



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di RAVENNA Sezione 1, riunita in udienza il 15/05/2026 alle ore 12:00 con la seguente composizione collegiale:

NOVELLI PAOLO, Presidente e Relatore
FABRI RICCARDO, Giudice
MORETTI PIETRO, Giudice

in data 15/05/2026 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 414/2024 depositato il 27/11/2024

proposto da

1399

Difeso da

Alessandra Amatucci - MTCLSN77P49H769Z

ed elettivamente domiciliato presso

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Ravenna

elettivamente domiciliato presso dp.ravenna@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THQ03DA00002/2024 IRES-ALTRO 2019
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THQ03DA00002/2024 IVA-OPERAZIONI IMPONIBILI 2019
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THQ03DA00002/2024 IRAP 2019

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 163/2026 depositato il 19/05/2026
Svolgimento del processo

La Società _____, impugna l'avviso di accertamento n. THQ03DA00002/2024 relativo all'anno 2019, per il recupero di IRES, IRAP e IVA.

1) Eccepisce innanzi tutto che il contribuente gode di ISA 9.11 per l'annualità 2019; posto che la determinazione del maggior reddito sarebbe avvenuta per mezzo di presunzioni semplici sostiene che queste erano precluse all'ufficio per effetto dell'applicazione del relativo regime premiale derivante dall'ISA 9.11.

Deduce come ulteriori motivi di ricorso:

2) la nullità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art 42 dpr 602/1973, stante l'omessa indicazione della reale metodologia di accertamento e l'utilizzo di presunzioni precluse all'ufficio per effetto del regime premiale di cui sopra.

Ritiene che la metodologia seguita dall'Ufficio debba essere qualificata come "induttiva" giacché questi avrebbe rideterminato il maggior reddito dell'odierno ricorrente utilizzando solo la documentazione extracontabile, senza tener minimamente conto della contabilità ufficiale. Non sarebbe quindi veritiera la dichiarazione dell'Agenzia, riportata a pag. 3 dell'atto impugnato, secondo cui la determinazione sarebbe avvenuta con le "sole" modalità di cui all'Art 39 comma 1 lett. d), primo periodo.

Si duole, inoltre, che l'Ufficio abbia rideterminato il maggior imponibile considerando solo i (presunti) ricavi indicati nella predetta documentazione extracontabile, senza tener conto dei relativi costi.

Richiama al riguardo recenti arresti della S.C. di Cassazione, secondo la quale, in sede di accertamento di tipo "induttivo", si deve procedere alla ricostruzione della situazione reddituale complessiva del contribuente, tenendo conto anche delle componenti negative del reddito che siano comunque emerse dagli accertamenti compiuti; conseguentemente, qualora per alcuni proventi non sia possibile accertare i costi, questi possono essere determinati induttivamente, perché diversamente si assoggetterebbe ad imposta, come reddito d'impresa, il profitto lordo, anziché quello netto, in contrasto con il parametro costituzionale della capacità contributiva di cui all'articolo 53 Cost. (cfr. Cass. sent. 17.07.2019, n. 19191; Cass. sent. 20.01.2017, n.1506; Cass. sent. 19.02.2009, n. 3995; Cass. sent. 25.11.2008, n. 28028).

3) In via subordinata, pur ritenendo applicabile in sede giudiziale il regime premiale che precluderebbe il riconoscimento dei costi per il tramite di presunzioni semplici, la società ricorrente chiede alla Corte di rideterminare l'imponibile indicato nell'atto impugnato, riconoscendo alla _____ a i costi fisiologici alla propria attività: considerando che l'utile fiscale sarebbe del 4%, come emerge dalla dichiarazione dei redditi per l'esercizio 2019, l'imponibile contestato dall'Ufficio dovrebbe essere pertanto ridotto del 96%.

