

Civile Ord. Sez. 5 Num. 8698 Anno 2021

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: MANCINI LAURA

Data pubblicazione: 29/03/2021

ha pronunciato la seguente

C.M.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 18108/2013 R.G. proposto da:

OLD TAILOR S.R.L., (P.I. N. 01212380479), in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. Prof. Pasquale Russo, dall'Avv. Prof. Guglielmo Frasoni, e dall'Avv. Prof. Francesco Padovani, elettivamente domiciliata in Roma, viale Bruno Buozzi, presso lo studio dell'Avv. Prof. Guglielmo Frasoni;

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, (C.F. 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, in via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende *ope legis*;

- *controricorrente* -

3103
2020

avverso la sentenza n. 35/25/13 della Commissione tributaria regionale della Toscana, depositata il 22 aprile 2013 e non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 22 ottobre 2020 dal Consigliere dott.ssa Laura Mancini.

Rilevato che:

1. Con sentenza n. 35/25/13, depositata il 22 aprile 2013, la Commissione tributaria regionale della Toscana respinse l'appello proposto dalla società Old Tailor s.r.l., esercente attività di commercio al dettaglio di articoli di abbigliamento e accessori, avverso la pronuncia n. 105/3/10, depositata l'11 novembre 2010, con la quale la Commissione tributaria provinciale di Pistoia aveva accolto il ricorso spiegato da detta società avverso l'avviso di accertamento n. T8R030101463/2009, relativo all'anno di imposta 2004. Mediante tale atto, fondato sulle risultanze del processo verbale di constatazione elevato in data 13 giugno 2007, l'Amministrazione finanziaria aveva rilevato costi contabilizzati in violazione del principio di competenza, costi non inerenti ed elementi positivi di reddito non registrati, procedendo al recupero di imposta a titolo di IRES per € 36.470,00, di IRAP per € 5.016,00 e di IVA per € 21.905,00, e comminando sanzioni per € 54.705,00.

A sostegno del ricorso di primo grado la società contribuente aveva svolto rilievi sia con riferimento al metodo utilizzato dall'Ufficio per il calcolo della percentuale di ricarico, sia con riguardo alla legittimità del ricorso all'accertamento analitico-induttivo, evidenziando che, in presenza di una contabilità formalmente regolare, quale era, secondo quanto rilevato dagli stessi verbalizzanti, quella della Old Tailor s.r.l., l'Amministrazione finanziaria avrebbe potuto procedere a rettifica soltanto sulla base di presunzioni dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, dovendo, pertanto, ritenersi insufficiente la sola percentuale di ricarico praticata dalla contribuente, valorizzata ai

fini dell'accertamento del maggior reddito di impresa ai sensi dell'art. 39 d.P.R. n. 600 del 1973.

Con la sentenza n. 105/3/10, la Commissione tributaria provinciale aveva accolto parzialmente il ricorso rilevando che la percentuale del 100 per cento, indicata dallo stesso legale rappresentante della società, poteva verosimilmente ritenersi comprensiva dell'IVA, come pure degli sconti a favore di clienti abituali; che il «volume presso l'outlet non era stato provato in termini plausibili per cui il dato che emergerebbe dai documenti di trasporto e ripreso dalla Amministrazione finanziaria può dirsi attendibile»; che «la sintesi dei due aspetti riduce la percentuale di ricarico al 70% e su questa base devono essere costruiti maggiori ricavi».

Con riferimento alle sanzioni, i giudici di prime cure, in conseguenza dell'accoglimento parziale del ricorso, ne avevano rideterminato l'ammontare in misura della metà del minimo ai sensi dell'art. 7, comma 4, del d.lgs. 472 del 1997.

