

**C.T.P.Lucca-sentenza 55/07/05-Rel/Est.Giudice Papa –Pres.Bartolomei: Accertamento induttivo.Ricostruzione di ricavi/redditi mediante presunzioni.Presunzioni contrarie.Riunione di cause connesse. L'onere della prova.Principio del favor rei.Concorso materiale di violazioni sostanziali e cumulo materiale di sanzioni.**

**Massima.**

**Omissione di dichiarazione annuale Iva. Accertamento induttivo ex art.55 DPR.633/1972.Ammissibilità-Ricostruzione presuntiva di ricavi.Presunzione avversa.Vittoria.Sussiste-Causa pregiudiziale e pregiudicata.Riunione ex art.29 D.Lgs.546/92.Ammissibilità-Fatto costitutivo ,impeditivo,modificativo,estintivo.Onere probatorio ex art.2697 C.C.Analogia.Sussiste-Concorso materiale di illeciti tributari.Cumulo materiale di sanzioni ex art 12-comma 7-D.Lgs.472/1997.Sussiste-Principio del favor rei ex art.3 –comma 3-D.Lgs.472/1997-Ammissibilità.**

**CONCLUSIONI**

**Parti Ricorrenti:**nullità degli avvisi di accertamento per Iva/Ilor in capo alla Società o in subordine determinare,rispettivamente, il volume di affari nella misura dichiarata ai fini delle imposte sui redditi 1994 (Iva 1994) e di pronunciarsi in conformità alla decisione sul ricorso relativo all'accertamento Iva(Ilor 1994)nonché di pronunciarsi in conformità alla decisione sui ricorsi di cui prima in materia di Irpef e di Ssn (1994) in capo ai due soci con il favore delle spese del giudizio.

**Parte Resistente:** rigetto di tutti i ricorsi(riuniti) confermando l'operato dell'U.F.R. con vittoria delle spese del giudizio.

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con rituali ricorsi(appresso riuniti) \*\*\* \*\*\*,nella qualità di curatore fallimentare della s.n.c. \*\*\* \*\*\*,di \*\*\* e \*\*\*(esercente lavorazioni e riparazioni idrauliche,meccaniche e navali e dichiarata fallita nel 1996) nonché dei Soci \*\*\* \*\*\*, e di \*\*\* \*\*\*,rappresentato e difeso come in atti ,impugnava nei termini di legge gli avvisi di accertamento in materia di Iva-Ilor in capo alla Società e di Irpef in capo ai due Soci per l'anno 1994,emessi il 4 dicembre 2000 e notificati il 18 dicembre 2000.

**Con il primo atto impositivo** in capo alla Società era recuperato a tassazione Iva 1994 l'imponibile di 544.000.000(di vecchie lire) mediante accertamento induttivo ex art.54 e 55 DPR.633/72 ed ex art.62 sexies della legge 427/73 spiccato in assenza di dichiarazione annuale IVA 1994,di bilanci per il 1993 ed il 1994,dell'inventario delle giacenze. L'imponibile in questione era così determinato:a) quanto a 528.427.000 di vecchie lire erano ottenute applicando sul costo del venduto del 1994 pari a vecchie lire 154.964.000(di cui lire vecchie 112.250.000 per rimanenze iniziali e lire 42.714.000 per beni destinati alla rivendita) la percentuale di ricarico del 241%(percentuale più bassa tra quelle dell'ultimo triennio 1991-92-93 di cui in avviso) e così per un ammontare di vecchie lire 373.463.000(maggorato appunto del predetto importo di vecchie lire 154.964.000);b) quanto a vecchie lire 15.600.000 per fatture attive correlate a capannone industriale dato in affitto dalla Società de qua alla Sas<C.M.C. di Morini Daniele Aldo>.L'Iva ripresa a tassazione ammontava a vecchie lire 36.129.000(19% dell'imponibile complessivo di 544.027.000

ottenute sommando l'importo di 528.427.000 e quello di 15.600.000) con l'irrogazione di sanzioni pari a vecchie lire 59.612.000+l'addebito degli interessi per vecchie lire 10.696.000 e così per un totale addebitato pari a vecchie lire 106.437.000.