Conclude chiedendo:

- in via principale, di annullare e/o dichiarare la nullità e/o inefficacia dell'Avviso di accertamento n. THQ03DA00002/2024, per le ragioni in fatto e in diritto esposte nella superiore narrativa, alle quali qui integralmente ci si richiama;
- in via subordinata, di rideterminare l'Avviso di Accertamento n. THQ03DA00002/2024 in conseguenza dell'accoglimento della domanda di parte ricorrente;
- condannare la resistente alle spese e competenze di causa, oltre rimborso forfettario e oneri di legge, da quantificarsi secondo DM 55/2014.

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Ravenna.

Esponde che l'atto impugnato deriva dalla verifica svolta dalla Guardia di Finanza, tenenza di Cervia, i cui esiti sono riepilogati nel processo verbale di constatazione. In sede di controllo i militari verbalizzanti avevano reperito documentazione extracontabile da cui era stato possibile constatare la discordanza tra i ricavi percepiti e quelli contabilizzati, sistematicamente inferiori ai primi. In particolare, con riferimento all'anno di imposta 2019, la differenza tra incassi riportati nella documentazione extracontabile e quelli annotati nei registri contabili obbligatori è pari a € 158.375,00.

Dal prospetto di riepilogo inserito a pag. 2 dell'avviso di accertamento si evince che la Società ricorrente possa essere inquadrata nella fattispecie dei contribuenti con compensi c.d. "appiattiti" il cui utile d'esercizio non possa essere considerato idoneo a coprire il rischio d'impresa e remunerare il capitale investito.

In proposito, evidenzia che in sede di accesso, il signor _____, amministratore della società rendeva dichiarazioni confessorie in merito alla contabilità 'in nero' rinvenuta.

Per tali motivi, esaminato il p.v.c., l'Ufficio ha emesso l'avviso di accertamento in oggetto al fine di recuperare a tassazione le maggiori imposte dovute a titolo di Ires, Iva e Irap sui maggiori imponibili rappresentati dai ricavi non dichiarati, con irrogazione delle sanzioni previste ex lege.

In particolare, il maggior reddito ai fini IRES è stato determinato ai sensi dell'articolo 39 comma 1 lett. d) primo periodo e dall'articolo 41 bis del dpr 600/1973.

Il maggior valore della produzione ai fini IRAP è stato determinato ai sensi degli articoli 5 bis e 25 del D. Lgs. 446/1997 e del richiamato art. 41 bis del DPR 600/1973.

Ai fini IVA è stata recuperata la maggiore imposta dovuta ai sensi dell'articolo 54, comma 4, del DPR 633/1972.

Sono state poi irrogate le sanzioni previste ex lege.

Ne conseguirebbe che la pretesa tributaria oggetto del presente giudizio avrebbe perso, per effetto di un fatto sopravvenuto normativamente tipizzato, la propria efficacia ed esigibilità giuridica, con conseguente venir meno dell'interesse concreto e attuale alla prosecuzione della lite. In tale contesto, la declaratoria di cessazione della materia del contendere si imporrebbe come esito necessario, non discrezionale, del quadro normativo applicabile.

In via subordinata, laddove il Collegio ritenesse di non poter attribuire carattere vincolante all'effetto ex lege del silenzio-accoglimento previsto dall'art. 1, comma 540, L. 228/2012, chiede alla Corte di valutare il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione, trattandosi di questione di diritto di portata generale, eccedente l'ambito della cognizione propria del giudice di merito.

Nel merito, illustra ulteriormente i motivi di ricorso ed insiste sulla necessità determinare i costi, anche in via presuntiva o forfettaria, non essendo ammissibile la tassazione dei ricavi lordi (richiama: Cass. civ., sez. V, ordinanza 29 dicembre 2025, n. 34472).

L'Agenzia delle Entrate, con memoria illustrativa, ha replicato all'istanza della ricorrente con la quale è stata chiesta la cessazione della materia del contendere.

Preliminarmente, sostiene che l'istanza presentata sarebbe inammissibile, in quanto non conforme al modello previsto dalla legge e presente sul sito dell'Agenzia delle entrate – Riscossione (ed allegato alla memoria) e sarebbe quindi priva dei requisiti minimi previsti dalla legge. Sostiene inoltre che tale istanza non sarebbe mai pervenuta allo scrivente Ufficio.

