



02593/22

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: **Tributi - Accertamento
analitico-induttivo - Motivazione
- Questioni.**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Enrico MANZON	- Presidente -	
Giacomo Maria NONNO	- Consigliere	Rel. -
Giancarlo TRISCARI	- Consigliere -	R.G.N. 9679/2015
Rosaria Maria CASTORINA	- Consigliere -	Cron. 2593
Salvatore SAIJA	- Consigliere -	CC - 07/07/2021

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 9679/2015 R.G. proposto da

(omissis) , elettivamente domiciliata in (omissis) ,
presso lo studio dell'avv. (omissis) , che la rappresenta e difende
giusta procura speciale a margine del ricorso;

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la
quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia
Romagna n. 337/02/14, depositata il 19 febbraio 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 7 luglio 2021 dal
Consigliere Giacomo Maria Nonno.

6586
2021



RILEVATO CHE

1. con sentenza n. 337/02/14 del 19/02/2014 la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna (di seguito CTR) ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Ravenna (di seguito CTP) n. 240/01/09, che ha, a sua volta, accolto il ricorso di (omissis), titolare della ditta individuale (omissis), avverso un avviso di accertamento per IRPEF, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2003;

1.1. come si evince anche dalla sentenza della CTR, l'avviso di accertamento impugnato era stato emesso con il metodo analitico-induttivo ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;

1.2. la CTR, accogliendo l'appello dell'Agenzia delle entrate, evidenziava il pieno rispetto delle disposizioni di legge da parte dell'Ufficio e la congrua motivazione dell'avviso di accertamento, indicando gli elementi indiziari sui quali lo stesso si fondava e il mancato assolvimento dell'onere probatorio gravante sulla contribuente;

2. avverso la sentenza della CTR (omissis) proponeva ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi;

3. l'Agenzia delle entrate resisteva in giudizio depositando controricorso.

CONSIDERATO CHE

1. va preliminarmente evidenziato che, come chiarito da entrambe le parti nei rispettivi atti difensivi, all'oggetto del presente giudizio è del tutto estranea la questione concernente la legittima detrazione dell'IVA sui canoni di *leasing* concernenti l'autovettura Mercedes acquistata dalla contribuente, questione in ordine alla quale



l'Amministrazione finanziaria ha prestato acquiescenza, tanto che la CTR non se ne occupa;

2. con il primo motivo di ricorso (omissis) deduce la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 39, primo comma, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR errato a considerare la legittima emissione dell'avviso di accertamento, non fondato su presunzioni gravi, precise e concordanti, con conseguente inversione dell'onere della prova;

2.1. con il secondo motivo di ricorso si contesta violazione e falsa applicazione dell'art. 10, comma 4 bis, della l. 8 maggio 1998, n. 146, nella versione applicabile *ratione temporis*, nonché dell'art. 7, comma 1, della l. 27 luglio 2000, n. 212, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR errato nel non considerare che l'Amministrazione finanziaria non avrebbe motivato in relazione alle ragioni per le quali le risultanze dello studio di settore sarebbero state disattese;

2.2. con il terzo motivo di ricorso si deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 111, sesto comma, Cost., dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., dell'art. 118, primo e secondo comma, disp. att. cod. proc. civ. e dell'art. 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.: la CTR avrebbe reso una motivazione meramente apparente;

2.3. con il quarto e il quinto motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti, costituiti rispettivamente dalla mancata considerazione degli elementi indiziari forniti dalla contribuente in ordine: a) all'errore materiale compiuto al rigo D33 della dichiarazione



dei redditi per l'anno 2004, con l'indicazione di ricavi di vendite a stock mai effettuate; b) alla condotta antieconomica contestata;

3. il terzo motivo, il cui esame è pregiudiziale, è infondato;

3.1. secondo la giurisprudenza di questa Corte, *«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»* (così Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016; conf. Cass. n. 13977 del 23/05/2019);

3.2. nel caso di specie, la motivazione della sentenza impugnata non può in alcun modo essere considerata apparente, in quanto la CTR ha preso in considerazione i singoli elementi indiziari forniti dall'Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento analitico-induttivo, elementi che, valutati nel loro complesso, sono stati ritenuti sufficienti a fondare l'atto impositivo, con conseguente inversione dell'onere probatorio in capo alla contribuente;

4. i primi due motivi, che possono essere esaminati congiuntamente, vertendo entrambi sulla congruità della motivazione dell'avviso di accertamento, sono inammissibili e, comunque, infondati;

4.1. come noto, l'atto di impugnazione deve contenere in sé tutti gli elementi necessari a costituire le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito, ed altresì, a permettere la valutazione della fondatezza di tali ragioni, senza la necessità di far rinvio ed accedere a fonti esterne allo stesso ricorso e, quindi, ad elementi o atti attinenti al pregresso giudizio di merito, e che il ricorrente ha perciò l'onere di indicarne specificamente, a pena di



inammissibilità, oltre al luogo in cui ne è avvenuta la produzione, gli atti processuali ed i documenti su cui il ricorso è fondato mediante la riproduzione diretta del contenuto che sorregge la censura oppure attraverso la riproduzione indiretta di esso con specificazione della parte del documento cui corrisponde l'indiretta riproduzione (cfr. Cass. n. 18679 del 27/07/2017; Cass. n. 14784 del 15/07/2015);

