



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta da

Federico Sorrentino - Presidente -
Roberta Crucitti - Consigliere -
Rosita D'Angiolella - Consigliere -
Riccardo Guida - Consigliere rel.-
Filippo D'Aquino - Consigliere -

Impugnazione di
avviso di
accertamento,
IRPEF, IVA, IRAP,
2009

R.G. N. 13392/2017

Cron.

UC - 27/10/2021

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 13392/2017 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con
domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso
l'Avvocatura Generale dello Stato.

- ricorrente -

contro

(omissis)

, elettivamente domiciliato in

(omissis)

, rappresentato e difeso dall'avvocato

(omissis)

.

- controricorrente -



Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, sezione n. 33, n. 10450/33/2016, pronunciata il 15/11/2016, depositata il 23/11/2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 27 ottobre 2021 dal Consigliere Riccardo Guida.

Rilevato che:

1. (omissis) impugnò l'avviso di accertamento che recuperava a tassazione, ai fini Irpef, Irap e Iva, per il 2009, ricavi non dichiarati derivanti da attività d'impresa esercitata dall'interessato che aveva omesso di presentare la dichiarazione dei redditi e la dichiarazione Iva e non aveva tenuto la contabilità. L'accertamento era fondato sul processo verbale della Guardia di Finanza (datato 29/10/2010) emesso a conclusione di una verifica fiscale attuata con l'accesso al domicilio della parte privata da cui era emerso che il ricorrente, privo di partita Iva, aveva acquistato all'asta in maniera non occasionale beni di valore (articoli di gioielleria, oro, orologi preziosi) pignorati e non riscattati alla scadenza del vincolo reale, sì da lasciare presumere che egli esercitasse attività d'impresa in totale evasione d'imposta;

2. la Commissione tributaria provinciale di Napoli (con sentenza n. 19619/2015), in parziale accoglimento del ricorso, negò la fondatezza dell'accertamento induttivo del reddito d'impresa in considerazione del fatto che gli accertatori avevano riconosciuto che per gli anni d'imposta dal 2008 al 2010 il contribuente non aveva venduto nessuno degli oggetti acquistati all'asta. Il primo giudice, tuttavia, reputò legittimo l'atto impositivo limitatamente all'addebito di mancata tenuta delle scritture contabili e di omessa dichiarazione Iva;

3. la Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") della Campania, con la sentenza in epigrafe, pronunciando sull'appello principale



dell'ufficio e su quello incidentale del contribuente avverso i capi della pronuncia di primo grado di rispettiva soccombenza, per quanto ancora interessa, innanzitutto ha rigettato il gravame del fisco sul rilievo che, non avendo prodotto alcun utile, il contribuente non era qualificabile come imprenditore ed era piuttosto un risparmiatore che, anziché investire in azioni e obbligazioni, aveva preferito acquistare dell'oro, quale tipico "bene rifugio". È stato invece accolto l'appello incidentale del contribuente in quanto, a giudizio della C.T.R., dato il mancato svolgimento di un'attività commerciale, l'appellante non aveva alcun obbligo di tenuta delle scritture contabili e di presentazione della dichiarazione Iva;

4. l'Agenzia ricorre con due motivi e il contribuente resiste con controricorso;

Considerato che:

1. con il primo motivo di ricorso [«1) Violazione e falsa applicazione dell'art. 132 comma II n. 4 c.p.c. e dell'art. 36 del d.lgs. n. 546/92 in relazione all'art. 360 co. 1 n. 4 c.p.c.»], si censura la motivazione apparente della sentenza impugnata che si è limitata ad aderire in modo acritico alla pronuncia di primo grado senza spiegare la propria *ratio decidendi*;

il motivo è infondato;