Evidenzia, in ogni caso, che l'istanza prodotta farebbe riferimento ad avvisi di accertamento diversi da quelli oggetto del contendere.

Eccepisce, inoltre, che la parte ha effettuato il deposito in formato pdf della prova della notifica a mezzo pec dell'istanza inviata all'Agente della riscossione. Obietta che tale prova può esser data solo dal file “.eml” o “.msg”. Solo da tale file è infatti possibile accertare che la notifica ha avuto a oggetto proprio l'atto avente “quel” contenuto che risulta dalla copia pdf depositata, e non invece un altro (richiama: Corte di Cassazione ord. n. 16189 dell'8 giugno 2023).

Comparsa le parti all'udienza del 23 gennaio 2026, questo Collegio, al termine della discussione, rilevato che non erano stati prodotti gli allegati al PVC, e che il loro esame risulta comunque indispensabile alla decisione, ha disposto, a cura della parte più diligente, la produzione di copia delle prime due fatture di acquisto e delle prime due di vendita di ogni mese concernente i prodotti commercializzati nell'anno oggetto di contestazione, rinviando per tali incombenzi all'udienza del 15 maggio 2026.

A questa udienza sono comparse nuovamente le parti che hanno confermato le rispettive conclusioni.

Motivi della decisione

Deve essere innanzi tutto rigettata la istanza della società ricorrente che, con l'ultima memoria depositata, ha chiesto di accertare l'intervenuto annullamento (ex art. 1, comma 540, legge n. 228 del 2012) dell'atto impugnato e, quindi, di dichiarare la sopravvenuta cessazione della materia del contendere, essendo venuta meno la pretesa tributaria, come effetto ex lege della mancata risposta alla richiesta avanzata dalla ricorrente per il tramite dell'Agenzia delle Entrate-riscossione, essendo infruttuosamente decorso il termine perentorio fissato dal comma 540 dell'art. 1 del d.l. n. 228 del 2012.

In proposito, in base ai commi 537 ss. della disposizione appena richiamata il soggetto raggiunto dalla notificazione di un atto esattivo o di un atto della procedura cautelare o esecutiva può chiedere la sospensione immediata delle procedure di riscossione entro novanta giorni dal ricevimento dell'atto (termine successivamente ridotto a sessanta giorni ad opera dell'art. 1 d.lgs. n. 159 del 2015).

L'istanza deve essere accompagnata da una dichiarazione con la quale venga documentato che gli atti emessi dall'ente creditore prima della formazione del ruolo o la successiva cartella di pagamento o l'avviso per cui si procede sono interessati da: a) prescrizione o decadenza del diritto di credito sotteso, intervenuta in data anteriore a quella in cui il ruolo è stato reso esecutivo; b) un provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore; c) una sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore; d) una sospensione giudiziale oppure una sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emesse in un giudizio al quale il concessionario della riscossione non ha preso parte; e) un pagamento eseguito e riconducibile al ruolo, anteriore alla sua formazione; f) qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso.

Ricevuta tale dichiarazione l'ente incaricato per la riscossione è tenuto a sospendere immediatamente la procedura e a inoltrare, entro dieci giorni, l'istanza all'ente creditore, tenuto a riscontrare le circostanze allegate dal contribuente. Decorsi sessanta giorni l'ente impositore è tenuto a confermare la correttezza o dell'inidoneità dell'apparato probatorio prodotto, trasmettendo, contestualmente, all'agente della riscossione il provvedimento di sospensione o sgravio o di inidoneità della documentazione presentata dal debitore a mantenere la sospensione.

Nel caso in cui l'ente impositore ometta l'invio dei tali comunicazioni l'art. 1, comma 540, legge n. 228 del 2012 prevede che, trascorso inutilmente il termine di duecentoventi giorni dalla data di presentazione della dichiarazione del debitore al concessionario, le partite siano annullate, con l'automatico scarico dei relativi ruoli.

