispetto alla ratio decidendi.

Il **settimo motivo** (violazione dell'art. 32 commi 4 e 5 –recte 3 e 4 razione temporis – Dpr n. 600/73 ed art. 52co5 Dpr n.633/72) e l'**ottavo motivo** (omessa motivazione ex art. 360co1 n. 5 c.p.c.), possono essere esaminati congiuntamente in quanto entrambi aventi ad oggetto la medesima statuizione della sentenza secondo cui la società aveva fornito prova della "*causa di forza maggiore*" che aveva impedito la tempestiva esibizione dei documenti.

I motivi sono entrambi infondati.

Con il *settimo motivo* la Agenzia fiscale, tende a reintrodurre la risalente interpretazione della norma tributaria secondo cui soltanto la prova della “*causa non imputabile*” poteva riammettere il contribuente alla produzione documentale non esibita, interpretazione, come visto, da tempo disattesa dalle SS.UU. di questa Corte, con la sentenza n. 45/2000, cui si è uniformata la giurisprudenza di legittimità delle sezioni semplici, e che ha inteso bilanciare i contrapposti interessi in conflitto orientandosi verso l’unica interpretazione conforme agli artt. 24 e 53 Cost., in modo da non comprimere il diritto alla difesa e da non obbligare il contribuente a pagamenti non dovuti, in tal modo, da un lato, dovendo escludersi una sorta di responsabilità oggettiva a carico del contribuente -indipendente dall’elemento soggettivo della condotta- superabile soltanto con la prova della causa di forza maggiore o caso fortuito, e dall’altro dovendo, pertanto, ritenersi insufficiente, ai fini della suddetta preclusione, il mancato possesso imputabile a colpa per negligenza o imperizia nella custodia e conservazione della documentazione contabile, occorrendo il “*dolus celandi*”.

Con l’*ottavo motivo*, l’Agenzia richiede alla Corte una nuova inammissibile rivalutazione del giudizio di attendibilità della prova compiuto dalla CTR, che aveva ritenuto assolto l’onere della prova in ordine alla impossibilità della tempestiva esibizione documentale con la attestazione -prodotta in giudizio dalla Curatela- della società ITAF, acquirente dell’azienda della società fallita, da cui risultava che tutta la documentazione cartacea rinvenuta nei beni aziendali -tra cui arredi e diverso mobilio- era stata distrutta. Vale ribadire al riguardo il consolidato principio di diritto secondo cui un apprezzamento dei fatti deve ritenersi precluso al giudice di legittimità, in quanto il motivo di ricorso, ex art. 360, n. 5 cod. proc. civ., si risolverebbe in un’ inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e dei convincimenti del giudice di merito e, perciò, in una richiesta diretta all’ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, estranea alla

natura e alle finalità del giudizio di cassazione (cfr. inter alias Corte cass. Sez. L, *Sentenza n. 3881 del 22/02/2006*; id. Sez. 1, *Sentenza n. 1754 del 26/01/2007*; id. Sez. L, *Sentenza n. 5316 del 05/03/2009*)

Il **nono motivo** con il quale si deduce la violazione dell'art. 19 Dpr n. 633/72 deve ritenersi fondato.

La Agenzia fiscale allega la erroneità dell'annullamento della intera pretesa fiscale in quanto, pur considerando la documentazione dei costi (per complessive lire 1.444.835.800) fornita in sede di giudizio dalla Curatela con il deposito delle copie di trentotto fatture, rimaneva tuttavia indimostrato l'ulteriore importo di lire 264.054.368 avendo dedotto dal reddito la società costi per il complessivo importo di lire 1.708.890.168.

La censura è correttamente sussunta nel vizio di legittimità di "*error in iudicando*", laddove si consideri che la pronuncia della sentenza della CTR si fonda sull'argomento, errato in diritto, secondo cui il rapporto tributario controverso, in quanto relativo ad una rideterminazione del reddito imponibile con metodo induttivo puro da disattendere alla luce della nuova produzione documentale della Curatela, farebbe venire meno la pretesa implicitamente legittimando la deduzione dei costi e la detrazione IVA pur in assenza del riscontro documentale delle fatture passive.

Sul punto è consolidato l'orientamento di questa Corte secondo cui il diritto alla detrazione dell'IVA ed alla deduzione dei costi inerenti impone al contribuente di fornire la relativa prova, attraverso la regolare contabilità e le fatture emesse e ricevute in relazione alle operazioni attive e passive effettuate nel periodo di imposta

La norma dell'art. 75 TUIR, nel testo applicabile "*ratione temporis*", come interpretata da consolidata giurisprudenza di questa Corte (cfr. Corte cass. Sez. 5, *Sentenza n. 6650 del 24/03/2006*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 10257 del 21/04/2008*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 9196*

del 21/04/2011; id. Sez. 6 - 5, *Ordinanza n. 16461 del 01/07/2013*), impone al contribuente, che vanta il diritto alla sottrazione dall'imponibile del componente negativo di reddito, di fornire la prova della "inerenza" alla attività d'impresa del bene o servizio acquistato, prova che deve essere fornita con specifico riferimento a ciascuna spesa effettuata, non potendo assolvere all'onere probatorio la mera astratta compatibilità delle prestazioni di servizi -genericamente descritti in fattura- con l'oggetto sociale o con l'attività in economica svolta dalla società contribuente. Del pari in tema di IVA, il diritto alla detrazione ex art. 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non può prescindere dalla regolarità delle scritture contabili ed in specie della fattura, documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa (cfr. Corte cass. Sez. Sez. 1, *Sentenza n. 3419 del 19/03/1992*; id. 5, *Sentenza n. 17977 del 24/07/2013*).

