

**REPUBBLICA ITALIANA****IN NOME DEL POPOLO ITALIANO****LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE****SEZIONE TRIBUTARIA**

Tributi-Concordato
preventivo
biennale-
Accertamento
analitico-induttivo.

Composta dagli Ill.mi magistrati:

Lucio	Napolitano	- Presidente -	
Roberta	Crucitti	- Consigliere rel.-	R.G.N.21359/2020
Gianluca	Bordon	- Consigliere -	Cron.
Federico	Lume	- Consigliere -	P.U.- 02/12/2025
Andrea A.	Salemme	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

██████████ s.r.l., in concordato preventivo, in persona dell'amministratore unico e del commissario liquidatore, legali rappresentanti *pro tempore*, rappresentata e difesa, giusta autorizzazione del G.D., per procura in atti dall'Avv. ██████████ che ha indicato indirizzo p.e.c. con elezione di domicilio presso lo studio dell'Avv. ██████████ in ██████████

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi 12 è domiciliata;

– *controricorrente* –



avverso la sentenza n.1693/4/2019 della Commissione tributaria regionale della Toscana, depositata il 26 novembre 2019;
udita la relazione svolta dal consigliere Roberta Crucitti alla pubblica udienza del 2 dicembre 2025;
udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Aldo Cennicola, che ha concluso per l'accoglimento del terzo e del dodicesimo motivo del ricorso, rigettati i restanti;
uditi per la ricorrente l'Avv. [REDACTED] e per la controricorrente l'Avv. [REDACTED].

Fatti di causa

Nel marzo 2004 la [REDACTED] s.r.l., oggi [REDACTED] s.r.l. in concordato preventivo, presentò comunicazione di adesione per gli anni 2003 e 2004 al concordato preventivo biennale, come previsto dall'art.33 del D.L. n.269 del 2003, convertito dalla legge n.350 del 2003, avendo raggiunto nell'anno 2004 entrambi i limiti minimi stabiliti dalla legge.

A seguito di verifica per l'anno 2004 l'Ufficio notificò alla Società avviso con cui accertò un maggior imponibile ai fini dell'IRES, dell'IRAP, nonché contestò una maggiore IVA.

La Commissione tributaria provinciale di Pisa, innanzi alla quale la Società impugnò l'atto impositivo, accolse parzialmente il ricorso, con l'annullamento dell'atto impositivo in ragione del venir meno della soglia del 50%.

La decisione, appellata da entrambe le parti, venne confermata dalla Commissione tributaria regionale della Campania (d'ora in poi, per brevità, CTR), con il rigetto dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate e omissione di pronuncia sull'appello incidentale proposto dalla Società.

La sentenza venne gravata da ricorso per cassazione dall'Agenzia delle entrate e da ricorso incidentale da parte della Società.



Questa Corte, con ordinanza n.24485 del 5 ottobre 2018, in accoglimento del ricorso principale, cassò con rinvio la sentenza impugnata per insufficiente motivazione e dichiarò inammissibile il ricorso incidentale, rilevando che la questione relativa all'accertamento condotto dall'Ufficio, essendo stata assorbita dalla sentenza di appello, avrebbe potuto essere riproposta nel giudizio di rinvio.

Riassunta la causa dalla Società, che nelle more aveva mutato la sua denominazione in [REDACTED] s.r.l., la Commissione tributaria regionale della Toscana, con la sentenza indicata in epigrafe, accoglieva l'appello proposto dall'Ufficio e rigettava l'appello incidentale.

In particolare, il giudice di appello, ritenuto preliminarmente che la natura dell'accertamento, oggetto di giudizio, non incideva in alcun modo sulla quantificazione dei ricavi omessi mentre era dirimente la ricostruzione analitica delle differenze inventariali, confermava tutti i rilievi contestati nell'atto impositivo. Con riferimento alla chiesta applicazione, sulle sanzioni, del principio del *favor rei* rilevava che per l'ipotesi di infedele dichiarazione, sarebbe stato lo stesso Ufficio a provvedere, in base alla prassi, al ricalcolo delle sanzioni irrogate.

Avverso questa sentenza la [REDACTED] s.r.l., in concordato preventivo, propone ricorso, su dodici motivi, successivamente illustrato con deposito di memoria.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

In prossimità dell'odierna udienza pubblica il P.M., nella persona del Sostituto procuratore generale Aldo Cennicola, ha depositato memoria concludendo per l'accoglimento del terzo e del dodicesimo motivo del ricorso, rigettati gli altri.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce, in relazione all'art.360, primo comma, n.3 c.p.c., la violazione e/o falsa



applicazione degli artt.39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n.600/1973, 2727, 2729 c.c., nonché 4, comma 2, del d.P.R. n.441 /1997, in relazione all'inibizione del potere impositivo ex art.33 del D.L. n.269/2003, conv. in L. n.350/2003.