2. I giudici d'appello, nel riformare la predetta sentenza, avevano osservato che il ricorso all'accertamento presuntivo ai sensi dell'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 era stato giustificato dal fatto che l'attendibilità della contabilità della contribuente risultava gravemente inficiata dalla mancata o irregolare tenuta del libro degli inventari; che la ricostruzione dei ricavi proposta dall'Ufficio doveva ritenersi giustificata in ragione del fatto che la società non era stata in grado di fornire i listini relativi al 2004 e che, in ogni caso, l'Amministrazione finanziaria, sin dal verbale di constatazione, aveva dettagliatamente esplicitato il proprio *modus operandi* e aveva considerato tutti gli elementi incidenti sulla verifica (dagli sconti alle merci passate all'outlet), riducendo, infine, prudenzialmente il risultato ottenuto, anche al fine di tener conto di possibili differenze di percentuali di ricarico tra il periodo oggetto di accertamento e quello in cui la verifica era stata svolta.



La Commissione tributaria regionale aveva, altresì, ritenuto improponibili, perché formulate per la prima volta in appello, le contestazioni svolte dall'appellante in merito all'attendibilità della dichiarazione del legale rappresentante della società in ordine alla percentuale di ricarico praticata, nonché con riguardo al numero degli esercizi commerciali gestiti dalla Old Tailor s.r.l. nell'anno di imposta oggetto di verifica.

3. Contro tale pronuncia la Old Tailor s.r.l. propone ricorso affidato ad otto motivi. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., si denuncia violazione o falsa applicazione degli artt. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 25 d.lgs. n. 446 del 1997 e dell'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1997.

Lamenta, in particolare, la società ricorrente che le irregolarità nella tenuta delle scritture contabili, valorizzate dall'Amministrazione finanziaria, non assumono rilevanza nell'accertamento analitico-induttivo dalla stessa praticato, ma ai fini della diversa tipologia di attività accertativa induttiva-extracontabile di cui all'art. 39, comma 2, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973.

1.1. Con il secondo motivo si deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione del principio di allegazione dei fatti di cui agli artt. 7, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 e 115 cod. proc. civ.

Ad avviso della società contribuente i giudici d'appello, ponendo a base della decisione di conferma della validità del ricorso, da parte dell'Amministrazione finanziaria, al metodo di accertamento induttivo, l'elemento dell'inattendibilità delle scritture

contabili, che, tuttavia, non era stato valorizzato nell'avviso di accertamento, sono incorsi nella violazione del principio dispositivo.

1.2. Con il terzo mezzo si denuncia violazione o falsa applicazione degli artt. 39, comma 1, lett. d) e 40 d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 25 del d.lgs. n. 446 del 1997, dell'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, nonché degli artt. 2727 e 2729 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

Lamenta la ricorrente che la Commissione di secondo grado, nel dichiarare corretto il ragionamento presuntivo seguito dall'Ufficio per la ricostruzione della percentuale di ricarico applicata dalla società e, di conseguenza dei ricavi dalla stessa prodotti, ha fatto erronea applicazione delle norme disciplinanti la prova presuntiva richiesta per l'accertamento dei redditi con metodo analitico-induttivo.

L'Amministrazione finanziaria, precisa la contribuente, ha tratto dal fatto noto costituito dal calcolo della percentuale di ricarico mediamente applicata dalla Old Tailor s.r.l. nel 2004 su alcuni dei prodotti commercializzati, il fatto ignoto della percentuale di ricarico che sarebbe stata applicata dalla società sulla generalità dei capi ceduti per la medesima annualità 2004 e da tale ultimo fatto ha desunto i ricavi prodotti dalla società.

Tuttavia, nell'individuare la percentuale di ricarico posta a fondamento del ragionamento presuntivo, l'Ufficio ha confrontato, con riferimento ad alcuni beni venduti dalla società, i costi da questa sostenuti nel periodo di imposta oggetto di accertamento (2004) e i prezzi di vendita praticati nel corso dell'annualità in cui si è svolta la verifica (2007), così illogicamente comparando grandezze eterogenee, considerato che i prezzi di vendita per il 2007 sono superiori a quelli del 2004 e che nel corso delle diverse annualità il rapporto tra costo e prezzo di vendita varia anche in maniera significativa.