**Con il secondo atto impositivo**,spiccato pure in capo alla Società ex art.39-comma 2- lettera c) DPR.600/73 sulla base del presupposto recupero Iva (di cui prima) richiamato , era recuperato a tassazione Ilor 1994 l'importo di vecchie lire 132.104.000 per maggiori ricavi rispetto a quelli dichiarati nell'anno 1994, ottenute per differenza tra l'ammontare dell'imponibile Iva(vecchie lire 544.027.000) e l'importo dichiarato dalla Società ai fini Ilor 1994 pari a vecchie lire 375.429.000 e le ulteriori decurtazioni di vecchie lire 36.683000 per perdita dichiarata e di vecchie lire 32.000.000 per deduzione ex art.120 -comma 1- del Turi).L'Ilor recuperata era pari a vecchie lire 16.217.000(16,2% ) + sanzioni irrogate per pregressi 17.417.000.

**Con il terzo e quarto atto impositivo**,spiccati ex art.41 bis dpr 600/73 in capo ai due Soci \*\*\* e \*\*\* e recanti a recupero (cadauno) l'importo (50% di 168.787.000 pregressi) di vecchie lire 70.194.000(\*\*\*) e 70.005.000(\*\*\*), quali maggiori redditi di partecipazione al predetto reddito di impresa relativo alla Società, ottenute dividendo per 2 il predetto ammontare di 168.787.000 ,decurtato,rispettivamente, dell'importo dichiarato pari a vecchie lire 14.200.000(\*\*\*) e 14.388.000(\*\*\*) con il recupero di imposte Irpef/ssn, rispettivamente , di vecchie lire 20.896.000(\*\*\*) e 20.818.000(\*\*\*) e 3.620.000(\*\*\*) e 3.620.000(\*\*\*) + sanzioni pari a vecchie lire 20.896.000(\*\*\*) e 20.818.000(\*\*\*) per Irpef e 3.620.000+3.620.000 per ssn.

**Nel primo gravame** relativo all'Iva in capo alla Società il Ricorrente deduceva i motivi come a seguire.

Anzitutto rilevava che l'accertamento impugnato era parziale ed era stato emesso in violazione dell'art.54-comma 5-dpr 633/1972 mentre nel caso di specie era stato fatto ricorso ad accertamento induttivo generale avvalendosi di uno strumento non idoneo richiamando per la motivazione l'art.55 dpr 633/72 precisando che delle due vie o si tratta di accertamento parziale nullo per aver debordato i limiti posti dal disposto normativo soprarichiamato ex art.55-comma 5-dpr.633/72 oppure di accertamento induttivo parimenti nullo perché non soltanto non provato ma anche perché viziato da errore sui fatti posti a base dell'atto stesso.Secondo il Ricorrente l'atto de quo ha soltanto la forma di accertamento parziale essendo in realtà un accertamento induttivo ex art.55 dpr 633/72 essendosi proceduto a determinare induttivamente il volume di affari per il 1994 in mancanza della dichiarazione annuale Iva ma senza avere fornito la prova della ricostruzione dei ricavi che non può essere costituita da una percentuale di ricarico basata su affermazioni non corrette ed in buona sostanza l'accertamento induttivo in parola era ed è viziato perché carente di motivazione <sia con riferimento ai fatti da cui trae origine sia con riferimento all'onus probandi>.

Il Ricorrente,poi,contestava due fatti posti a base dell'operato dell'U.F.Il primo.Secondo il Ricorrente non corrispondeva alla realtà la circostanza di cui all'avviso<sul libro giornale era trascritto il bilancio al 31.12.1993 ma dall'esame del suddetto libro tale circostanza non risulta confermata> in quanto <sul libro giornale ,alle pagine 22-31, è stampato il bilancio al 31.12.1993 come dimostra la copia delle suddette pagine che si allega>.Il secondo.Il 31 dicembre 1994 poi non era la data presunta di cessazione dell'attività della Società come affermato dall'Ufficio ma è la data effettiva di cessazione dell'attività della stessa Società come emerge dall'assenza di operazioni economiche successive e dalla riduzione dei dipendenti nel corso del predetto ultimo anno di attività della Società,essendo stati licenziati due lavoratori al 31 marzo 1994,uno a fine aprile ,un altro a fine ottobre e tre a fine dicembre 1994.

Il Ricorrente aggiungeva poi che la controparte non aveva fornito la prova della ricostruzione del volume di affari essendosi limitata a dire nella motivazione che la percentuale applicata è quella <rilevata per l'anno 1993, pari al 241 %> senza prendere in considerazione alcuna variabile peculiare relativa al 1994. Dunque secondo il Ricorrente sussisteva il difetto di prova sui fatti posti a base dell'accertamento induttivo evidenziando in particolare la gravosità della percentuale di ricarico del 241% in considerazione sia del fatto che l'anno in recupero(1994) era stato quello di cessazione dell'attività della società con riduzione di acquisti e di ricavi sia del fatto che nell'anno de quo si era verificata, come dicevasi, una notevole contrazione di manodopera a seguito del licenziamento di diversi dipendenti avendo la società proseguita l'attività sino al 31 dicembre 1994 soltanto con tre lavoratori.

