

Legittimo l'accertamento induttivo se la cooperativa non fornisce l'inventario

di Sara Agostini

Lo studio di un caso

L'accertamento induttivo da parte dell'Agenzia delle Entrate è giustificato nel caso di mancata consegna o messa a disposizione delle scritture contabili e non prevede deroghe nella determinazione del reddito a favore delle società cooperative.

Riferimenti

Corte di Cassazione, sentenza 5 dicembre 2012, n. 21785

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 15

L'accertamento induttivo, previsto dal D.P.R. n. 600/1973, non è ostacolato da speciali limitazioni presuntive legislative o di fatto a favore delle imprese mutualistiche.

È quanto emerge dalla pronuncia della Corte di Cassazione n. 21785 del 5 dicembre 2012, che si sofferma sulla correttezza ed attendibilità delle scritture contabili e sulle modalità di determinazione del reddito da parte delle cooperative (cfr. Tavola n. 1).

Il caso

La Commissione Tributaria Regionale della Campania confermava la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Caserta¹, emessa a seguito del ricorso proposto da una Cooperativa agricola avverso alcuni avvisi di accertamento dell'Agenzia delle Entrate relativi alle imposte per gli anni 1998 e 1999. Tali avvisi si fondavano su un accertamento induttivo operato ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973.

La Commissione, nel respingere le doglianze dell'Amministrazione Finanziaria, ha ritenuto che per

procedere all'accertamento induttivo non appariva sufficiente la mancata allegazione dell'inventario e del dettaglio delle rimanenze da parte dell'impresa, in quanto ciò non determinava quell'inattendibilità delle scritture che consente, per l'appunto, il suddetto accertamento.

Le motivazioni del ricorso

L'Agenzia delle Entrate ha articolato il ricorso su tre motivi fondamentali, due dei quali, poi, sono stati accolti dalla Cassazione.

Il primo motivo si sviluppa su tre linee che attengono, essenzialmente, alle modalità di tenuta della contabilità societaria.

La Commissione Tributaria affermerebbe in modo erroneo, rispetto al disposto degli artt. 15 e 39 del D.P.R. n. 600/1973, che non è obbligatorio, nell'ambito delle scritture contabili, tenere a disposizione le distinte inventariali per una loro eventuale verifica.

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 15

Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell'art. 13 devono in ogni caso redigere l'inventario e il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite, a norma dell'art. 2217 del codice civile, entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette. L'inventario, oltre agli elementi prescritti dal codice civile o da leggi speciali, deve indicare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo. Ove dall'inventario non si rilevino gli elementi che costituiscono ciascun gruppo e la loro ubicazione, devono essere tenute a disposizione dell'ufficio delle imposte le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario. (...)

Sara Agostini - Giurista d'impresa

Nota:

1 CTR Campania, sentenza 8 luglio 2008, n. 203/07/08.

Le distinte adoperate per la formazione dell'inventario, infatti, sono utili e necessarie laddove gli elementi dell'inventario non siano rilevabili e devono essere tenute a disposizione dell'Ufficio delle imposte.

Se un'impresa non ha redatto l'inventario e non ha le distinte inventariali, ciò può determinare il ricorso all'accertamento induttivo, secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate, ma disatteso dalla sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania.

Il secondo motivo attiene alla carenza di motivazione della suddetta Commissione, laddove ha dato ragione alla Cooperativa, senza, però, averne chiarito le cause ovvero che l'accertamento induttivo non è illegittimo pur in assenza delle scritture contabili.

Il terzo motivo, infine, concerne la natura mutualistica della società, che, secondo la sentenza impugnata, prevedrebbe dei criteri di quantificazione del reddito per le cooperative diversi e, quindi, la determinazione induttiva non dovrebbe valere per tali imprese. La CTR, infatti, ha ritenuto che la percentuale di ricarico² applicata durante l'accertamento induttivo non potesse valere, in quanto la cooperativa contribuente è un ente mutualistico e, poi, anche perché tutti i ricavi, al netto dei costi, sono attribuiti ai soci.