1.3. Con il quarto motivo si lamenta omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.

Si assume che la Commissione di secondo grado ha omesso di considerare che la ricostruzione indiziaria della percentuale di ricarico operata dall'Ufficio era smentita dal fatto che la diversa percentuale di ricarico risultante dalla contabilità della contribuente (pari a circa il 60 per cento) corrispondeva a quella prevista dagli studi di settore riferiti al periodo di imposta.

I giudici d'appello, sottolinea la ricorrente, trascurando di valutare le risultanze degli studi di settore riferiti alla società hanno omesso di esaminare un fatto decisivo per il giudizio sulla congruità della contestata percentuale di ricarico.

1.4. Con il quinto mezzo si deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione degli artt. 39 e 40 del d.P.R. 600 del 1973, dell'art. 25 del d.lgs. n. 446 del 1997, dell'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, degli artt. 2727 e 2729 cod. civ.

Lamenta la ricorrente che i verificatori hanno determinato la percentuale di ricarico prendendo a base del calcolo un ristretto spettro di capi di abbigliamento e di accessori, per di più procedendo ad una media aritmetica del ricarico applicato, laddove, al fine di determinare la verosimile percentuale complessiva di ricarico praticata da una società, occorre raffrontare l'inventario generale delle merci oggetto dell'attività svolta e applicare la media ponderata, la quale tiene in debito conto l'incidenza del volume delle vendite riferite ai singoli prodotti, soprattutto quando tra i prodotti maggiormente commercializzati sussiste una notevole differenza di valore.

1.5. Con il sesto motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., si denuncia la nullità della sentenza per violazione dell'art. 57 d.lgs. n. 546 del 1992.



Si lamenta che la Commissione regionale è incorsa in *error in procedendo* laddove ha affermato che le considerazioni svolte dalla contribuente in merito alla dichiarazione resa dal legale rappresentante della Old Tailor s.r.l. nel verbale di accertamento - secondo la quale la percentuale di ricarico applicata dalla società si aggravava intorno al 100% - costituiscono domande nuove inammissibili in quanto proposte per la prima volta in appello.

Si evidenzia, altresì, che, come risulta dal processo verbale di constatazione, il legale rappresentante della società aveva anche puntualizzato che «in considerazione delle svendite, degli eventuali sconti nei confronti della clientela fidelizzata, la percentuale di ricarico dichiarata [tendeva] ad essere abbassata»; che la società contribuente aveva comunque contestato tale percentuale di ricarico sia nel giudizio di primo grado, che in quello di secondo grado, e nella memoria depositata in primo grado, in replica alle deduzioni avversarie, aveva eccepito che la dichiarazione del legale rappresentante potesse definirsi «in tutti i modi tranne che una dichiarazione contra se» ribadendo tale difesa anche in appello.

Di conseguenza, ad avviso della ricorrente, le suddette contestazioni - che peraltro costituiscono mere difese e non domande o eccezioni - non possono ritenersi tardive.

1.6. Con il settimo mezzo si lamenta omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.

Ad avviso della ricorrente, la Commissione tributaria regionale non ha esaminato il fatto, decisivo per il giudizio, che nella ricostruzione della percentuale di ricarico l'Amministrazione non aveva considerato gli sconti praticati dalla contribuente in favore della clientela fidelizzata.

1.7. Con l'ottavo motivo si deduce violazione o falsa applicazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, per motivazione

apparente o inesistente, con riferimento all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

La ricorrente lamenta che i giudici d'appello hanno riformato anche la riduzione alla metà del minimo delle sanzioni irrogate con l'avviso di accertamento, operata dai giudici di primo grado, supportando tale statuizione con una motivazione apparente.

2. Il primo motivo deve essere respinto.

Contrariamente a quanto ritenuto dalla ricorrente, la parziale inattendibilità delle scritture contabili - nella specie desunta dalla mancata o irregolare tenuta del libro degli inventari accertata in sede di accesso ispettivo - assume rilevanza anche ai fini dell'accertamento operato con metodo analitico-induttivo.