Ne segue che, indipendentemente dalla accertata illegittimità della determinazione induttiva del maggior reddito d'impresa, il Giudice tributario non può ritenere per ciò stesso sussistente il diritto alla detrazione IVA, contestato in giudizio dalla Amministrazione finanziaria, ma deve procedere a rideterminare l'imponibile mediante un metodo diverso da quello "induttivo puro" dichiarato illegittimo, applicando soltanto quelle detrazioni d'imposta che risultino conformi a legge.

La CTR non si è attenuta a tale principio e dunque la sentenza va cassata in parte qua, con rinvio della causa al Giudice di merito affinché determini la esatta debenza dell'importo dovuto a titolo d'imposta.

Il **decimo motivo** (vizio di insufficiente motivazione ex art. 360co1 n. 5 c.p.c.) è inammissibile, non cogliendo la "*ratio decidendi*".

La Agenzia ricorrente deduce, in via del tutto ipotetica, che la CTR "*sembrerebbe*" aver dichiarato infondata anche nel merito la pretesa fiscale statuendo che mancavano

ulteriori elementi idonei a comprovare lo scostamento reddituale dagli indici dello studio di settore.

Orbene, se da un lato è la stessa Agenzia –nella esposizione di altro motivo di ricorso- a riferire che tale scostamento non costituiva un autonomo presupposto della pretesa fiscale, atteso che l'accertamento non era stato condotto ai sensi dell'art. 62 sexies, comma 3, DL n. 331/1993 conv. in legge n. 427/1993, ma era soltanto il portato necessitato del disconoscimento dei costi deducibili e dell'IVA detratta indicati nella dichiarazione fiscale, in quanto non riscontrati dalle relative fatture passive, dall'altro, come è già stato rilevato dal Collegio, la statuizione della CTR non rileva ex se, ma quale conseguenza della ammissione e rilevanza della prove documentali depositate dal curatore fallimentare, in quanto, provata gran parte dei costi dedotti, il risultato reddituale finale per l'anno 2001 non appariva incompatibile od incongruo con gli indici di riferimento dello studio di settore.

L'undicesimo motivo va dichiarato inammissibile ed è comunque infondato.

La Agenzia sostiene la nullità processuale dell'intero giudizio in quanto i ricorsi proposti dalla società e dai soci erano complessivamente nove, ed il Giudice di prime ^{cure}, disponendo la riunione di soli otto ricorsi, non avrebbe garantito la instaurazione del contraddittorio nei confronti di tutti i litisconsorti necessari, in violazione dell'art. 14 Dlgs n. 546/1992.

In particolare deduce la ricorrente che avverso l'avviso di rettifica concernente i maggiori ricavi societari ai fini IVA ed IRAP era stato proposto ricorso dalla società (non è specificato se dall'ex socio accomandatario, ovvero dal curatore della società già dichiarata fallita) e da due soci in proprio (**sebbene dichiarati già falliti ????**), mentre avverso i singoli avvisi di rettifica ai fini IRPEF notificati a ciascun socio -e sembra anche al curatore del fallimento- erano stati proposti sei ricorsi, tre da ciascun socio in proprio

(*sebbene già dichiarati falliti ????*), e tre dal curatore fallimentare in rappresentanza di ciascun socio dichiarato individualmente fallito.

Il litisconsorzio necessario (cfr. Corte cass. SU n. 14815/2008) non sarebbe stato assicurato in quanto il ricorso proposto da Benigni Luca in proprio avverso l'avviso IRPEF, non era stato riunito alle altre cause e ^{ne era} definito con pronuncia dichiarativa di inammissibilità per difetto di legittimazione passiva, in quanto ritenuto privo di capacità processuale essendo stato dichiarato già fallito. Tale sentenza di primo grado era stata impugnata in appello dall'Ufficio finanziario, essendo la ridetta condizione di fallito comune anche agli altri soci.