4.2. nel caso di specie, la ricorrente si duole della motivazione dell'avviso di accertamento senza trascrivere, direttamente o indirettamente, l'atto impositivo e senza allegare lo stesso al ricorso, con ciò impedendo a questa Corte la compiuta valutazione delle doglianze proposte;

4.2.1. con riferimento al secondo motivo, inoltre, si afferma che la ditta (omissis) sia congrua rispetto agli studi di settore, ma non viene trascritto o allegato il relativo documento, sicché, anche sotto questo profilo, la contestazione di cui al ricorso non è rilevabile *ex actis*;

4.3. in ogni caso, anche a prescindere da tali dirimenti considerazioni, vale la pena di evidenziare che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, *«in tema di accertamento tributario relativo sia all'imposizione diretta che all'IVA, la legge - rispettivamente art. 39, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 (richiamato dal successivo art. 40 per quanto riguarda la rettifica delle dichiarazioni di soggetti diversi dalle persone fisiche) ed art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 - dispone che l'inesistenza di passività dichiarate, nel primo caso, o le false indicazioni, nel secondo, possono essere desunte anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, senza necessità che l'Ufficio fornisca prove "certe". Pertanto, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio (impugnabile*



in cassazione non per il merito, ma esclusivamente per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono) e solo in un secondo momento, ove ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli artt. 2727 e ss. e 2697, comma 2, c.c.» (Cass. n. 14237 del 07/06/2017; Cass. n. 9784 del 23/04/2010);

4.4. nel caso di specie, la CTR si è puntualmente attenuta a tali principi di diritto: esaminando singolarmente e nel loro complesso gli elementi indiziari forniti dall'Ufficio (perdita di esercizio, antieconomicità della gestione, studio di settore riportante le risultanze di vendite in *stock* non fatturate, percentuali di ricarico, plurime violazioni nell'emissione degli scontrini fiscali, esistenza di tre negozi di proprietà, di mezzi propri e di personale dipendente); ritenendo, con giudizio di merito congruo e logico, la idoneità di detti elementi a fondare l'accertamento; facendo, conseguentemente, gravare sulla contribuente la prova, ritenuta non assoluta, della correttezza dei dati forniti con la dichiarazione;

4.5. in realtà, sembra di poter dire che la ricorrente si duole non tanto della legittimità dell'avviso di accertamento, quanto della valutazione di merito compiuta dalla CTR, insindacabile in sede di legittimità sotto il profilo della violazione di legge;

5. il quarto e quinto motivo sono inammissibili;

5.1. la CTR ha preso in considerazione, nella propria motivazione, sia la eventuale sussistenza di un errore della contribuente nella indicazione di vendite in *stock*, escludendolo, sia la sussistenza di una condotta antieconomica della ditta verificata, indicando gli elementi sulla base dei quali ha tratto il proprio convincimento;

5.2. trattasi di motivazione congrua e logica che non ha trascurato i fatti principali dedotti dalla ricorrente nei propri atti difensivi (errore



nella indicazione dei ricavi per vendite in stock; condotta antieconomica), ma semmai non ha valorizzato gli elementi indiziari indicati dalla contribuente al fine di supportare le proprie tesi;

5.3. orbene, va evidenziato che spetta, in via esclusiva, al giudice di merito il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la concludenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (cfr. Cass. n. 331 del 13/01/2020; Cass. n. 19547 del 04/08/2017; Cass. n. 24679 del 04/11/2013; Cass. n. 27197 del 16/12/2011; Cass. n. 2357 del 07/02/2004);

5.4. a fronte delle valutazioni legittimamente effettuate dalla CTR, la contribuente si duole essenzialmente di un vizio di motivazione insufficiente, non più censurabile in cassazione ai sensi del novellato art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. (Cass. S.U. n. 8053 del 07/04/2014; conf. Cass. n. 21257 del 08/10/2014; Cass. n. 23828 del 20/11/2015; Cass. n. 23940 del 12/10/2017; Cass. n. 22598 del 25/09/2018);

6. in conclusione, il ricorso va rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio, liquidate come in dispositivo avuto conto di un valore dichiarato della lite di euro 89.635,50;

6.1. poiché il ricorso è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto – ai sensi dell'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, che ha aggiunto il comma 1 *quater* dell'art. 13 del testo unico di cui al d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 – della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore



importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio, che si liquidano in euro 5.600,00, oltre alle spese di prenotazione a debito; ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1 *bis* dello stesso art. 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma il 7 luglio 2021.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA



28 GEN 2022

IL CANCELLIERE ESPERTO
Vincenzo Pio Massimiliano Giambarresi

Il Presidente
(Enrico Manzon)

IL CANCELLIERE ESPERTO
Vincenzo Pio Massimiliano Giambarresi