



17910.21

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
V SEZIONE CIVILE

Oggetto: accertamento
analitico induttivo ex
art.39 comma 1 d) del
d.P.R.600/73

Composta da

- Enrico Manzoni - Presidente -
- Giuseppe Fuochi Tinarelli - Consigliere - R.G.N. 11894/2014
- Giacomo Maria Nonno - Consigliere - Cron. 17910
- Rosaria Maria Castorina - Consigliere - AC - 25/3/2021
- Gori Pierpaolo - Consigliere Rel. -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11894/2014 R.G. proposto da
(omissis) rappresentato e difeso dall'Avv. (omissis)

(omissis), con domicilio eletto presso lo studio dell'Avv. (omissis) in

(omissis)

- ricorrente -

contro

2311
2021

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, sez. staccata di Siracusa, n.354/16/2013 depositata il 23 settembre 2013, non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 25 marzo 2021 dal consigliere Pierpaolo Gori.

Rilevato che:

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, sez. staccata di Siracusa, veniva rigettato l'appello proposto da ^(omissis)

(omissis) avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa n.421/1/2012 la quale aveva a sua volta rigettato il ricorso del contribuente avente ad oggetto un avviso di accertamento per IVA, IRPEF, IRAP, addizionali e sanzioni 2006, emesso a seguito di p.v.c. e di un accertamento analitico induttivo ex art.39 comma 1 lett. d) del d.P.R. n.600 del 1973 e 54 del d.P.R. n.633 del 1972.

2. La CTR confermava la decisione di primo grado, ritenendo legittimo l'impianto e la misura delle riprese nei confronti del contribuente, titolare di attività di ristorazione senza somministrazione nei confronti del quale, a seguito di controllo della dichiarazione dei redditi per l'anno di imposta, emergeva una grave antieconomicità della gestione e di inattendibilità delle scritture contabili nel loro complesso.

3. Avverso la decisione propone ricorso il contribuente, affidato a sette motivi, che illustra con memoria, cui resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Considerato che:

4. Con il primo motivo di ricorso - ex art.360 primo comma nn.3, 4 e 5 cod. proc. civ. - il contribuente deduce la nullità della sentenza e del procedimento per violazione degli artt.132 cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ., degli artt.39 del d.P.R. n.600 del 1973, 54 del d.P.R. n.633 del 1972, 2697, 2727 e 2729 cod. civ., nonché l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, per non aver la CTR espresso una motivazione in ordine alle circostanze di fatto e di diritto che hanno indotto i giudici d'appello a ritenere che l'avviso impugnato si fonderebbe su presunzioni gravi, precise e concordanti e che la gestione aziendale sarebbe antieconomica e, in subordine, per aver i giudici d'appello erroneamente ritenuto esistenti tali requisiti presuntivi.

5. Con il secondo motivo di ricorso - ai sensi dell'art.360 primo comma nn. 4 e 5 cod. proc. civ. - si prospetta la nullità della sentenza e del procedimento per violazione degli artt.132 cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ., per aver i giudici d'appello rigettato il motivo di gravame con cui il contribuente censurava la decisione di primo grado per non aver accolto il motivo di ricorso contenente la denuncia dell'infondatezza e l'erroneità della pretesa erariale, senza motivare in alcun modo la loro decisione; in subordine viene anche dedotta la nullità della sentenza per omesso esame delle circostanze di fatto dedotte dal contribuente a superamento della presunzione a sé sfavorevole, senza che nelle sue controdeduzioni in appello l'Agenzia deducesse alcunché a riguardo.

6. I motivi - al di là della tecnica di formulazione al limite dell'inammissibilità che accomuna e mescola vari paradigmi del 360 primo comma cod. proc. civ., ben tre nel primo e due nel secondo motivo - sono connessi anche in quanto in essi viene, sotto diversi aspetti, prospettata l'apparenza della motivazione della sentenza impugnata,

con riferimento al fondamento dell'accertamento e sono in parte inammissibili e, in parte, infondati.