Invero, per costante orientamento di questa Corte, il discrimine tra l'accertamento condotto con metodo analitico extracontabile (art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600/1973) e l'accertamento condotto con metodo induttivo puro (art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600/1973 ed art. 55, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 in materia di imposte indirette) va ricercato, rispettivamente, nella parziale od assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili. Nel primo caso, l'«incompletezza, falsità od inesattezza» degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, essendo l'Ufficio accertatore legittimato solo a «completare» le lacune riscontrate utilizzando, ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati ovvero dell'inesistenza di componenti negativi dichiarati, anche presunzioni semplici rispondenti ai requisiti previsti dall'art. 2729 cod. civ. Nel secondo caso, invece, «le omissioni o le false od inesatte indicazioni» risultano tali da inficiare l'attendibilità - e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli «altri» dati contabili, con la conseguenza che in tale ultimo caso l'Amministrazione finanziaria può «prescindere in tutto od in parte dalle risultanze del bilancio o



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 prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 cod. civ. (in questi termini Cass. Sez. 5, Ord. 8/3/2019, n. 6861; v. anche Cass. Sez. 5, Ord. 18/12/2019, n. 33604; Sez. 6-5, Ord. 14/11/2014, n. 24278).

Tanto premesso, è da ritenersi che la prima delle suindicate situazioni ricorra anche nell'ipotesi, ravvisabile nel caso di specie, in cui l'Amministrazione finanziaria abbia rilevato irregolarità nella tenuta del libro degli inventari (nella motivazione della sentenza si afferma, infatti, che «in via del tutto prioritaria si deve stabilire se l'Ufficio era legittimato all'emissione dell'accertamento su base presuntiva, e, viste le risultanze del processo verbale di verifica, la risposta non può che essere positiva, infatti, l'attendibilità è gravemente inficiata dalla mancata o irregolare tenuta del libro inventari») (v. Cass. Sez. 5, 25/3/2011, n. 6937).

3. Si rivela infondato anche il secondo motivo, con il quale la ricorrente prospetta la violazione, da parte dei giudici d'appello, del principio dispositivo per aver valorizzato un aspetto, quale è quello dell'irregolare tenuta del libro degli inventari, non espressamente indicato nella motivazione dell'atto impositivo.

La contribuente sottolinea che nella parte dell'avviso di accertamento relativa all'omessa contabilizzazione dei ricavi l'Agenzia delle entrate ha richiamato il solo punto 5 del processo verbale di constatazione «mostrando, con ciò, di fondare il ricorso al metodo dell'accertamento induttivo in esame, non già sulla presunta inattendibilità delle scritture contabili della società, bensì (e soltanto) sulla base di un mero ragionamento presuntivo [...]».

Ritiene, innanzitutto, il Collegio che gli elementi valorizzati dalla ricorrente - e, in particolare, l'assenza, nell'avviso di accertamento, di un preciso riferimento all'irregolare tenuta del libro degli inventari rilevata in sede ispettiva - non consentano di



escludere che l'atto impositivo abbia compiuto una *relatio* alla globalità delle risultanze del verbale di constatazione presupposto, allegato all'accertamento e richiamato quale parte integrante di esso (come, peraltro, evidenziato dalla stessa ricorrente alla pagina 5 del ricorso in cui si afferma che l'avviso di accertamento ha recepito pedissequamente le risultanze contenute nel p.v.c.).

D'altronde la motivazione *per relationem*, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale di constatazione risponde all'esigenza di realizzare un'economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (Cass. Sez. 5. 20/12/2018, n. 32957; Cass. Sez. 5, n. 30560 del 20/12/2017).

3.1. Sotto altro profilo, si osserva che il principio secondo il quale le ragioni in cui si articola la motivazione dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, il cui carattere impugnatorio comporta che l'Ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse da quelle fatte valere con l'atto impugnato, non esclude il potere del giudice di qualificare autonomamente la fattispecie a prescindere dalle allegazioni delle parti in causa (Cass. Sez. 5, 11/5/2012, n. 7393; Cass. Sez. 5, 14/11/2005, n. 22932).