La decisione della Suprema Corte

I Giudici hanno ritenuto fondato il primo motivo di ricorso dell'Agenzia delle Entrate laddove afferma che è possibile attuare il procedimento di accertamento induttivo nei confronti di una società che semplicemente non alleggi le scritture inventariali richieste.

La legge, infatti, stabilisce l'obbligo per il contribuente di consegnare tutta la contabilità, compresi

Osservazioni critiche

Nessun limite all'accertamento induttivo di una cooperativa

Non solo non esiste alcuna limitazione normativa all'accertamento induttivo per le cooperative, ma la mutualità non rappresenta neppure un fatto significativo, al punto da far presumere che la determinazione del reddito debba essere considerata diversamente rispetto alla generalità delle imprese. Nel caso specifico di una cooperativa agricola, lo scopo della società è quello di remunerare il prezzo del conferimento dei soci in modo migliore rispetto al mercato e ciò, di per sé, determinerebbe che la percentuale di ricarico per la vendita possa qualificarsi in modo identico alla generalità delle altre imprese.

Il fatto, poi, che tutto il reddito sia suddiviso tra i soci, non appare intaccare le modalità con cui tale reddito si va a realizzare.

l'inventario e le distinte inventariali.

L'Amministrazione finanziaria, quindi, era legittimata a ritenere non attendibile la contabilità mancante di tale documentazione e a procedere all'accertamento induttivo ai sensi del D.P.R. n. 600/1973.³

La Corte ha, invece, ritenuto inammissibile il secondo motivo di ricorso: il giudizio di merito circa il raggruppamento eccessivo dei costi presenti nel bilancio, secondo la CTR, tale, però, da non giustificare l'accertamento, non può essere sostituito da un altro giudizio in sede di legittimità.

Il terzo motivo del ricorso, fondato per la Cassazione, consente ai Giudici di pronunciarsi sugli accertamenti induttivi nei confronti delle società cooperative.

Non esiste alcuna norma, tanto meno contenuta nel D.P.R. n. 600/1973, che preveda limitazioni presuntive specifiche nel caso di accertamenti induttivi effettuati alle cooperative.

Il fatto di avere natura mutualistica non può autorizzare a ritenere che i ricarichi sul venduto effettuati da una cooperativa siano di per sé inferiori a quelli praticati normalmente sul mercato⁴.

Note:

- 2 La percentuale di ricarico è la maggiorazione che l'impresa applica al prezzo di acquisto per determinare il prezzo di vendita.
- 3 Il principio di diritto enunciato dalla Corte è il seguente: "La mancata consegna o messa a disposizione di scritture contabili, - nella specie di scritture inventariali, giustifica il ricorso al procedimento di accertamento induttivo di cui al D.P.R. n. 600/1973, art. 39, comma 1, lett. d)".
- 4 Il secondo principio di diritto enunciato dalla Cassazione è il seguente: "L'accertamento induttivo D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d), nei confronti di un'impresa cooperativa, non soffre di speciali limitazioni legislative o "di fatto" nella applicazione presuntiva delle percentuali di ricarico".

Osservazioni conclusive

La decisione della Cassazione si sviluppa nel solco di altre pronunce⁵, tutte orientate ad affermare la legittimità dell'accertamento induttivo da parte dell'Agenzia delle Entrate, laddove la contabilità risulti carente.

L'interesse per questa sentenza, però, è dato soprattutto dal fatto che si occupa anche della determinazione del reddito delle cooperative, enucleando un principio di diritto rilevante.

Non solo non esiste alcuna limitazione normativa all'accertamento induttivo per tali imprese, ma la mutualità non rappresenta neppure un fatto significativo, al punto da far presumere che la determinazione del reddito debba essere considerata diversamente rispetto alla generalità delle imprese.

Nel caso specifico di una cooperativa agricola, lo scopo della società è quello di remunerare il prezzo del conferimento dei soci in modo migliore rispetto al mercato e ciò, di per sé, determinerebbe che la percentuale di ricarico per la vendita possa qualificarsi in modo identico alla generalità delle altre imprese.

Il fatto, poi, che tutto il reddito sia suddiviso tra i soci, non appare intaccare le modalità con cui tale reddito si va a realizzare.