La Corte rammenta innanzitutto che *«La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture»* (Cass. Sez. Un. 3 novembre 2016 n. 22232). Si reitera inoltre che *«La riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione»* (Cass. Sez. Un., 7 aprile 2014 n. 8053).

7. Orbene, nella sentenza impugnata il Collegio riconosce l'esposizione del fatto, la sintesi delle difese delle parti, l'esposizione dei motivi di appello e la decisione sugli stessi attraverso ragioni della decisione immediatamente evincibili per ciascuna, tra cui quella espressa con

riferimento al fondamento dell'accertamento analitico induttivo alla base delle riprese su cui si appuntano i primi due motivi, consistente nella manifesta antieconomicità della gestione aziendale. Tanto basta a rispettare il minimo costituzionale richiesto dai principi di diritto giurisprudenziali richiamati, e l'antieconomicità è fatto acquisito, come si evince dalla motivazione dell'avviso di accertamento riportato alle pagg.11 e ss. del ricorso e a pag.1 della sentenza impugnata, in cui si legge che il contribuente ha dichiarato appena 4.720 Euro di reddito nel periodo di imposta, a fronte di costi per materie prime per 33.827 euro e altri costi ammontanti ad Euro 52.690, da cui sarebbero stati ottenuti ricavi per Euro 64.434,00.

Inoltre, le deduzioni articolate in via subordinata nel secondo motivo, sono a loro volta inammissibili, traducendosi in una deduzione di mera insufficienza della motivazione, dal momento che il giudice d'appello ha nel complesso preso in carico il quadro istruttorio e lo ha valutato in termini sfavorevoli al contribuente che non ha spazio nel riformulato testo dell'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., ai sensi dell'art. 54, comma primo, lett. b), del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 2012, n. 134, ha riformato, applicabile alla fattispecie *ratione temporis*.

8. Con il terzo motivo di ricorso - ex art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ. - il contribuente prospetta la violazione e falsa applicazione degli artt. 10 e 12 della legge n.212 del 2000 in relazione all'art.97 Cost., per aver la CTR erroneamente ritenuto che nelle ipotesi in cui l'avviso è fondato su presunzioni gravi precise e concordanti l'Amministrazione non è tenuta ad instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente, ma è quest'ultimo che ha l'onere di attivare il procedimento di accertamento con adesione.

9. Il motivo non può essere accolto. Premesso che non esiste un obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale nel sistema



tributario e che dagli atti non si evince il fatto che l'accertamento sia stato preceduto da verifica, ispezione o accesso con conseguente esclusione dell'applicazione dell'art.12 della legge n.212 del 2000 (Cass. Sez. UU, n. 18184 del 29/07/2013), e che non è neppure prospettata la prova di resistenza ai fini IVA (Cass. Sez. UU, n. 24823 del 09/12/2015), si ribadisce 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. Sez. 5 - , Ordinanza n. 25257 del 25/10/2017, Rv. 645975 - 01; conforme, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 14941 del 14/06/2013, Rv. 627156 - 01).

Nel caso di specie, in presenza di manifesta antieconomicità della gestione, nei termini sopra riassunti, la CTR risulta aver correttamente applicato il canone dell'onere della prova, gravando sul contribuente la dimostrazione della regolarità delle operazioni contestate, onere che il giudice d'appello ha accertato non essere stato assolto, né il ricorrente veste la propria prospettazione attraverso elementi di fatto non considerati dal giudice del merito, decisivi e contrari, oltre che ritualmente introdotti nel processo. Non vi è stata dunque alcuna inversione dell'onere della prova, ma una valutazione del materiale



probatorio offerto in senso sfavorevole al contribuente di cui non può essere chiesta in sede di legittimità la rinnovazione.