Ritiene il Collegio che, nel caso di specie, non si siano verificate le condizioni per la produzione dell'invocato sopravvenuto effetto estintivo.

Innanzitutto, deve precisarsi che spetta al ricorrente che deduca il verificarsi della sopravvenuta estinzione della pretesa dare documentata prova dei propri assunti, con specifico riferimento ai motivi espressamente rientranti tra quelli tipizzati dal comma 538.

E, quindi, chi ne eccepisce la sopravvenienza deve provare di aver presentato, e regolarmente prodotto, all'Agenzia delle Entrate – riscossione una domanda che renda chiari i riferimenti agli atti esattivi, cautelari o esecutivi ed ai corrispondenti avvisi di accertamento, nonché agli altri elementi che consentano di poter valutare la effettiva ricorrenza delle circostanze tassativamente indicate dalla legge.

La domanda prodotta dalla ricorrente, nel caso di specie, appare invece priva di ogni documentazione e specificazione delle ragioni che avrebbero fatto venir meno della pretesa, non essendo stata prodotta altra documentazione a corredo e, in aggiunta, essa fa riferimento a degli avvisi di accertamento (unicamente) indentificati con numeri diversi da quelli oggetto del presente contenzioso, e quindi nemmeno sembra minimamente pertinente.

Inoltre, come eccepito dalla Agenzia delle Entrate, in realtà non vi è nemmeno prova che detta istanza sia effettivamente pervenuta all'Agenzia delle Entrate-riscossione, in quanto la parte ha effettuato il deposito della prova della notifica a mezzo p.e.c. dell'istanza all'agente della riscossione, in formato pdf, senza invece produrre il file “.eml” o “.msg”.

Per provare la effettiva notificazione la parte avrebbe invece dovuto produrre il file di posta elettronica corredato del documento inviato in allegato, con ricevuta di consegna.

Tali carenze inficiano radicalmente la istanza prodotta ed escludono che si sia prodotto l'effetto estintivo invocato.

Passando quindi all'esame del principale motivo di impugnazione - laddove la società eccepisce che la metodologia seguita dall'Ufficio dovrebbe essere qualificata come “induttiva pura” (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, *lett. d*) in quanto l'Agenzia avrebbe rideterminato il maggior reddito utilizzando solo la documentazione extracontabile, senza tener minimamente conto della contabilità, ed avrebbe fatto uso di presunzioni semplici che sarebbero precluse per effetto del regime premiale di cui godeva il contribuente (ISA 9.11 per l'annualità 2019) – questa Corte ritiene tale doglianza infondata.

Al contrario di quanto eccepito, esattamente invece l'Agenzia delle Entrate ha obiettato che, nel caso di specie, si era trattato di un accertamento eseguito con le modalità di cui all'art. 39 comma 1 *lett. d*), primo periodo, del D.P.R. n. 600 del 1973, senza utilizzo di presunzioni semplici ma fondando la ricostruzione su prove dirette.

Dette prove sono innanzitutto costituite dalla documentazione extracontabile reperita dai militari operanti e dalla quale è stato possibile constatare la discordanza tra i ricavi percepiti e quelli

contabilizzati, sistematicamente inferiori ai primi. In particolare, con riferimento all'anno di imposta 2019, la differenza tra incassi riportati nella documentazione extracontabile e quelli annotati nei registri contabili obbligatori è pari ad euro 158.375,00. In proposito, in sede di accesso, il signor

....., amministratore della società ha affermato che «la documentazione extracontabile che avete rinvenuto in sede di accesso è stata da me predisposta ed elaborata e rispecchia in maniera puntuale le rendicontazioni giornaliere, mensili e annuali dei ricavi conseguiti dalla società. Posso, sin d'ora, affermare che lo scostamento tra i ricavi effettivi riportati nella predetta documentazione e quelli indicati in dichiarazione si aggira intorno al 10% circa e mi rendo sin d'ora disponibile a fornire qualsivoglia chiarimento che possa meglio ricostruire l'effettivo volume d'affari conseguito dalla società» (fg. 16/27 del PVC).