Il motivo è inammissibile per carenza del requisito di autosufficienza, necessario anche nel caso in cui si deducano vizi per "*errores in procedendo*". Come ~~una~~ ripetutamente precisato da questa Corte, infatti, l'esercizio del potere di diretto esame degli atti del giudizio di merito, riconosciuto al giudice di legittimità ove sia denunciato un "error in procedendo", presuppone che la parte, nel rispetto del principio di autosufficienza, riporti, nel ricorso stesso, gli elementi ed i riferimenti atti ad individuare, nei suoi termini esatti e non genericamente, il vizio processuale, onde consentire alla Corte di effettuare, senza compiere generali verifiche degli atti, il controllo del corretto svolgersi dell'iter processuale (cfr. Corte cass. Sez. 1, *Sentenza n. 15952 del 17/07/2007*; id. Sez. L, *Sentenza n. 23420 del 10/11/2011*; id. Sez. L, *Sentenza n. 15367 del 04/07/2014*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 19410 del 30/09/2015*).

Orbene se, per un verso, la censura non investe l'argomento implicito della sentenza impugnata secondo cui il litisconsorzio nei confronti del fallito Benigni Luca -in relazione all'avviso allo stesso notificato ai fini IRPEF- doveva ritenersi osservato con la impugnazione avverso detto identico avviso proposta dalla Curatela in rappresentanza dello stesso Benigni Luca quale socio fallito, per ciò solo risultando inammissibile il motivo, per altro verso la ricorrente ha ommesso del tutto di specificare -avuto riguardo ai principi enunciati in tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario da questa Corte cass. Sez. U, *Sentenza n. 14815 del 04/06/2008*, nonché Sez. 5, *Sentenza n. 3830 del 18/02/2010*- se la

esigenza di riunire anche la causa proposta in proprio da Benigni Luca fosse dettata dal fatto che il socio fallito avesse dedotto con i motivi di opposizione eccezioni di natura personale, diverse dai motivi del ricorso proposto in sua rappresentanza dalla Curatela e che richiedevano pertanto un ulteriore e diverso esame da parte del Giudice di merito. Appare, infatti, evidente che se nei due ricorsi, rivolti avverso il medesimo avviso di rettifica, fossero stati formulati motivi identici, alcuna violazione del diritto di difesa del socio potrebbe configurarsi, risultando il motivo anche infondato alla stregua del seguente assorbente profilo.

Premesso, infatti, che per giurisprudenza consolidata di questa Corte, successivamente alla dichiarazione di fallimento, gli atti impositivi, relativi a crediti tributari insorti anteriormente alla dichiarazione di fallimento, debbono essere notificati non soltanto al curatore ma anche al contribuente fallito, *“il quale non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario e resta esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, che conseguono alla definitività dell'atto impositivo”* (cfr. Corte cass. Sez. 5, *Sentenza n. 2910 del 06/02/2009*; id. Sez. 6 - 5, *Ordinanza n. 4113 del 20/02/2014*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 9434 del 30/04/2014*), tale autonoma capacità processuale del fallito, è pur sempre esclusivamente di natura residuale, nel senso che la legittimazione ad impugnare l'avviso di accertamento dell'imposta è riconosciuta al contribuente fallito solo in caso di "inerzia" degli organi fallimentari, sicché, qualora il curatore abbia dimostrato il suo interesse per il rapporto in lite, promuovendo il giudizio o intervenendovi, il difetto di legittimazione processuale del fallito assume carattere assoluto, ed è perciò opponibile da chiunque e rilevabile anche d'ufficio (cfr. Corte cass. Sez. 5, *Sentenza n. 8990 del 16/04/2007*), tanto alla stregua del consolidato principio di diritto per cui la perdita della capacità processuale del fallito a seguito della dichiarazione di fallimento non è assoluta ma relativa alla massa dei creditori, alla quale soltanto -e per essa al curatore- è concesso eccepirarla, con la conseguenza che se il curatore rimane inerte ed il fallito agisce per conto proprio, la controparte non è legittimata a proporre l'eccezione né il giudice può rilevare d'ufficio il

difetto di capacità (cfr. Corte cass. Sez. U, *Sentenza n. 7132 del 21/07/1998*; id. Sez. 3, *Sentenza n. 15713 del 02/07/2010*).

Nella specie è pacifico che il curatore fallimentare non sia rimasto inerte, avendo proposto tre distinti ricorsi avverso gli avvisi di rettifica in materia IRPEF per ciascuno dei soci individualmente falliti, manifestando la volontà di assumere la difesa dei falliti nelle controversie in questione ed implicitamente escludendo la legittimazione processuale dei soci falliti, i cui ricorsi avrebbero dovuto essere dichiarati pertanto inammissibili.

In conclusione il ricorso deve essere accolto in relazione al nono motivo (inammissibili od infondati tutti gli altri motivi) e la sentenza impugnata va cassata in parte qua con rimessione della causa al Giudice del rinvio affinché provveda alla corretta determinazione della imposta dovuta.

P.Q.M.

La Corte :

- accoglie il ricorso, quanto al nono motivo, inammissibili od infondati gli altri motivi del ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla Commissione tributaria della regione Toscana , in diversa composizione, per nuovo esame ^{le} re liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso nella camera di consiglio 16.11.2015

DEPOSITATO IN CANCELLERIA