



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dai Sigg.ri Magistrati

Biagio Virgilio	- Presidente -
Angelina Maria Perrino	- Consigliere-
Rosaria Maria Castorina	- Consigliere <i>Rel</i>
Fabio Antezza	- Consigliere -
Adet Toni Novik	- Consigliere -

R.G.N.

192/2015

Cron. *17715*

Ud 25/02/2021

ha pronunciato la seguente

Ordinanza

1490
2021

sul ricorso iscritto al n. 192/2015 R.G. proposto da
Agenzia delle Entrate rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura
generale dello Stato presso i cui uffici è domiciliata in Roma, alla via
dei Portoghesi, n.12.

- ricorrente -

Contro

(omissis) s.r.l. in persona del legale rappresentante, rappresentata e
difesa dagli avv.ti (omissis) del Foro di Bologna, (omissis) e
(omissis) , con domicilio eletto presso lo studio di questi ultimi in

(omissis) per procura speciale in calce al
controricorso

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale delle
Marche n.278/5/14, depositata il 2.9.2014.

Udita la relazione svolta alla ^{adunanza camerale} ~~pubblica udienza~~ del 25.2.2021 dal
Consigliere Rosaria Maria Castorina.

Ritenuto in fatto

Con sentenza 278/5/14, depositata il 2.9.2014, la Commissione
Tributaria Regionale delle Marche accoglieva l'appello di (omissis)
s.r.l., esercente attività di fabbricazione ed installazione di macchine
per il sollevamento, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la
sentenza della CTP di Ancona che aveva rigettato il ricorso del
contribuente di impugnazione di un avviso di accertamento con il
quale l'ufficio rideterminava, per l'anno di imposta 2000, i ricavi della
società e accertava maggiori Irpeg, Irap e Iva, oltre sanzioni.

La CTR riteneva che nella specie non sussistessero i presupposti
per procedere all'accertamento induttivo e che l'amministrazione non
avesse esaminato le circostanze dedotte dalla contribuente per
giustificare il risultato negativo della gestione antieconomica della
società.

Avverso la decisione l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso
per cassazione, affidato a due motivi.

La contribuente resiste con controricorso.

Ragioni della decisione

1. Va preliminarmente disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso per difetto di autosufficienza. I motivi articolati dalla difesa erariale rispondono ai canoni dell'autosufficienza.

Risultano, invero, riportati nel corpo dell'atto tutti gli elementi e i riferimenti necessari ad individuare, nei suoi termini esatti, l'errore denunciato e i fatti processuali che ne costituiscono la base.

2. Con il primo motivo la ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione dell'art. 53 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per essere stata disattesa l'eccezione di inammissibilità dell'appello per difetto di specificità.

2.1. Il motivo non è fondato.

La CTR ha disatteso l'eccezione evidenziando che la sentenza impugnata si era limitata a riprodurre le tesi delle rispettive parti, pervenendo al rigetto del ricorso sulla base dell'apodittica affermazione che "... La difesa del ricorrente appare fragile e non convincente...."

Dalla sentenza si evince che l'appellante aveva ribadito – con il gravame – le medesime ragioni di impugnazione originariamente proposte, che si ponevano in diretto ed oggettivo contrasto con le ragioni su cui era fondata la pronuncia impugnata, da cui promana – per conseguenza necessaria – quell'intento critico che, invece, è stato ritenuto assente dalla ricorrente.

Invero, secondo il consolidato indirizzo di questa Corte, nel processo tributario, l'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione, richiesta dall'art. 53 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, non deve necessariamente consistere in una rigorosa e

formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, richiedendosi, invece, soltanto una esposizione chiara ed univoca, anche se sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza. È, pertanto, irrilevante che i motivi siano enunciati nella parte espositiva dell'atto ovvero separatamente, atteso che, non essendo imposti dalla norma rigidi formalismi, gli elementi idonei a rendere "specifici" i motivi d'appello possono essere ricavati, anche per implicito, purché in maniera univoca, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni (Cass., Sez. 5[^], 19 gennaio 2007, n. 1224; Cass., Sez. 5[^], 13 novembre 2008, n. 27080; Cass., Sez. 5[^], 12 gennaio 2009, n. 346; Cass., Sez. 5[^], 31 marzo 2011, n. 7393). Inoltre, anche la riproposizione in appello delle stesse argomentazioni poste a sostegno della domanda disattesa dal giudice di primo grado – in quanto ritenute giuste e idonee al conseguimento della pretesa fatta valere – assolve l'onere di specificità dei motivi di impugnazione imposto dall'art. 53 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, ben potendo il dissenso della parte soccombente investire la decisione impugnata nella sua interezza (Cass., Sez. 6[^], 1 luglio 2014, n. 14908; Cass., Sez. 5[^], 3 agosto 2016, n. 16163; Cass., Sez. 5[^], 22 marzo 2017, n. 7639; Cass., Sez. 6[^], 20 aprile 2018, n. 9937; Cass., Sez. 5[^], 11 maggio 2018, n. 11061; Cass., Sez. 5[^], 20 dicembre 2018, n. 32954) e non occorrendo l'enunciazione di nuovi argomenti giuridici a sostegno dell'impugnazione rispetto a quelli già respinti dal giudice di primo grado (Cass., Sez. 5[^], 19 dicembre 2018, n. 32838).

3. Con il secondo motivo l'Ufficio deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 39 comma 2 lett. d) e d) bis del DPR 600/73 in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c.

Lamenta che la CTR aveva erroneamente ritenuto non sussistessero i presupposti per procedere all'accertamento induttivo, facendo cattivo uso della distribuzione dell'onere della prova.

Il motivo è fondato.

La CTR ha accolto l'appello del contribuente, evidenziando che non sussistevano gli elementi presuntivi per procedere con l'accertamento induttivo puro di cui all'art. 39 comma 2 d.p.r. 600/1973 atteso che l'Agenzia aveva desunto l'inattendibilità delle scritture solo in base ad una circostanza, consistente nella differenza, nell'ambito della commessa ^(omissis), tra i cilindri prodotti e i cilindri venduti.

In realtà la stessa CTR ha dato atto che l'ufficio aveva contestato la gestione antieconomica della società.

E' noto che il discrimine tra l'accertamento con metodo analitico-induttivo e quello con metodo induttivo c.d. puro sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, in quanto l'Ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 c.c.; 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 (apparentemente regolari), sicché l'amministrazione finanziaria può "prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e 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 tale senso, da ultimo, Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 6861 del 08/03/2019; in termini, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 17952 del 24/07/2013).

Con riferimento all'antieconomicità è stato, anche di recente ribadito, che nel giudizio tributario, una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità di una operazione posta in essere dal contribuente che sia imprenditore commerciale, perché basata su contabilità complessivamente inattendibile in quanto contrastante con i criteri di ragionevolezza, diviene onere del contribuente stesso dimostrare la liceità fiscale della suddetta operazione ed il giudice tributario non può, al riguardo, limitarsi a constatare la regolarità della documentazione cartacea. Infatti, è consentito al fisco dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere minori costi, utilizzando presunzioni semplici e obiettivi parametri di riferimento, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente, che deve dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate a fronte della contestata antieconomicità» (Cass., Ordinanza n. 25257 del 25/10/2017);

Alla luce di tali principi, appare evidente l'errore in cui è incorso il Giudice di appello che non ha ritenuto sussistere i presupposti della ripresa fiscale argomentando dal fatto che l'ufficio non aveva proceduto alla verifica della fondatezza delle circostanze addotte dal contribuente per giustificare il risultato negativo della gestione economica della società, senza considerare che, a fronte delle presunzioni fornite dall'ufficio, avrebbe dovuto accertare la regolarità delle operazioni effettuate dalla contribuente sulla quale incombeva l'onere probatorio.

A tanto provvederà il giudice di rinvio.

Il secondo motivo di ricorso deve essere, pertanto, accolto e la sentenza cassata con rinvio alla CTR delle Marche anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR delle Marche, in diversa composizione anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso nella Camera di consiglio del 25.2.2021

Il Presidente

Biagio Virgilio