Tale circostanza ha reso evidente una parziale inattendibilità delle risultanze contabili, sicchè la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati in dichiarazione ha consentito all'Ufficio accertatore di rettificare la dichiarazione presentata utilizzando la stessa ai fini della dimostrazione della esistenza di ulteriori componenti positivi di reddito non dichiarati i dati e le notizie raccolti nei modi previsti dagli art. 32 e 33 D.P.R. 600/1973.

Infatti, la contabilità parallela rinvenuta, assieme alla dichiarazione (assimilabile ad una confessione stragiudiziale) resa dallo stesso rappresentante legale della società contribuente, costituiscono prove dirette, e non indiziarie, dei maggiori ricavi prodotti e non dichiarati e queste sono state quindi impiegate al fine di rettificare le risultanze derivanti dalla contabilità ufficiale della contribuente, e come tale già riprodotta nei bilanci e nelle dichiarazioni fiscali.

Si trova infatti affermato che le dichiarazioni del legale rappresentante di una società non rivestono la natura di mere dichiarazioni testimoniali, in quanto il rapporto di immedesimazione organica che lega il rappresentante legale alla società rappresentata esclude che il primo possa essere qualificato come testimone, in riferimento ad attività poste in essere dalla seconda: esse possono, invece, essere apprezzate come una confessione stragiudiziale, e costituiscono pertanto prova non già indiziaria, ma diretta, del maggior imponibile eventualmente accertato nei confronti della società, non necessitando, come tale, di ulteriori riscontri (Cassazione n. 3385/2020, n. 4348/2016, n. 20259/2015, n. 22616/2014); e ciò anche se la dichiarazione sia stata rilasciata dall'ex legale rappresentante della società (Cassazione n. 403/2016).

Pertanto, trattandosi del metodo accertativo di cui al primo periodo della lettera d), primo comma dell'articolo 39, cit., l'Ufficio non è incorso in alcuna preclusione di legge, tenuto conto che l'art. 9-bis del DL. 50/2017 stabilisce che nei confronti dei soggetti che rientrano nel "regime premiale" sono preclusi gli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'art. 39, primo comma, *lett. d)* secondo periodo del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'articolo

54, secondo comma, ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633.

Ciò posto, deve evidenziarsi che, una volta escluso ogni vizio del metodo accertativo seguito, parte ricorrente non ha opposto alla ricostruzione delle maggiori componenti positive di reddito disvelate dalla contabilità parallela 'in nero' alcun argomento od elemento di prova contrario, sicchè essi devono ritenersi pacificamente accertati (in merito all'onere del contribuente, a fronte del rinvenimento, da parte degli accertatori, di documentazione extracontabile, di fornire a prova contraria «riscontri precisi e puntuali alla ricostruzione dei ricavi operata dall'ufficio»: Cass. 19574/2025).

Deve invece essere accolta la domanda subordinata che chiede di accertare, a fronte dei maggiori ricavi, i relativi costi, da considerare quindi come componenti negativi in diminuzione dei maggiori componenti positivi non dichiarati ed assoggettabili ad imposizione.

Al riguardo, si trova recentemente affermato che "in seguito ai principi espressi nella sentenza della Corte Costituzionale n. 10 del 2023, può affermarsi che ogni accertamento induttivo, sia esso analitico-induttivo che induttivo puro, deve tener conto dei costi, forfettari, presuntivamente sostenuti per produrre il reddito imputato al contribuente, affinché il meccanismo di determinazione del reddito fondato su presunzioni rispetti quanto più è possibile il principio di capacità contributiva" (Cass. 16168/2025 e 19574/2025).

Venendo dunque a determinare i costi da riconoscere a fronte dei maggiori ricavi disvelati, non può essere condivisa la pretesa della società ricorrente che vorrebbe individuare il reddito netto imponibile in base all'indice di redditività di circa il 3,96 per cento, corrispondente a quello emergente dalle dichiarazioni fiscali.