Nota:

⁵ I Giudici si sono pronunciati sul medesimo punto anche in Cass. 6937/11; Cass. 4911/07; Cass. 8273/03; Cass. 15863/01, nonché con l'ordinanza n. 2004/2009.

Tavola n. 1 - Cass. civ. Sez. V, sentenza 5 dicembre 2012, n. 21785

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 203/07/08 depositata in data 8 luglio 2008 la Commissione Tributaria Regionale della Campania - respingendo l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate di Aversa - confermava la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Caserta n. 278/14/06 che aveva accolto il ricorso proposto dalla contribuente XXX COOPERATIVA AGRICOLA S.p.A. avverso gli avvisi di accertamento n. (OMISSIS) IVA IRPEG IRAP 1998 e n. (OMISSIS) IVA IRPEG IRAP 1999. Avvisi originati, entrambi, dal medesimo accertamento induttivo D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d). La sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania, era fondata sulle ragioni qui appresso:

1. venivano innanzitutto giudicati illegittimi gli impugnati avvisi perché la "mancata allegazione dell'inventario e del dettaglio delle rimanenze" non integrava, di per sé sola, il presupposto *ex lege* richiesto per procedere all'accertamento induttivo di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d); presupposto, come noto, costituito dalla inattendibilità delle scritture contabili; e senza poi contare, continuava la CTR, che l'Ufficio mai aveva "smentito" di non aver domandate le scritture di cui ora lamentava la mancata allegazione;
2. ancora con riferimento alla inattendibilità delle A. scritture contabili e diversamente dall'Agenzia delle Entrate secondo cui dalla contribuente non erano stati indicati i costi di esercizio dell'impresa, la CTR riteneva che la contribuente XXXX S.p.A. avesse "contabilizzato al conto economico costi pari a L. 222.785.936 ripartiti tra costi per servizi, per godimento di beni di terzi, ammortamenti ed oneri diversi di gestione anno 1998 e L. 12.593.225 ripartiti tra costi per servizi, per godimento beni di terzi, ammortamenti ed oneri diversi di gestione per anno 1999";
3. infine, la CTR riteneva errata "la percentuale di ricarico" applicata in sede di accertamento induttivo e questo per la natura mutualistica della contribuente Cooperativa e per cui "tutti i ricavi detratti i costi, vengono ripartiti tra gli associati".

Contro la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania, l'Agenzia delle Entrate ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze proponevano ricorso per cassazione affidato a numero tre motivi.

La contribuente XXX COOPERATIVA AGRICOLA S.p.A. resisteva con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. A sensi del D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 57, comma 1, - legge istitutiva delle Agenzie delle Entrate - il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha perduto la legittimazione a stare in giudizio con decorrenza dal 1.1.2001 (Cass.

22992/10; Cass. 9004/07; Cass. 12075/04). Conseguentemente, pertanto, la declaratoria di inammissibilità del ricorso siccome proposto dal ridetto Ministero dell'Economia e delle Finanze.

2. Col primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate censurava la sentenza ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 15, ed a riguardo deduceva che la mancata allegazione delle "distinte inventariali" aveva implicato la inattendibilità della contabilità e che ciò aveva consentito di poter legittimamente procedere all'accertamento induttivo e cosicché sottoponeva i plurimi quesiti:

- a) "se violi il D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 15 e 39, la sentenza della CTR che affermi che per le scritture contabili, contenenti il conto dei profitti e delle perdite sovrapponibili gli uni agli altri, non vi sia l'obbligo di tenere a disposizione le distinte inventariali ad una eventuale verifica da parte degli Uffici";
- b) "se secondo la testuale previsione della seconda parte del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 15, ove dall'inventario non si rilevino gli elementi che costituiscono ciascun gruppo e la loro ubicazione, debbano essere tenute a disposizione dell'Ufficio delle Imposte le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario";
- c) "se in ragione di ciò, in assenza di redazione dell'inventario e delle distinte inventariali, sia legittimo il ricorso all'accertamento induttivo come nella fattispecie in essere, ritenuto invece illegittimo dalla CTR con la sentenza impugnata".

Il motivo, che nella sua letterale formulazione contesta entrambe le *rationes decidendi* laddove vien in particolare affermato che giustifica il ricorso al procedimento di accertamento induttivo la semplice mancata "allegazione" delle scritture inventariali, è fondato.

