



02603-22

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: **Tributi - Avviso di accertamento - Questioni.**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Enrico MANZON	- Presidente -	
Giacomo Maria NONNO	- Consigliere Rel. -	
Giancarlo TRISCARI	- Consigliere -	R.G.N. 15466/2015
Francesco MELE	- Consigliere -	Cron. 2603
Rosaria Maria CASTORINA	- Consigliere -	
Salvatore SAIJA	- Consigliere -	CC - 07/07/2021

Francesco MELE
ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15466/2015 R.G. proposto da

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;

- *ricorrente* -

contro

(omissis)

- *intimata* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Molise n. 124/01/14, depositata il 13 maggio 2014.

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

RILEVATO CHE

1. con sentenza n. 124/01/14 del 13/05/2014 la Commissione tributaria regionale del Molise (di seguito CTR) ha respinto l'appello

Cons. est.
G.M. Nonno

6528
2021



proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Campobasso (di seguito CTP) n. 247/03/08, che aveva parzialmente accolto il ricorso della società contribuente, avverso un avviso di accertamento per IRPEF, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2005;

1.1. come emerge dalla sentenza della CTR, l'avviso di accertamento era stato emesso in applicazione degli studi di settore e aveva, altresì, comportato il recupero di costi non inerenti;

1.2. la CTR, respingendo l'appello dell'Agenzia delle entrate, evidenziava che: a) l'accertamento era fondato sulla pedissequa applicazione degli studi di settore e, invece, nel corso del giudizio la contribuente aveva comprovato la non attinenza dello studio applicato alla realtà aziendale; b) la semplice antieconomicità della gestione non era sufficiente a giustificare l'applicazione delle presunzioni semplici conseguenti allo studio di settore; c) con riferimento ai costi non inerenti, si confermava il rilievo dell'Ufficio, sebbene limitatamente alla quota dei costi dedotta nell'anno 2005;

2. avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per cassazione, affidato a tre motivi;

3. (omissis) non si costituiva in giudizio e restava, pertanto, intimata.

CONSIDERATO CHE

1. con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 36 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dell'art. 132 cod. proc. civ., dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ. e dell'art. 111 Cost., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per avere la CTR reso motivazione apparente con riferimento alla ripresa fondata sugli studi di settore;



1.1. con il secondo motivo di ricorso si deduce, in via subordinata, violazione e falsa applicazione dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, degli artt. 2697, 2727 e 2729 cod. civ. e degli artt. 113 e 115 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto infondato l'accertamento analitico-induttivo dell'Ufficio, non fondato sull'applicazione degli studi di settore;

2. i due motivi possono essere congiuntamente esaminati, involgendo l'esame di questioni connesse;

2.1. come già anticipato in premessa, la CTR ha affermato che: a) l'atto impositivo era fondato sull'applicazione degli studi di settore; b) all'esito del giudizio, la contribuente aveva dimostrato che detta metodologia di accertamento non era applicabile in ragione del fatto che la ditta verificata era una piccola azienda che attraversava un periodo di crisi economica; c) la semplice contestazione dell'antieconomicità della gestione non era un valido elemento di prova per confermare l'applicazione dello studio di settore nel caso di specie;

2.2. orbene, posto 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»* (così Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016; conf. Cass. n. 13977 del 23/05/2019), il primo motivo è infondato;

2.3. la motivazione della CTR per come più sopra riassunta non è – *ictu oculi* – né apparente, né illogica o contraddittoria;

2.4. in realtà, per come si evince chiaramente dall'avviso di accertamento trascritto *in parte qua* dalla difesa erariale, l'Agenzia



delle entrate ha proceduto ad accertamento analitico-induttivo del reddito, nel quale il riferimento allo studio di settore rappresenta evidentemente solo uno degli elementi indiziari adottati a supporto della legittimità dell'accertamento;

2.4.1. invero, a parte l'espresso riferimento all'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973, l'avviso di accertamento compie specifici rilievi in ordine alla contabilizzazione dei lavori effettuati dalla controricorrente, nonché ai pagamenti in contanti, mettendo sostanzialmente in discussione la regolarità della tenuta della contabilità, e contesta, altresì, l'antieconomicità della gestione, risultando redditi irrisori o addirittura perdite non idonee a giustificare l'investimento effettuato;

2.5. l'errore di identificazione della metodologia di accertamento compiuto dalla CTR implica un errore di diritto nella valutazione delle presunzioni adottate dall'Ufficio a supporto della legittimità dell'atto impositivo e nella ripartizione dell'onere della prova;

2.6. invero, 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);

2.6.1. in questo contesto, l'Amministrazione finanziaria può determinare il reddito del contribuente in via induttiva, pur in presenza di contabilità formalmente regolare, ove quest'ultima sia intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, che può desumersi anche da un unico elemento presuntivo, purché preciso e grave (così Cass. n. 27552 del 30/10/2018);

2.7. la CTR, ritenendo la sussistenza di un accertamento fondato sugli studi di settore, ha palesemente violato i superiori principi di diritto, sicché, in accoglimento del secondo motivo di ricorso, la sentenza va cassata *in parte qua*;

3. con il terzo motivo di ricorso si deduce la violazione dell'art. 102 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non avere la CTR considerato che i costi relativi alla fattura emessa da Vodafone s.p.a. riguardano integralmente l'anno 2005;

3.1. il motivo è inammissibile perché non coglie la *ratio decidendi* e per la conseguente carenza dell'interesse all'impugnazione;

3.2. con motivazione sicuramente ellittica la CTR ha inteso confermare integralmente le riprese dell'Ufficio afferenti i costi non deducibili (tutti e non solo quelli pluriennali) relativi all'esercizio 2005;

3.2.1. tra questi costi vi sono anche i costi relativi alla fattura della Vodafone s.p.a. che, non essendo pluriennali, riguardano integralmente l'esercizio 2005;



3.3. l'Agencia non ha dunque interesse ad impugnare la sentenza di appello con riferimento ad un capo della stessa in cui è risultata vincitrice, per come più sopra precisato;

4. in conclusione, va accolto il secondo motivo di ricorso, rigettati gli altri; la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e rinviata alla CTR del Molise, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Molise, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma il 7 luglio 2021.

Il Presidente
(Enrico Manzon)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

28 GEN 2022



oggi, _____
IL CANCELLIERE ESPERTO
Margherita Occhipinti