In proposito, deve obiettarsi che tale indice non può ritenersi specchiare fedelmente la redditività della soc. _____, in quanto, appunto, il dato frutto del rapporto tra componenti positivi e componenti negativi deve ritenersi alterato e depresso dal mancato rilevamento dei componenti positivi occultati.

Ritiene invece questa Corte che la quota dei costi da riconoscere forfettariamente, a fronte dei maggiori ricavi occulti disvelati, sia individuabile proprio desumendoli dai margini di cui beneficiava la società, siccome desunti dalle ricorrenti differenze tra i costi di acquisto delle merci (vini, liquori, ecc.) ed i prezzi di vendita degli stessi beni ai propri clienti.

Tale criterio appare quello più verosimile e maggiormente in grado di preservare l'aderenza dell'accertamento ad una effettiva capacità contributiva, tenuto conto che, come già evidenziato, la contabilità dell'impresa non è stata ritenuta totalmente inattendibile e che, inoltre, la contabilità parallela rinvenuta ha fatto emergere acquisti e vendite di prodotti 'in nero' ma non altri meccanismi di

alterazione dei prezzi indicati nelle fatture passive ed attive e che, pertanto, devono ritenersi in linea di massima idonee a rispecchiare le condizioni effettive di acquisto e di vendita.

Per tali motivi è stato chiesto alle parti di produrre per un esame a campione, con criterio casuale, alcune fatture passive ed attive.

Dalle stesse è stato possibile individuare alcuni prodotti (stessa tipologia e produttore) dai quali desumere il prezzo di acquisto e il prezzo di rivendita ai propri clienti, entrambi valutati al netto della scontistica menzionata nelle fatture medesime e quindi idonei a desumere i margini di ricarico.

prodotto	Prezzo di acquisto	sconto	Prezzo di acquisto al netto degli sconti e gratuità	Prezzo di vendita	sconto	Prezzo di vendita al netto degli sconti e gratuità
GRECO DI TUFO DOCG B.180,75 LT			Euro 7,10	Euro 9,92	16%	Euro 8,34
FALANGHINA DEL SANNIO DOCB.18 0,75			Euro 5,60	Euro 7,20	16%	Euro 6,05
FALANGHINA DEL SANNIO DOC B.18 0,375SC (sconto)		100%	Euro 0,00	Euro 4,23	16%	Euro 3,56
RU BLANC DE BLANCS	Euro 55,89	13%	Euro 46,63	Euro 66,31	20%	Euro 53,05
ULISSE MONTEPULCIANO 750ML	Euro 6,80	20%	Euro 5,11	Euro 12,03	18%	Euro 9,87

Dalla tabella di cui sopra i costi risultano essere pari all'82 per cento, con corrispondenti ricavi netti pari al 18 per cento sul prezzo di vendita.

Non devono invece essere tenuti in considerazione ulteriori costi, quali i costi generali, in quanto essi sono i medesimi per il funzionamento dell'azienda e, come tali, si deve presumere che siano già stati interamente rilevati nella contabilità in chiaro.

In definitiva, tenuto conto dei ricavi ulteriori accertati, pari ad euro 158.375, gli stessi, ai fini della determinazione delle maggiori imposte, devono essere ridotti dei relativi costi di acquisto, stabiliti forfetariamente in euro 129.867,50 e quindi un maggior reddito imponibile di euro 28.507,50.

In questi termini dovranno essere ricalcolate in diminuzione, tenendo conto del suddetto valore, le imposte evase, le sanzioni irrogate e gli interessi.

Il parziale accoglimento del ricorso, nei termini sopraddetti, potendo essere considerato alla stregua di una soccombenza reciproca, consente la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte accoglie parzialmente il ricorso come in motivazione. Spese compensate.

Così deciso in Ravenna, li 15 maggio 2026.

Il Presidente – est.

Paolo Novelli