La Società evidenzia che, sin dal ricorso introduttivo e nell'atto di riassunzione, si era doluta dell'illegittimità dell'atto impositivo impugnato, siccome emesso in violazione della preclusione al potere accertativo dell'Amministrazione finanziaria come prevista dai commi 8 e 8 *bis* dell'art.33 del D.L. n.269/ 2003. Aveva, infatti, dedotto che il rilievo n.7 dell'avviso di accertamento notificato, avente ad oggetto la mancata contabilizzazione di ricavi derivanti dalla presunta cessione in evasione di imposta di 2.378 capi di abbigliamento, fosse incentrato su una ricostruzione presuntiva e non "analitica", quale sola consentita in virtù dell'adesione al concordato biennale.

La statuizione della C.T.R. la quale aveva escluso la natura analitico induttiva dell'accertamento dei maggiori ricavi di cui al rilievo n.7, secondo la prospettazione difensiva, era errata in diritto perché in violazione, non solo del comma 8 dell'art.33 del d.l. n.269/2003, ma anche dell'art.39 cit. il quale, prevedendo il ricorso alle presunzioni, definisce il modello legale dell'accertamento analitico-presuntivo.

1.1 La censura è ammissibile e fondata.

Contrariamente a quanto dedotto in controricorso e ritenuto dal P.G. in memoria, va rilevato che questa Corte, con l'ordinanza n.24485/2018 del 5.10.2018, nell'accogliere il ricorso dell'Agenzia delle entrate, in punto di motivazione apparente sui rilievi annullati dalla CTR, aveva, poi, dichiarato inammissibile il ricorso incidentale (riprodotto nel suo contenuto essenziale in ricorso alla pag. 9) proposto dalla Società siccome parte vittoriosa nel grado di merito.

La Società, quindi, in sede di rinvio, con l'atto riassuntivo, ebbe nuovamente a sollevare la questione oggetto del presente mezzo di



impugnazione come dà atto la stessa sentenza impugnata la quale, con la statuizione oggi censurata, la affronta specificamente.

1.2 Ciò posto, la censura è anche fondata. Ai sensi dell'art.33, comma 8 e 8 *bis* del d.l. n.269/2003:

8. Per i periodi d'imposta soggetti a concordato preventivo, relativamente al reddito d'impresa o di lavoro autonomo, sono inibiti i poteri spettanti all'amministrazione finanziaria in base alle disposizioni di cui:

a) al primo comma, lettera d), secondo periodo, e secondo comma, lettere a), d) e d-bis) dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 60 e successive modificazioni;

b) all'articolo 54, secondo comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni;

c) all'articolo 55, secondo comma, numero 3), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

8-bis. Per i medesimi periodi d'imposta di cui al comma 8, relativamente al reddito d'impresa o di lavoro autonomo, sono preclusi gli atti di accertamento qualora il maggiore reddito accertabile sia inferiore o pari al 50 per cento di quello dichiarato.

In materia, questa Corte (v. Cass., ord. n. 7765 del 09/04/2020) ha statuito che, in tema di accertamento dell'IRPEF, l'adesione al concordato fiscale biennale, ex art. 33 del d. l. n. 269 del 2003, conv. dalla legge n. 326 del 2003, comporta che la soglia prevista dal comma 8 *bis*, al di sotto della quale sono preclusi i poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, deve essere riferita non al reddito già accertato, ma a quello accertabile, ossia a quello risultante dall'esercizio dei soli poteri di accertamento non inibiti dal precedente comma 8, esistendo tra le due disposizioni un rapporto di



complementarietà e non di specialità, sicché spetta al giudice verificare se sussistano i presupposti di cui al comma 4 del citato art. 33 e se il risultato dell'attività di accertamento superi la soglia del cinquanta per cento del reddito dichiarato>>.

Nel caso in esame, la Società ha sempre contestato la legittimità del potere accertativo, con riguardo al rilievo 7 contenuto nell'avviso di accertamento, nella considerazione che si trattasse di un accertamento di tipo analitico induttivo, come tale precluso all'Amministrazione finanziaria in presenza di adesione al concordato biennale.

In particolare, con tale rilievo si era proceduto a contestare la mancata contabilizzazione di ricavi derivanti dalla presunta cessione in evasione d'imposta di 2.378 capi di abbigliamento.

Il Collegio ritiene che non sia revocabile in dubbio che, contrariamente a quanto ritenuto dalla C.T.R., si sia in presenza di un accertamento analitico induttivo di cui all'art.39, lett.d) del d.P.R. n.600 del 1973 il quale, come noto, prevede che l'Ufficio possa procedere al riconoscimento di attività non dichiarate o al disconoscimento di passività dichiarate muovendo sì dai dati analitici indicati nella contabilità del contribuente ma anche sulla base di presunzioni semplici purché gravi, precise e concordanti.

Nella specie, dallo stesso contenuto dell'avviso di accertamento (come riportato in ricorso in ossequio al principio di specificità) -il quale dal *controllo effettuato sulla corrispondenza tra le merci prodotte in Romania e in Italia, con le merci cedute in Italia* fa conseguire la *determinazione del maggiore ricavo presunto derivante dalla cessione degli articoli per i quali non risulta la fatturazione*- si evince che l'Ufficio ha fatto ricorso alla presunzione di cessione sicché la sentenza impugnata la quale esclude, *a priori*, la rilevanza del tipo di accertamento in concreto effettuato è erronea.



