



34371-21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Oggetto:
accertamento di
maggiori ricavi -
motivazione della
sentenza della CTR

Ettore Cirillo · Presidente -

Pasqualina Anna Piera · Consigliere -
Condello

R.G.N. 16364/2015

Luigi D'Orazio · Consigliere -

Cron. 34371

Marcello Fracanzani · Consigliere -

CC - 30/09/2021

Giuseppe Nicastro · Consigliere Rel. -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 16364/2015 R.G. proposto da

Agenzia delle entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- *ricorrente*-

contro

3375
2021

FN

(omissis) , rappresentato e difeso nel giudizio di merito dal Rag.
(omissis) , con studio in (omissis) ;
- intimato -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio,
Sezione staccata di Latina, n. 2934/39/14 depositata l'8 maggio 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 30 settembre
2021 dal Consigliere Giuseppe Nicastro.

Rilevato che:

sulla base delle risultanze di un processo verbale redatto da propri
impiegati, l'Agenzia delle entrate notificò a (omissis) , titolare di
un'impresa individuale esercente l'attività di «rosticcerie, friggitorie,
pizzerie a taglio con somministrazione», un avviso di accertamento,
relativo all'anno d'imposta 2005, con il quale accertò maggiori ricavi
derivanti, tra l'altro, dalla cessione di pizze per € 50.412,00, e, di
conseguenza, un reddito d'impresa di € 67.952,00, a fronte di un
reddito dichiarato di € 15.997,00;

secondo quanto risulta dal menzionato processo verbale – come in
parte trascritto dalla ricorrente nella seconda pagina del ricorso – i
ricavi derivanti dalla cessione di pizze furono determinati con il
seguito metodo: *«attraverso l'esame delle fature passive, si è
determinato il numero totale di bocce [panetti di pasta surgelata per la
preparazione della pizza] acquistate, dalle quali sono state sottratte n.
600 bocce (mediamente 50 bocce mensili) che la parte dichiara di non
utilizzare in quanto dopo la lievitazione risulta non adatta alla
lavorazione. Determinato il numero medio di pizze per boccia, i
verbalizzanti hanno altresì riconosciuto n. 8040 pezzi per sfrido
(quantità di pizza rimasta invenduta e dichiarata dalla parte) e n. 4380
[...] pezzi per autoconsumo (due pezzi al giorno per ogni dipendente*

titolare). Considerato che il prezzo medio di vendita di una porzione di pizza, desunto dal listino prezzi fornito dal contribuente, è pari ad € 1,20, si determina un corrispettivo totale di 276.936,00»;

(omissis) impugnò l'avviso di accertamento davanti alla Commissione tributaria provinciale di Latina (*hinc* anche: «CTP»), che accolse il ricorso del contribuente;

avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle entrate propose appello alla Commissione tributaria regionale del Lazio, Sezione staccata di Latina (*hinc* anche: «CTR»), che lo rigettò con la motivazione che «[i]l Collegio, esaminati gli atti e sentite le parti, non ritiene condivisibili le argomentazioni addotte a sostegno dell'appello; la sentenza impugnata infatti non merita alcuna censura; in particolare, si condivide quanto affermato dai primi giudici sul punto centrale della questione in esame, ovvero quanto in sintesi di seguito riportato. L'Ufficio, per la determinazione del numero delle pizze sulla base dei quantitativi di prodotti acquistati, ha operato presumendo erroneamente che da ogni boccia impiegata (acquistate in n. di 31.000) siano scaturite mediamente otto pizze. Ebbene, a parere del Collegio: "La quantità presunta in base al peso deriva da una presunzione che non può prevalere. Va chiarito che, sulla base di una giurisprudenza ormai consolidata in materia, le presunzioni semplici (quantità per porzione) non possono consistere nel risultato possibile di una arbitraria presunzione, ma devono essere la conseguenza emergente da un procedimento logico-dimostrativo fondato su fatti noti. Nella fattispecie, invece, non sembra che la determinazione del numero delle porzioni e/o quantità per porzione <fatto noto> abbia la caratteristica della certezza. D'altro canto, la determinazione extra contabile, anche se sufficientemente probabile, può essere smentita dimostrando che quegli stessi indizi, di cui si è servito l'ufficio, possono essere spiegati in altro modo e anche con maggiore attendibilità. In conclusione, tenuto conto di quanto sostenuto dal ricorrente, ritenuto che in base ai

quantitativi di merce acquistati il numero delle pizze e dei pasti accertati dall'ufficio appare eccessivo, e che per l'accertamento induttivo è stata usata una procedura di presunzioni basata su altre presunzioni e non su dati certi, e cioè sul calcolo della media aritmetica ponderata che avrebbe dato n. 167.200, che, moltiplicato per il prezzo di vendita di euro 1,20, avrebbe dato un totale di euro 185.736,00 in luogo di quello calcolato dall'ufficio, il ricorso è meritevole di essere accolto". Pertanto, tutto ciò premesso e considerato, la Commissione ritiene, per le stesse ragioni dei primi giudici, di dover rigettare l'appello dell'ufficio»;

avverso tale decisione – depositata in segreteria l'8 maggio 2014 – ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate, che affida il proprio ricorso, notificato il 23 giugno 2015, a tre motivi;

(omissis) non ha svolto attività difensiva.