Ritiene, pertanto, il Collegio che la Commissione regionale, valorizzando - ai fini della verifica della legittimità dell'impiego, da parte dell'Ufficio, del metodo di accertamento induttivo - l'irregolare tenuta, da parte della contribuente, del libro degli inventari, ha comunque utilizzato, nell'esercizio del proprio potere di apprezzamento di tutte le risultanze istruttorie comunque acquisite al processo, un elemento di valutazione risultante dagli atti (in quanto pacificamente accertato in sede di accesso ispettivo e riportato nel verbale di constatazione posto a base dell'avviso di



accertamento), così non incorrendo nella violazione del principio dispositivo.

4. Anche il terzo motivo di ricorso è infondato.

Si lamenta che i giudici d'appello, nell'avallare il procedimento presuntivo seguito dall'Ufficio per la ricostruzione della percentuale di ricarico, sono incorsi nella violazione delle norme sulla prova presuntiva. In particolare si denuncia l'irrazionalità del ragionamento presuntivo utilizzato nell'accertamento, nella parte in cui l'Ufficio ha ricavato la percentuale di ricarico generalmente applicata dalla contribuente nel 2004 considerando solo alcuni dei prodotti commercializzati dalla società ricorrente e confrontando i costi dalla stessa sostenuti nel 2004 con i prezzi di vendita dalla medesima praticati nel corso dell'annualità (2007) in cui è stata effettuata la verifica.

Ad avviso della ricorrente i giudici d'appello, aderendo alla ricostruzione dei verificatori, hanno posto a fondamento del proprio ragionamento presuntivo un accadimento che non è storicamente accertato, né astrattamente probabile, avuto riguardo all'erroneità e all'arbitrarietà del calcolo della percentuale di ricarico.

4.1. Occorre premettere che, in materia di prova presuntiva, compete alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione nomofilattica, il controllo che i principi contenuti nell'art. 2729 cod. civ. siano applicati alla fattispecie concreta al fine della ascrivibilità di questa a quella astratta. Ne consegue che, se è vero che è devoluta al giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili dagli artt. 2727 e 2729 cod. civ. per valorizzare gli elementi di fatto quale fonte di presunzione, tuttavia, tale giudizio non può sottrarsi al controllo in sede di legittimità, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., se risulti che, violando i criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, il giudice di merito abbia erroneamente sussunto sotto i tre caratteri individuatori della presunzione (gravità, precisione e

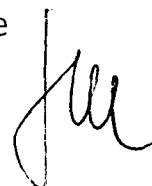
concordanza) fatti concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti, il relativo ragionamento è censurabile in base all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. (Cass., Sez. 3, 4/8/2017, n. 19485; Cass., Sez. L, 16/11/2018, n. 29635).

In merito ai caratteri della gravità, precisione e concordanza che devono connotare necessariamente le presunzioni, questa Corte ha precisato che «la gravità allude ad un concetto logico, generale o speciale (cioè rispondente a principi di logica in genere oppure a principi di una qualche logica particolare, per esempio di natura scientifica o propria di una qualche «lex artis»)), nel senso che «la presunzione si deve fondare su un ragionamento probabilistico, per cui, dato un fatto A noto è probabile che si sia verificato il fatto B», non essendo «condivisibile invece l'idea che vorrebbe sotteso alla gravità che l'inferenza presuntiva sia "certa"» (così Cass. Sez. 3, n. 19485 del 2017, cit.).

Difatti, affinché possa configurarsi una presunzione valida non occorre che l'esistenza del fatto ignoto rappresenti l'unica conseguenza possibile di quello noto secondo un legame di necessarietà assoluta ed esclusiva (sulla scorta della regola della inferenza necessaria), ma è sufficiente che dal fatto noto sia desumibile univocamente quello ignoto, alla stregua di un giudizio di probabilità basato sull'*id quod plerumque accidit* (così Cass. Sez. 3, 21/1/2020, n. 1163 che richiama Cass., 17457 del 2007, cit., e, le più recenti Cass. Sez. 2, 6/2/2019, n. 3513; Cass. Sez. 2, 31/10/2011, n. 22656).