10. Con il quarto motivo - ai fini dell'art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ. - il contribuente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 3 della l. n.241 del 1990, 7 della legge n.212 del 2000 e 42 del d.P.R. n.600 del 1973 per aver i giudici d'appello ritenuto l'accertamento sufficientemente motivato, nonostante questo facesse riferimento ad atti e documenti non conosciuti dal contribuente.

11. Il motivo è inammissibile per genericità in quanto nel corpo della censura il contribuente non indica mai quali atti ed elementi di prova non fossero stati a sua conoscenza o conoscibili, limitandosi a trascrivere l'intero atto impositivo all'inizio del ricorso e dando per pacifica in quanto non contestata la circostanza. Tuttavia, per poter applicare il principio di non contestazione è necessario individuare quale sia il fatto asseritamente non contestato, ossia nella fattispecie i singoli documenti e fatti non conosciuti né conoscibili, onere non assolto dal contribuente con conseguente impossibilità di ritenere pacifica la propria prospettazione indeterminata nell'oggetto.

12. Con il quinto motivo di ricorso - ex art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ. - si denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 26 del d.P.R. n.602 del 1973, 60 del d.P.R. n.600 del 1973, 148, 149 e 156 cod. proc. civ. e 14 della l. n.890 del 1982, per aver la CTR ritenuto l'Agenzia abilitata a notificare l'avviso di accertamento mediante spedizione diretta a mezzo di servizio postale e applicabile al caso di specie il principio della sanatoria delle nullità per raggiungimento dello scopo dell'atto.

13. Il motivo è destituito di fondamento, in quanto per costante interpretazione giurisprudenziale di legittimità è facoltà dell'Agenzia effettuare la notificazione dell'atto impositivo a mezzo posta direttamente ai sensi dell'art. 14 della l. n. 890 del 1982 e, in questo caso,



si applicano le norme concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati (Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 29642 del 14/11/2019), in disparte dal fatto che nel caso di specie il contribuente ha avuto anche piena conoscenza dell'atto impositivo e si è esaustivamente difeso in tutti i gradi di giudizio.

14. Con il sesto motivo - ai sensi dell'art.360 primo comma n. 4 cod. proc. civ. - il ricorrente deduce la nullità della sentenza e del procedimento per omessa pronuncia sul motivo di ricorso di primo grado, non esaminato dalla CTP e devoluto in appello con cui è stata dedotta l'illegittimità del provvedimento di irrogazione sanzioni, in violazione dell'art.112 cod. proc. civ..

15. Il motivo è infondato. Premesso che il contribuente si duole della mancata decisione in primo e secondo grado su doglianza di mancanza di motivazione dell'avviso di accertamento con riferimento alle sanzioni, ossia questione preliminare rispetto alla disamina del merito, va reiterato che *«Non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto della domanda o eccezione formulata dalla parte.»* (Cass. Sez. 2, Ordinanza n. 20718 del 13/08/2018, Rv. 650016 - 01) e, nel caso di specie, la CTR ha deciso nel merito la controversia rigettando integralmente l'appello, così confermando l'atto impositivo anche quanto alla motivazione degli atti impugnati circa le sanzioni.

16. Con il settimo motivo il contribuente - ex art.360 primo comma n. 3 cod. proc. civ. - prospetta la violazione e falsa applicazione dell'art. 91 cod. proc. civ. in quanto dalla presunta erroneità della decisione adottata nel merito discenderebbe anche quella sul capo delle spese di lite.

17. Il motivo, che non articola un'autonoma ragione di doglianza ma proietta sulle spese le considerazioni di cui ai precedenti motivi, erro-



neamente ritenuti fondati e dismessi dalla Corte, va consequenzialmente rigettato.

In conclusione, il ricorso va integralmente rigettato e le spese di lite, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte: rigetta il ricorso e condanna il ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in Euro 4.100,00 per compensi, oltre Spese prenotate a debito.

Dichiara che, ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma il 25 marzo 2021

Il Presidente
Enrico Manzon

Depositate in Cancelleria

Oggi 23 GIU. 2021..

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Anna Maria Ursala