Considerato che:

con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., la violazione dell'art. 36, (secondo comma), n. 3) e n. 4), del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ., per essere la sentenza impugnata motivata in modo solo apparente, inidoneo a rivelare la *ratio decidendi*, atteso che essa: «*manca [...] della benché minima esposizione dell'oggetto del giudizio, dei termini della controversia e, infine, delle censure svolte dall'Ufficio appellante*»; «*si limita a riproporre, in forma virgolettata, il testo della motivazione della sentenza di primo grado, che i giudici regionali riprendono tali e quali, senza chiarire od esprimere nemmeno sinteticamente le ragioni della propria adesione, sia quanto all'inquadramento della metodologia accertativa seguita dall'ufficio che quanto a valutazioni più specifiche come la necessità del ricorso alla "media aritmetica ponderata", che risulta pertanto del tutto*

incomprensibile»; manca della «esposizione dei termini di fatto e di diritto della controversia»;

con il secondo motivo, la ricorrente, in via subordinata, denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e degli artt. 2697 e 2729 cod. civ., per avere la CTR affermato l'«*arbitrari[età]*» del ragionamento presuntivo dell'Ufficio, negato che esso si fondasse «*su fatti noti*» e asserito che «*è stata usata una procedura di presunzioni basata su altre presunzioni e non su dati certi, e cioè sul calcolo della media aritmetica*», atteso che – posto che l'Ufficio «*si è [...] limitato a rilevare dai documenti relativi agli acquisti, esibiti dalla parte l'ammontare di materie prime disponibili, per poi applicarvi i prezzi di listino forniti dalla stessa contribuente in occasione del successivo colloquio in data 5/12/2008*», che, come risulta dal verbale di tale colloquio, il contribuente rispondeva alla domanda dei verbalizzanti che «*attualmente si ottengono [da una boccia] 8 pz per la 'pizza calda', 6 per la 'pizza fredda'*» e che «*[q]uesto dato veniva utilizzato nel calcolo dei verbalizzati come "numero medio di pezzi per boccia = n. 8", a cui venivano applicati i prezzi di listino, così ottenendo il totale dei ricavi presunti*»– era «*agevole rilevare che l'accertamento impugnato traeva le mosse da fatti del tutto noti, perché rilevati documentalmente o dalle stesse dichiarazioni della parte interessata, rispetto ai quali era compito del giudice verificare la tenuta logica e il nesso di consequenzialità secondo l'Id quod plerumque accidit, al fine di vagliare la legittimità dei risultati ottenuti dall'Ufficio nel ricalcolare i ricavi*»;

con il terzo motivo, la ricorrente, in via ulteriormente subordinata, denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, per avere la CTR annullato integralmente l'impugnato avviso di accertamento, mentre avrebbe dovuto accertare e quantificare, entro

i limiti posti dal *petitum* delle parti, la corretta entità della pretesa tributaria;

il primo motivo è fondato;

le Sezioni unite di questa Corte hanno chiarito 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 oggettivamente 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. U., 03/11/2016, n. 22232);

con riguardo, in particolare, alla sentenza pronunciata in grado di appello motivata *per relationem* alla sentenza di primo grado impugnata, e con specifico riferimento al processo tributario, questa Corte ha altresì affermato che «*è nulla, per violazione degli artt. 36 e 61 del d.lgs. n. 546 del 1992, nonché dell'art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente priva dell'illustrazione delle censure mosse dall'appellante alla decisione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare "per relationem" alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, poiché, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni poste a fondamento della decisione e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame*» (Cass., 05/10/2018, n. 24452; nello stesso senso, Cass., 26/06/2017, n. 15884, 11/06/2014, n. 13148, 16/12/2013, n. 28113, 24/01/2007, n. 1573);

l'impugnata sentenza della CTR rientra in modo paradigmatico in tale grave anomalia argomentativa, concretizzando, perciò, un caso di

motivazione apparente, chiaramente al di sotto del «*minimo costituzionale*» (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053 e n. 8054);

essa, infatti – senza neppure esporre il ragionamento presuntivo operato dall'Ufficio e i fatti posti a fondamento dello stesso, nonché i motivi dell'appello dell'Agenzia delle entrate – si è limitata a trascrivere la motivazione della sentenza di primo grado e ad affermare di aderire a essa, rendendo così impossibile comprendere sia il *thema decidendum* sia le ragioni poste a fondamento della decisione, non potendosi ritenere che la predetta adesione alla motivazione della sentenza di primo grado sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dei motivi di impugnazione;

da ciò consegue la fondatezza del motivo;

l'esame del secondo e del terzo motivo resta assorbito dall'accoglimento del primo motivo;

pertanto, il primo motivo deve essere accolto, assorbiti il secondo e il terzo, la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto e la causa deve essere rinviata alla Commissione tributaria regionale del Lazio, Sezione staccata di Latina, in diversa composizione, perché provveda, altresì, alla liquidazione delle spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti il secondo e il terzo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, Sezione staccata di Latina, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 30/09/2021.

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA



oggi 15/11/2021
IL CANCELLIERE ESPERTO
Maria Antonia Chieco