4.2. Tanto premesso, ritiene il Collegio che la denunciata violazione dell'art. 2729 cod. civ. non sia nella specie ravvisabile.

Risponde, invero, al requisito della gravità l'affermazione della sentenza impugnata secondo la quale la percentuale di ricarico è stata ricostruita con riferimento all'anno 2007 in ragione della mancata messa a disposizione, da parte della contribuente dei listini relativi all'anno 2004 e che, comunque, in tale operazione



l'Ufficio «ha tenuto in debito conto tutte le incidenze possibili, dagli sconti, alle merci passate all'outlet. e per ultimo ha ridotto prudenzialmente il risultato ottenuto anche al fine di tener conto di possibili differenze di percentuali di ricarico fra il periodo in cui si svolge la verifica e l'anno 2004, cui la verifica è rivolta», valorizzando altresì la dichiarazione del legale rappresentante della società ricorrente riportata nel verbale ispettivo (v. pag. 4 della sentenza impugnata).

Il criterio logico impiegato dall'Ufficio nella ricostruzione presuntiva della percentuale di ricarico, per un verso, trova giustificazione nella mancata trasmissione, da parte della società verificata, dei listini dei prezzi relativi all'anno oggetto di accertamento, e, per altro verso, riceve conferma dal principio, enunciato da questa Corte, secondo il quale in tema di accertamento analitico induttivo ex art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973, le percentuali di ricarico, accertate con riferimento ad un determinato anno fiscale, costituiscono validi elementi indiziari, da utilizzare secondo i criteri di razionalità e prudenza, per ricostruire i dati corrispondenti relativi ad anni precedenti o successivi, atteso che, in base all'esperienza, non si tratta di una variabile occasionale, per cui incombe sul contribuente, anche in virtù del principio di vicinanza della prova, l'onere di dimostrare i mutamenti del mercato o della propria attività che possano giustificare in altri periodi l'applicazione di percentuali diverse (Cass. Sez. 5, 29/12/2016, n. 27330).

5. Anche il quarto motivo deve essere disatteso.

Questa Corte ha in più occasioni ribadito che l'accertamento tributario standardizzato mediante applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è *ex lege* determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli *standard* in sé considerati, i quali rappresentano meri strumenti di ricostruzione

per elaborazione statistica della normale redditività (Cass. Sez. 5, 15/5/2013, n. 11633; Cass. Sez. 5, 6/8/2014, n. 17646; Cass. Sez. 5, Ord. 30/10/2018, n. 27617; Cass. Sez. 5, 20/6/2019, n. 16545).

Occorre, inoltre, considerare che il vizio di omesso esame di un fatto decisivo ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. si riferisce a quel difetto di attività del giudice di merito che si verifica tutte le volte in cui egli abbia trascurato una circostanza obiettiva acquisita al giudizio, idonea di per sé, qualora fosse stata presa in considerazione, a condurre con certezza ad una decisione diversa da quella adottata, con la conseguenza che per la sussistenza del suddetto vizio non è sufficiente che il fatto, sebbene dibattuto fra le parti, sia stato totalmente trascurato dal giudice, ma occorre che esso, per la sua diretta inerenza ad uno degli elementi costitutivi, modificativi od estintivi del rapporto in contestazione, sia dotato di un'intrinseca valenza, tale da non poter essere tacitamente escluso dal novero delle emergenze processuali decisive per la corretta soluzione della lite.

Non integra, pertanto, il vizio ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. l'omesso esame di ogni singolo indizio che, per la sua gravità o per la sua sinergica convergenza con altri elementi indiziari, consentirebbe, in ipotesi, al giudice di risalire all'individuazione di un fatto ignoto (*ex multis*, Cass. Sez. 6 - 1, ord. 26/2/2020, n. 5279).