1.1. va data continuità al principio di diritto secondo cui «In tema di processo tributario 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; conf.: *ex multis*: 11/11/2020, n. 25325; 14/02/2020, n. 3819; 25/10/2018, n. 27112; 05/11/2018, n. 28139, la quale ha chiarito che «La sentenza d'appello può essere motivata "per relationem", purché il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero della identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicché dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente, mentre va cassata la decisione con cui la corte territoriale si sia limitata ad aderire alla pronunzia di primo grado in modo acritico senza alcuna valutazione di infondatezza dei motivi di gravame»). Tali precedenti sezionali sono conformi all'insegnamento delle Sezioni Unite della Corte, secondo cui la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da error in procedendo, allorquando, 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, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. 19/06/2018, n.16159 [p. 7.2.], che menziona Cass. Sez. U. 03/11/2016, n. 22232; conf.: Cass. Sez. U. nn. 22229, 22230, 22231, del 2016. I medesimi concetti giuridici sono espressi da Cass. Sez. U. 24/03/2017, n. 766; Cass. Sez. U. 09/06/2017, n. 14430 [p. 2.4.]; Cass. Sez. U., 18/04/2018, n. 9557 [p. 3.5.]



1.2. nella specie, diversamente da quanto sostiene l'Agazia, una motivazione esiste e la C.T.R., come risulta dai passi della sentenza sopra sintetizzati, ha sufficientemente illustrato le ragioni del proprio convincimento fondato sulla circostanza che il contribuente, negli anni 2008-2010, non ha svolto attività commerciale non avendo venduto alcuno degli oggetti acquistati all'asta;

2. con il secondo motivo [«2) Violazione e falsa applicazione degli artt. 41 e 39, comma 2 del dpr 600/73 e dell'art. 55 del dpr 633/72 in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 3 c.p.c.»], l'Agazia, in subordine rispetto alla precedente doglianza, censura la sentenza impugnata per avere erroneamente affermato che l'attività d'impresa è esclusa quando il profitto conseguito dal contribuente viene capitalizzato, in tutto o in parte, in beni anziché in denaro, ovvero quando il contribuente non converte in denaro le entrate, che trattiene presso di sé come "beni rifugio";

2.1. il motivo è fondato;

il giudice d'appello, nell'affermare esplicitamente (cfr. pag. 3 della sentenza) che la parte privata non ha esercitato "una attività commerciale" perché non ha conseguito alcun "utile", in mancanza della rivendita della merce acquistata all'asta, innanzitutto, non tiene conto degli elementi presuntivi (ex art. 39, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973) che, al contrario, avevano indotto l'ufficio a ritenere che il contribuente fosse un evasore totale in relazione all'attività, esercitata in nero, di vendita di oggetti preziosi, per la quale non aveva nemmeno istituito le scritture contabili. Si fa riferimento al dato oggettivo dell'acquisto (nel 2009) al monte dei pegni di preziosi di ingente valore (per circa euro 47mila), incompatibili con la situazione reddituale/patrimoniale del signor ^(omissis)

(pensionato con un reddito annuo netto di circa euro 40mila).
In secondo luogo, la sentenza non considera che l'effettivo



conseguimento di un "utile" (che, per la teoria economica, è pari al saldo tra le entrate e le uscite dell'impresa, assunte secondo il criterio della competenza) o di un "profitto" (che, in base ai principi economici, è quanto rimane all'imprenditore dopo che sono stati remunerati, a prezzo di mercato, tutti i fattori produttivi impiegati nello svolgimento dell'attività economica) non è un elemento indefettibile dell'attività d'impresa. In altri termini, in seguito alla cassazione della sentenza impugnata, è rimesso al giudice *a quo* il riesame dei profili di merito della controversia al fine di apprezzare se il contribuente abbia o meno prodotto un reddito d'impresa, rilevante sul piano fiscale;

3. in conclusione, accolto il secondo motivo e rigettato il primo motivo, la sentenza è cassata, in relazione al secondo motivo, con rinvio alla Commissione regionale della Campania, in diversa composizione, giudice *a quo*, anche per le spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo, rigetta il primo motivo, cassa la sentenza impugnata, in relazione al secondo motivo, e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 27 ottobre 2021

Il Presidente
(Federico Sorrentino)