Ed invero, la natura analitico-induttiva del tipo di accertamento eseguito (con il su indicato rilievo 7) trova fondamento non solo nel disposto del citato art.39, comma 1, lett. *d* laddove consente, come detto, l'accertamento di un maggior reddito, o di singole componenti di reddito mediante presunzioni purché gravi, precise e concordanti ma anche dall'ulteriore dato normativo costituito dagli artt. 1 e 4, comma 2, del d.P.R. n.441/1997 i quali stabiliscono (art.1) che si presumono venduti in evasione di imposta i beni che risultino presenti in base alle risultanze contabili ma che non vengano materialmente reperiti in occasione degli accessi, ispezioni e verifiche presso i luoghi in cui il contribuente svolge la sua attività e tale presunzione estendono (art.4) anche ai beni che non risultino "contabilmente" presenti in azienda.

Così qualificato il tipo di accertamento eseguito, lo stesso era precluso all'Amministrazione data l'adesione della Società al concordato preventivo biennale, con conseguente erroneità della sentenza impugnata.

Ne consegue, ancora, in adesione al principio sopra riportato e dato atto che non vi è contestazione sulla circostanza che espunto tale rilievo l'ammontare dell'imponibile non supera il 50% dei ricavi dichiarati, che l'accoglimento del motivo, comportante l'annullamento integrale dell'atto impositivo impugnato, assorbe l'esame di tutti i restanti e, non essendo necessario alcun accertamento di fatto, consente una decisione nel merito con accoglimento dell'originario ricorso introduttivo proposto dalla Società.

2 Di tal chè rimane assorbito l'esame dei restanti motivi di ricorso con i quali era stata dedotta:

-la nullità della sentenza, in relazione all'art.360, primo comma, n.4 c.p.c., perché fornita di motivazione meramente apparente con riferimento alla media utilizzata per l'applicazione della percentuale di ricarico (secondo motivo);



- la nullità della sentenza, in relazione all'art.360, primo comma, n.4 c.p.c., per violazione del giudicato interno formatosi per acquiscenza espressa ex art.329 c.p.c. (terzo motivo);
- violazione e falsa applicazione dell'art.109, comma 2 del D.P.R. n.917 del 1986, in relazione all'art.360, primo comma, n.3 c.p.c. (quarto motivo);
- omesso esame di fatti decisivi per il giudizio consistenti nelle clausole recate dal contratto di prestazioni di servizi amministrativi intercorrenti tra la Società e la [REDACTED] e [REDACTED] s.r.l. (quinto motivo);
- la violazione e falsa applicazione dell'art.109 del D.P.R. n.917 del 1996, in relazione all'art.360, primo comma, n.3 c.p.c., qualora non si ravvisasse il vizio motivazionale di cui al precedente motivo (sesto motivo);
- la violazione e/o falsa applicazione sempre degli artt.88 e 109 del d.P.R. n.917 del 1986 con riferimento al rilievo n.5 (settimo motivo);
- la nullità della sentenza per vizio di ultrapetizione, con violazione dell'art.112 c.p.c., con riferimento al rilievo 5, in relazione all'art.360, primo comma, n.4 c.p.c. (ottavo motivo);
- la nullità della sentenza perché fornita di motivazione apparente in relazione all'asserita inapplicabilità della detassazione c.d. "Tremonti ambiente", in relazione all'art.360, primo comma, n. 4 c.p.c. (nono motivo);
- l'omesso esame di fatti decisivi e discussi tra le parti sintomatici della natura innovativa del " Progetto 1- Studio e realizzazione di nuove collezioni" (decimo motivo);
- in caso di mancato accoglimento del nono e del decimo motivo, la violazione e/o falsa applicazione, in relazione all'art.360, primo comma, n. 3 c.p.c., dell'art.1 del D.L. n.269/2003 con riferimento al rilievo 6 (undicesimo motivo);



-la violazione e/o falsa applicazione dell'art.1, commi 2 e 4, del d.lgs. n.461/1997, dell'art.3, comma 3, del d.lgs. n.472 del 1997 e del principio del *favore rei* in relazione all'art.360, primo comma, n.3 c.p.c. (dodicesimo motivo).

3. Le alternanti soluzioni assunte nei precedenti gradi inducono a compensare integralmente tra le parti le relative spese processuali, mentre le spese del presente giudizio, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

La Corte

P.Q.M.

accoglie il primo motivo del ricorso, assorbiti i restanti;
cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo proposto dalla Società;
compensa integralmente tra le parti le spese dei precedenti gradi di merito e del precedente giudizio di legittimità;
condanna l'Agenzia delle entrate alla refusione in favore della ricorrente delle spese di questo giudizio liquidate in complessivi euro 12.000,00 (dodicimila), oltre euro 200 per esborsi, rimborso spese generali forfetarie nella misura del 15%, e accessori di legge.
Così deciso, in Roma, il 2 dicembre 2025 nella camera di consiglio della Sezione Tributaria.

La Cons. est.

Roberta Crucitti

Il Presidente

Lucio Napolitano