Alla luce dei richiamati principi, il carattere non vincolante dei parametri offerti dagli studi di settore fa sì che la conformità ad essi delle risultanze contabili del contribuente sottoposto a verifica non assuma portata decisiva ai fini della decisione ove, come nel caso di specie, la ricostruzione del reddito d'impresa, operata dall'Ufficio e convalidata dai giudici d'appello, sia stata fondata su di una pluralità di ulteriori elementi presuntivi di segno contrario.

6. Il quinto motivo è parimenti infondato.



È ben vero che, secondo principi ampiamente condivisi da questa Corte, in linea di principio non è legittima la presunzione di ricavi maggiori di quelli denunciati fondata sul raffronto tra prezzi di acquisto e di rivendita operato soltanto su alcuni articoli (Cass. Sez. 5, 13/3/2009, n. 6086), dovendo l'accertamento analitico-induttivo, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, di maggiori ricavi non dichiarati da un'impresa commerciale, essere condotto attraverso la determinazione della percentuale di ricarico dei prezzi di vendita rispetto a quelli di acquisto fondata su un campione di merci rappresentativo ed adeguato per qualità e quantità rispetto al fatturato complessivo, su percentuali di ricarico dei singoli beni obiettivamente rilevate dai documenti esaminati e su criteri di computo della percentuale di ricarico del campione logicamente condivisibili, siano essi fondati su una media aritmetica o ponderale (Cass. Sez. 5, 16/5/2012, n. 7653).

Non di meno, questa Corte ha anche precisato che in caso di irregolare tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino – la cui funzione è quella di consentire di verificare la coerenza tra le variazioni intervenute nelle consistenze negli inventari annuali – l'Ufficio può procedere ad accertamento di tipo induttivo del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, sulla base di dati o notizie a sua conoscenza. Infatti, l'omessa o irregolare tenuta delle suddette scritture contabili, generando un impedimento alla corretta analisi dei contenuti dell'inventario, incide sulla possibilità per gli accertatori di ricostruire analiticamente i ricavi di esercizio (in questi termini, Cass. Sez. 6-5, ord. 10/7/2015, n. 14501; Cass. Sez. 5, 18/9/2003, n. 13816).

Tanto premesso, si osserva che la sentenza gravata ha convalidato la ricostruzione induttiva operata dall'Amministrazione finanziaria valorizzando, oltre all'irregolare tenuta del libro degli inventari, anche il fatto che la società non era stata in grado di



fornire ai verificatori i listini relativi al 2004 (v. la terza pagina della sentenza impugnata).

Le rilevate carenze contabili rendono, pertanto, non censurabile *in iure* la statuizione di conferma della ricostruzione dei ricavi operata dall'Ufficio sulla base di un campione di articoli non rappresentativo di tutte le tipologie di merci vendute.

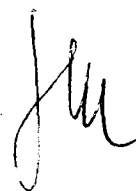
A ciò deve aggiungersi che la ricorrente ha omesso di dimostrare la decisività della critica, nel senso che non ha chiarito la ragione per la quale, adottando un diverso metodo estimativo, si possa giungere ad un risultato più attendibile e favorevole, né ha offerto alcun elemento di riscontro della significativa diversità merceologica dei prodotti.

7. Neanche il sesto motivo può trovare accoglimento.

Secondo un orientamento ampiamente condiviso da questa Corte, nel giudizio tributario le dichiarazioni rese in sede di verifica dal legale rappresentante di una società integrano una confessione stragiudiziale, atteso il rapporto di immedesimazione organica tra il rappresentante legale e la società rappresentata (Cass. Sez. 6 - 5, ord. 24/10/2014, n. 22616; Cass. Sez. 5, 21/12/2005, n. 28316).

Orbene, al fine di togliere efficacia alla dichiarazione confessoria, non è sufficiente che il confitente svolga contestazioni in merito alla veridicità dei fatti che ne formano oggetto, dovendo lo stesso richiederne l'invalidazione ai sensi dell'art. 2732 cod. civ., allegando e dimostrando la non veridicità della dichiarazione e il fatto che la stessa è stata determinata da errore o da violenza (*ex aliis*, Cass., Sez. 2, 24/6/2009, n. 14780).