In particolare, il Ricorrente, a conforto dell'esosità della percentuale di ricarico applicata, aggiungeva il fatto che se fossero stati considerati i ricavi dichiarati nel modello 750/05 ai fini dell'Ilor per il 1994 la percentuale di ricarico in questione sarebbe stata del 142% del costo del venduto con ricavi uguali a quelli dichiarati per le imposte dirette nell'importo di vecchie lire di 375.000.000 e non di 544.027.000, come ipotizzato da Controparte.

**Nel secondo gravame** in materia di Ilor 1994 lo stesso Ricorrente deduceva preliminarmente la nullità dell'avviso in quanto emesso al di fuori dell'ambito previsto dall'evocato art.39-comma 2-lettera c) dpr.600/72 in quanto nel caso di specie nessuna documentazione contabile era stata sottratta all'ispezione come dimostrato da questi concorrenti fattori:a)il curatore consegnò alla Controparte in data 28.5 e 15.06 1998 i registri fiscali eccetto il libro degli inventari di non interesse perché compilato sino al 31.12.1990;b)il 12 dicembre 2000 i funzionari fiscali fecero accesso allo studio del Curatore formulando<formale richiesta di esibizione della relazione fallimentare, del libro giornale e del libro degli inventari;c) il verbale di verifica di pari data dice che Francescani \*\*\* (Curatore) mise a disposizione la documentazione posseduta ad eccezione del libro giornale che si riservava di produrre successivamente dopo il ritiro dall'Ufficio delle II. DD. di Viareggio ,cosa che poi non avvenne per inutilità essendo nel frattempo pervenuto l'avviso di accertamento de quo in data 18 dicembre 2000 .Nel merito lo stesso Ricorrente rifacendosi all'avviso di accertamento in materia di Iva perveniva alla ripresa fiscale per maggiori ricavi pari a vecchie lire 132.683.000, assoggettate ad Ilor + accessori secondo il calcolo aritmetico ed algebrico in precedenza esposto.

**Nei restanti due gravami** , il Ricorrente si rifaceva ai motivi di cui ai ricorsi precedenti(a monte) in capo alla Società chiedendo la decisione dei predetti ricorsi(a valle) in conformità a quanto deciso in relazione ai primi, in ordine al cui complesso chiedeva la riunione.

L'U.F.(Agenzia fiscale di Viareggio), costituitosi in giudizio, resisteva e controdeduceva confermando sostanzialmente la legittimità degli avvisi di accertamento de quibus rinviando alle motivazioni in fatto ed in diritto già sopra esplicitate precisando in particolare la legittimità da un lato dell'accertamento induttivo (IVA) per omessa dichiarazione annuale e la ricostruzione del volume di affari su argomenti non arbitrari ma sugli elementi descritti nel provvedimento di recupero e dall'altro lato dell'accertamento in materia di Ilor a seguito della segnalazione dell'Ufficio Iva secondo quanto esposto in precedenza ai sensi dei combinati disposti degli artt.39 e 40 dpr.600/19972 e dall'altro lato ancora dei due restanti avvisi relativi al maggior reddito di partecipazione in capo ai due Soci per effetto dei maggiori ricavi e dei maggiori redditi di impresa in capo alla Società ex art.41 bis dpr.600/73.

Nell'odierna P.U. la causa, previa riunione dei 4 ricorsi ex art.29 D.Lgs.546/1992, era trattata ed i difensori delle due parti illustravano le rispettive tesi sopra indicate reiterando le loro doglianze; successivamente la stessa causa era decisa in camera di consiglio in base alle conclusioni di cui in premessa.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

### **I riuniti ricorsi sono parzialmente accolti.**

Preliminarmente si osserva che non è di pregio e deve essere disatteso il motivo del primo ricorso in materia di Iva nel senso che l'Ufficio resistente ha fatto legittimamente ricorso all'accertamento induttivo essendovi abilitato sia a norma dell'art.55 dpr.633/1972 per carenza della presentazione della dichiarazione Iva nell'anno di imposta 1994 sia ex art.62 sexies della legge 427/1993 per gravi ingongruenze dei ricavi dovute appunto alla carenza della detta dichiarazione fiscale.