In effetti la contribuente XX XXX COOPERATIVA AGRICOLA S.p.A. aveva l'obbligo *ex lege* prescritto di consegnare tutta la contabilità e comprese ovviamente le scritture inventariali di che trattasi. E colla conseguenza che, non avendo messo a disposizione l'inventario e le distinte inventariali, l'Agenzia delle Entrate era sol perciò autorizzata a ritenere inattendibile la contabilità e quindi a legittimamente procedere all'accertamento induttivo à sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), (Cass. 6937/11; Cass. 4911/07; Cass. 8273/03; Cass. 15863/01). Ex art. 384 c.p.c., comma 1, il principio di diritto da enunciarsi è quello che segue: "La mancata consegna o messa a disposizione di scritture contabili, - nella specie di scritture inventariali, giustifica il ricorso al procedimento di accertamento induttivo di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d).

2. Col secondo motivo l'Agenzia delle Entrate censurava la sentenza "per difetto di motivazione" à sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, e a riguardo deduceva come la Commissione Tributaria della Campania non avesse spiegato perché aveva dà "ragione" alla contribuente circa l'illegittimità del ricorso all'accertamento induttivo nonostante "l'assenza nelle scritture contabili dei costi indispensabili per l'esercizio dell'impresa".

Il motivo è inammissibile.

Ed invero la Commissione Tributaria Regionale della Campania ha chiarito di aver ritenuto i costi in parola effettivamente contabilizzati "al conto economico" e seppur in esso eccessivamente "raggruppati".

E l'apprezzamento fattuale della curia di merito, circa la effettiva esistenza della indicazione dei costi nelle scritture contabili, non può esser in questa sede di legittimità sostituito da uno diverso (Cass. 6288/11; Cass. 7921/11; Cass. 7394/10).

3. Col terzo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate censurava la sentenza à sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, ed a riguardo deduceva che la Commissione Tributaria Regionale della Campania aveva errato nel ritenere che la determinazione induttiva del reddito non potesse valere per le imprese aventi natura mutualistica come la contribuente XXX COOPERATIVA AGRICOLA S.p.A. e cosicché sottoponeva il quesito: "se violi il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, quella sentenza della CTR, come nella fattispecie in esame, che pur in assenza di un esplicito dato normativo, pur tuttavia abbia parlato di diversi criteri di quantificazione del reddito per le società cooperative".

Il motivo è fondato.

Ed, in effetti, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, non stabilisce speciali limitazioni presuntive in ipotesi di accertamento induttivo eseguito nei confronti impresa cooperativa. E, del resto, il carattere mutualistico dell'impresa nemmeno "di fatto" autorizza a ritenere che i ricarichi sul venduto siano minori rispetto quelli normali di mercato.

Ex art. 384 c.p.c., comma 1, il principio da enunciarsi è quindi:

"L'accertamento induttivo D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d), nei confronti di impresa cooperativa non soffre di speciali limitazioni legislative o "di fatto" nella applicazione presuntiva delle percentuali di ricarico".

4. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la controversia può decidersi nel merito ex art. 384 c.p.c.,

comma 2, per tramite il rigetto del ricorso proposto dalla contribuente XXX COOPERATIVA AGRICOLA S.p.A. avverso gli opposti avvisi di accertamento.

5. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

- Accoglie il primo ed il terzo motivo di ricorso e dichiara inammissibile il secondo.
- Cassa l'impugnata sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania e decidendo nel merito rigetta il ricorso proposto dalla contribuente XXX COOPERATIVA AGRICOLA S.p.A. avverso gli avvisi di accertamento n. (OMISSIS) IVA IRPEG IRAP 1998 e n. (OMISSIS) IVA IRPEG IRAP 1999. - Condanna la controricorrente XXX COOPERATIVA AGRICOLA S.p.A. a rimborsare alla ricorrente Agenzia delle Entrate le spese processuali, liquidate in Euro 4.000,00 quanto al primo grado e in Euro 5.000,00 quanto al secondo grado ed Euro 15.000,00 quanto al presente ed oltre a spese prenotate e accessori di legge.