Sebbene l'invalidazione della confessione stragiudiziale non postuli un'apposita domanda giudiziale, la relativa istanza, contenente la specifica allegazione dei fatti costitutivi della fattispecie di cui all'art. 2732 cod. civ., non può che essere avanzata nella prima difesa successiva all'atto, giudiziale o



stragiudiziale, con il quale sia stata fatta valere la dichiarazione confessoria.

Nel caso di specie, come confermato nello stesso ricorso per cassazione (v. punto iv, pag. 35), la difesa svolta dalla società ricorrente nel giudizio di primo grado al fine di contrastare l'efficacia probatoria della dichiarazione resa nel verbale di accertamento dal proprio legale rappresentante in merito alla percentuale di ricarico praticata dalla Old Tailor s.r.l., ha investito i diversi profili della portata delle affermazioni in questione e della loro riconducibilità nel paradigma confessorio, laddove, alla stregua della pronuncia gravata, nel giudizio di appello la ricorrente ne ha posto in discussione l'attendibilità (v. pag. 4 della sentenza impugnata in cui si afferma: «A tal proposito, la difesa di parte contribuente ne mette in discussione l'attendibilità, non è bisogno di svolgere alcuna considerazione, nel valutare questa tesi difensiva, è assolutamente improponibile, in quanto introdotta solamente nel grado di appello»).

Il vizio di nullità della sentenza, individuato dalla società ricorrente nell'erronea affermazione della tardività delle difese dalla stessa svolte in merito alla dichiarazione in questione, non risulta, pertanto, configurabile.

8. Il settimo motivo denuncia l'omessa considerazione, da parte della Commissione di secondo grado, del fatto, reputato decisivo ai fini della determinazione della percentuale di ricarico, che la società ricorrente praticasse sconti alla clientela fidelizzata.

Il motivo si rivela, innanzitutto, generico, in quanto non risulta suffragato dalla specifica indicazione delle ragioni dell'incidenza degli sconti praticati alla clientela fidelizzata sulla determinazione della percentuale media di ricarico.

In ogni caso, contrariamente a quanto affermato dalla ricorrente, la sentenza gravata, nel convalidare il metodo seguito nella ricostruzione della percentuale di ricarico, ha valorizzato, sia



pure in modo succinto, il fatto che l'Amministrazione finanziaria avesse considerato («ha tenuto in debito conto») i fattori in grado di incidere sulla quantificazione, ivi compresi gli sconti («tutte le incidenze possibili, dagli sconti, alle merci passate all'outlet»), senza distinguere tra quelli praticati in occasione dei saldi e quelli accordati alla clientela fidelizzata.

E' appena il caso di evidenziare che il vizio di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. è configurabile soltanto allorché il giudice di merito ometta del tutto di considerare il fatto assunto come decisivo e non anche quando lo abbia comunque preso in considerazione, sia pure non dando conto di tutte le risultanze probatorie (Cass. Sez. 6 - L, ord. 8/11/2019, n. 28887; Cass. Sez. 6 - L, Ord.10/2/2015, n. 2498; Cass. Sez. U, 7/4/2014, n. 8053).

9. L'ottavo motivo, con il quale si denuncia la nullità della sentenza impugnata per motivazione apparente, non merita condivisione perché, contrariamente a quanto ritenuto dalla ricorrente, la *ratio decidendi* sottesa alla riforma della riduzione della sanzione operata dai giudici di primo grado è stata, sia pure in modo conciso, resa intellegibile avendola i giudici d'appello individuata nel venir meno del presupposto della praticata rimodulazione, rappresentato dalla rideterminazione del *quantum* della pretesa impositiva (alla pagina 4 della sentenza gravata si legge: «Quanto alle sanzioni, a parte il fatto che rideterminando il quantum il presupposto eventuale, per la riduzione è decaduto [...]»).

10. In conclusione, il ricorso è rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità sono liquidate in dispositivo in ossequio al principio della soccombenza.

P.Q.M.

rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità,



che liquida in € 5.600,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Il Presidente

(Ettore Cirillo)