Nel merito poi occorre rilevare che ai fini della ricostruzione del reddito presuntivo appaiono fondate le censure attoree circa la gravosità della percentuale presuntiva di ricarico(241 % riferita all'anno precedente 1993) sul costo del venduto(vecchie lire 154.964.000 risultante dai rigghi A/92 ed A/93 dalla dichiarazione reddituale modello 750/95).Al riguardo il Ricorrente ha ragionevolmente e parzialmente vinta la opposta presunzione con altra presunzione o prova indiretta che,partendo dal fatto noto costituito dalla riduzione nell'anno de quo(1994) da parte della Società di più del 50 % del personale dipendente(di ciò è stata data prova tramite la produzione in causa del libro matricola in assolvimento dell'onere probatorio ex art.2697 C.C.) ed in considerazione che l'anno de quo era quello terminale dell'attività della Società,porta a fare presumere la riduzione degli acquisti e dei ricavi ed in definitiva dell'entità dei ricavi.Per l'effetto, la percentuale di ricarico del 241% può essere ed in effetti è ridotta al 200% del sopradetto costo del venduto nell'anno de quo(vecchie lire 154.964.000),ossia 50% di 100 punti percentuali costituiti dalla differenza tra 241 punti percentuali presunti dall'Ufficio fiscale ai fini del ricarico sul costo del venduto e 142,3 punti percentuali ritenuti consoni dal Ricorrente .

L'imponibile aggiuntivo recuperato per affitto di capannone di 15.600.000 di vecchie lire è risultato pacifico ex art.115 C.P.C. non essendo stato contestato dal Ricorrente.

A questo punto, applicando la nuova percentuale di ricarico del 200% sul costo del venduto nel 1994 pari a vecchie lire 154.964.000 risulta determinato il nuovo imponibile ai fini dell'Iva pari a vecchie lire 309.928.000 + il predetto costo del venduto di vecchie lire 154.964.000,ossia vecchie lire 454.892.000+15.600.000=470.492.000-216.581.000( riconosciute non imponibili nell'avviso impugnato ed ora annullato)=253.911.000 di imponibile su cui applicando l'aliquota del 19% si determina l'importo di Iva da recuperare pari a vecchie lire 48.243.090, da cui detraendo l'ammontare dell'Iva sugli acquisti di vecchie lire 26.219.000 si ricava la nuova Iva dovuta in capo alla Società pari a vecchie lire 22.024.090.

E' annullato l'importo addebitato per Iva 1994 pari a vecchie lire 36.129.000,come sostituito nel nuovo minore importo appena indicato di vecchie lire 22.024.000.

Sono conseguentemente annullate anche le sanzioni addebitate per l'importo di 59.612.000(di vecchie lire) che è sostituito dal nuovo ammontare di 26.428.800 di vecchie lire , pari al 120% dell'ammontare della suddetta nuova imposta di lire 22.024.090(minimo edittale) ex art.5 -comma 1-D.Lgs.471/1997 per omessa presentazione della dichiarazione( con imposta dovuta) nella misura più favorevole rispetto alla sanzione più gravosa prevista dalla disposizione vigente all'epoca dell'infrazione(1994) ex art. 28-comma 1. dpr.633/1972 e ciò in applicazione del principio del favor rei ex art.3 D.Lgs.472/1997.

E' annullato anche l'importo addebitato di 10.696.000 per interessi che viene sostituito dal nuovo ammontare di 6.520.211, ottenuto impostando la seguente proporzione  $< 36.129.000 : 22.024.000 = 10.696.000 : X >$  =6.520.211 ,di cui prima.

Passando ora al secondo gravame in materia di Ilor 1994 in capo alla Società si osserva che è del tutto legittimo il ricorso fatto dall'U.F.R.all'accertamento induttivo con riferimento ( individuato in base al principio <iura novit curia> ex art.113 c.p.c.) all'art.39-comma 2 lettera a) dpr.600/73 richiamato dall'art.40 del dpr. appena citato.

Nel merito il maggiore reddito rilevante ai fini Ilor in capo alla stessa Società viene rideterminato sulla base dei ricavi accertati per l'anno 1994 in materia di Iva per il predetto nuovo importo di vecchie lire 470.492.000- 375.429.000(ricavi di esercizio dichiarati)= 95.063.000, da cui va detratto l'importo di vecchie lire 36.683.000 per perdita di bilancio nonché l'importo di vecchie lire pari a 32.000.000(deduzioni Ilor art.120-comma 1 Tuir) risultando l'ammontare imponibile ai fini Ilor pari a vecchie lire 26.380.000.Su tale importo applicando l'aliquota del 16,2 % si ottiene il nuovo ammontare di Ilor dovuto per il 1994 pari a vecchie lire 4.273.560 in luogo di vecchie lire 16.217.000 recuperate nell'avviso de quo che è annullato.

Per l'effetto, l'importo di sanzioni, irrogate pari a vecchie lire 17.217.000 secondo le previgenti disposizioni applicate <ratione temporis>,è sostituito dall'ammontare pari a vecchie lire 4.273.560 ex art.1 -comma 2- D.Lgs.471/1997,irrogato alla Società in base al principio del favor rei ex art.3 D.Lgs.472/1997.

Nessuna sanzione viene addebitata in materia di contabilità per cui è annullata la sanzione irrogata pari a vecchie lire 1.200.000=di cui all'avviso de quo.

Nulla era stato addebitato per interessi e nulla viene addebitato.

Siamo giunti agli ultimi due gravami concernenti i due Soci(\*\*\*) in ordine ai quali va ed in effetti è ricalcolato il suddetto reddito di partecipazione pari a vecchie lire 95.063.000 che va ed in effetti è ripartito a metà tra i detti due Soci ai fini dell'Irpef /ssn nella misura cadauno di vecchie lire 47.531.500= ,da cui è da detrarre l'importo di vecchie lire 14.388.000 risultante dalla dichiarazione di \*\*\* per l'anno de quo(1994) e di vecchie lire 14.388.000 risultante dalla dichiarazione di \*\*\* Alessando per lo stesso anno e così per un totale tassabile (cadauno) di vecchie lire 33.143.500 .

Applicando su tale importo sia per la \*\*\* sia per il \*\*\* le aliquote comprese tra il 10 ed 34% secondo gli scaglioni di reddito dell'epoca dell'imposta ,risulta dovuto ai fini Irpef da ciascuno dei due predetti soggetti passivi l'Irpef nell'importo di vecchie lire 5.280.790.

L'importo per sanzione ex art.1 D.Lgs.471/1997 è di vecchie lire 5.280.790 per ciascuno dei due Soci \*\*\* e \*\*\* in applicazione del sopraricordato principio del favor rei.

Ai fini poi del ssn, il reddito imponibile(vecchie lire 33.143.500) relativo sia a \*\*\* sia a \*\*\* è assoggettato all'aliquota secca dell'epoca del 5,6 % ottenendosi l'importo dovuto per il titolo fiscale in esame pari a vecchie lire 1.856.036 per ciascuno di loro con l'irrogazione di sanzioni pari a vecchie lire 1.856.036 per ognuno dei due soggetti passivi secondo le norme vigenti all'epoca del recupero.

Per l'effetto i due avvisi di accertamento in capo ai due Soci predetti sono annullati totalmente e sostituiti secondo i dati appena ricalcolati.

Nulla per interessi perché nulla allo stesso titolo era stato addebitato in precedenza dall'U.F.R.

Quanto poi alle spese del giudizio,esse sono compensate interamente tra le parti ex art.92 C.P.C. per soccombenza reciproca,come da dispositivo.

**P.Q.M.**

**1-** accoglie parzialmente i riuniti ricorsi in epigrafe e ,per l'effetto,sono annullati tutti gli avvisi di accertamento impugnati con la rideterminazione in capo a ciascun soggetto passivo degli importi dovuti per imposte,per sanzioni ed interessi come a seguire:

.a)Iva in capo alla snc \*\*\* \*\* di \*\*\* e \*\*\* >(in persona del Curatore \*\*\* \*\*)-anno 1994- euro 11.374,45 + sanzioni pari ad euro 13.648,92+ interessi pari a euro 3367,41;

b) Ilor in capo alla stessa Società(in persona dello stesso Curatore)-anno 1994-pari ad euro 2207,11+ sanzione pari ad euro 2207,11;

c) Irpef in capo alla Socia \*\*\* \*\*\*(in persona del Curatore predetto)-anno 1994-pari ad euro 2727,30+ sanzione pari ad euro 2727,30;

d) Ssn in capo alla medesima Socia \*\*\*-anno 1994-pari ad euro 958,56+ sanzione pari ad euro 958,56;

e) Irpef in capo al Socio \*\*\* \*\*\*(in persona del Curatore predetto)-anno 1994-pari ad euro 277,30 + sanzione pari ad euro 2727,30;

f) Ssn in capo al Socio \*\*\* \*\*\*(in persona del Curatore predetto)-anno 1994-pari ad euro 958,56 + sanzione pari ad euro 958,56;

2- compensa interamente tra le parti spese,diritti ed onorari del presente giudizio.

**Così deciso in Lucca**

**il 19.03.2005**

**IL GIUDICE ESTENSORE**  
**Dott.Osvaldo Papa**

**IL PRESIDENTE DI SEZIONE**  
**Dott.Luigi Bartolomei**