



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto: accertamento
induttivo contabile – onere
della prova – riparto

LUCIO NAPOLITANO	- Presidente -	Oggetto
ANTONIO F. ESPOSITO	- Consigliere -	R.G.N. 1693/2021
ANDREINA GIUDICEPIETRO	- Consigliere -	Cron.
GIAN PAOLO MACAGNO	- Consigliere -	
MARCELLO M. FRACANZANI	- Consigliere Rel.-	
		CC – 13/04/2023

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1693/2021 R.G. proposto da
Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante p.t.,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con
domicilio *ex lege* in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

– *ricorrente* –

contro

sig. (omissis) ;

-*intimato*-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale per la Puglia
n. 1282/29/2020 pronunciata il 4 luglio 2019 e depositata il 26 giugno
2020, non notificata.



Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 aprile 2023 dal

Co: Marcello M. Fracanzani;

RILEVATO

Il contribuente è titolare della ditta individuale (omissis) ed era attinto da avviso di accertamento per l'anno di imposta 2006, formato su pvc in cui veniva rilevata la sua qualità di socio nella (omissis) srl, liquidata volontariamente il 6 dicembre 2006, con operazioni concluse il 30 novembre 2007. L'Ufficio riteneva che ditta individuale e s.r.l. fossero un unico centro di imputazione di volontà ed interessi, desumendo dalla circostanza che la compagine di (omissis) srl fosse composta da quattro soci tutti legati da stretti vincoli familiari (cioè il contribuente stesso, la consorte ed i due figli), che la srl avesse come unico cliente la ditta individuale, la quale -a sua volta- non aveva alcuna struttura autonoma, né linea telefonica o altri caratteri distintivi rispetto alla srl. Infine, le richieste di chiarimenti o integrazioni della scarsa ed irregolare documentazione contabile rinvenuta in sede non trovavano soddisfacente risposta da parte del contribuente, né la procedura di accertamento con adesione trova buon esito.

Avversato il provvedimento impositivo, le ragioni della parte privata erano apprezzate nei due gradi di merito, ritenendo -tra le altre cose- errata la ripresa a tassazione ove integra le scritture contabili applicando alla ditta individuale il parametro di redditività degli operai della srl, trattandosi di realtà aziendali diverse.

Ricorre per cassazione l'Ufficio, affidandosi a cinque motivi, mentre rimane intimata la parte contribuente.

CONSIDERATO

Vengono proposti cinque mezzi di ricorso.

.I. Con il primo e con il terzo si prospetta censura ex art. 360 n. 3 e 4 c.p.c. per motivazione apparente in violazione degli articoli 36 d.lgs. n. 546/1992, 132 c.p.c., 118 disp. att. c.p.c. e 111, comma sesto, della Costituzione rispettivamente, per il primo motivo, nella parte in cui la sentenza ritiene che le irregolarità contabili siano storni di cassa a



rettifica di precedenti errori, nonché, per il terzo motivo, il capo di sentenza che dichiara illegittima la ripresa a tassazione per una sopravvenienza derivante dal disconoscimento di importo a debito del contribuente nei confronti della (sua) società (omissis) srl.

I due motivi possono essere trattati congiuntamente per evidenti ragioni di connessione e sono fondati.

Deve premettersi che è ormai principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale (Cass. VI- 5, n. 9105/2017) ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento. In tali casi la sentenza resta sprovvista in concreto del c.d. "minimo costituzionale" di cui alla nota pronuncia delle Sezioni Unite di questa Corte (Cass. S.U, n. 8053/2014, seguita da Cass. VI - 5, n. 5209/2018). In termini si veda anche quanto stabilito in altro caso (Cass. Sez. L, Sentenza n. 161 del 08/01/2009) nel quale questa Corte ha ritenuto che la sentenza è nulla ai sensi dell'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c., ove risulti del tutto priva dell'esposizione dei motivi sui quali la decisione si fonda ovvero la motivazione sia solo apparente, estrinsecandosi in argomentazioni non idonee a rivelare la *ratio decidendi* (cfr. Cass V, n. 24313/2018).

Nel caso specifico, le deduzioni della sentenza impugnata risultano meramente assertive, laddove (primo motivo) si afferma che appare "chiaramente che trattasi di operazioni contabili che stornano e rettificano precedenti errori di registrazione", senza dar conto né di quali siano tali errori che vengono rettificati, né confrontandosi con i rilievi del pvc per enunciare da quali elementi risulterebbe "chiaramente" trattarsi di errori di registrazione.

.II. Con il secondo motivo si prospetta censura ex art. 360 n. 3 c.p.c. per violazione degli articoli 2697 e 2729 del codice civile, in tema di



presunzioni, per aver ritenuto la commissione di merito superata la presunzione di maggior reddito con la semplice allegazione di non poter fornire la documentazione contabile richiesta perché rubata.

Il motivo è fondato.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, il discrimine tra l'accertamento con metodo analitico extracontabile e quello con metodo induttivo sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, in quanto l'Ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 c.c.; nel secondo caso, invece, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" risultano tali da inficiare l'attendibilità - e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), sicché l'amministrazione finanziaria può "prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti" ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c., (cfr. Cass. V, n. 6861/2019). Nel particolare, è orientamento consolidato di questa Corte che la mancanza -anche incolpevole- delle scritture contabili non affranca il contribuente dall'onere di una prova contraria capace di superare le presunzioni previste dall'art. 38 e 39 del d.P.R. n. 600/1973 (cfr. Cass. V, n. 9201/2011 e 16108/2011) che, nel caso concreto, non è stata fornita. La CTR ha dunque mal governato questi principi e la sentenza merita di essere cassata.

.III. Con il quarto motivo si prospetta censura ex art. 360 n. 3 c.p.c. per violazione dell'art. 39, primo comma, lett. d) d.P.R. n. 600/1973, nella sostanza ritenendo incongruo il parametro di ripresa a tassazione, poiché applica ad una ditta individuale i criteri di una srl, dimenticando



però la presunzione indiziaria di unicità della struttura aziendale fra srl e ditta individuale, desunta dalla medesima linea produttiva, dall'assenza di struttura della ditta individuale che, peraltro, costituiva unico cliente della srl, protratta con conduzione antieconomica.

Ed infatti, l'Amministrazione finanziaria, in presenza di contabilità formalmente regolare ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere in via induttiva, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incombendo su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni (cfr. Cass. VI-5, n. 35713/2022). Nel caso di specie, dalla sentenza in scrutinio, non risultano allegazioni atte a superare la presunzione di unitarietà delle due imprese, la srl in liquidazione e la ditta individuale che ne stava prendendo progressivamente il posto.

Donde è fondato anche il quarto motivo.

.IV. Con il quinto motivo si prospetta censura ex art. 360 n. 3 c.p.c. per violazione dell'art. 109 d.P.R. n. 917/1986, nonché degli articoli n. 1748 e 2697 c.c., nonché dell'art. 115, primo comma, codice di rito civile, nella sostanza lamentando che il collegio di appello abbia ritenuto deducibili, provate ed inerenti le spese connesse a provvigioni pagate alla ditta (omissis) s.n.c. pur in assenza di regolari fatture e sulla scorta di un generico contratto di agenzia.

Sul punto è stato ritenuto che in tema di imposte sui redditi delle società, la deducibilità di costi ed oneri richiede la loro inerenza all'attività di impresa, da intendersi come necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere



alcuna valutazione in termini di utilità - anche solo potenziale ed indiretta - secondo valutazione qualitativa e non quantitativa, la cui prova, in caso di contestazioni dell'amministrazione finanziaria, è a carico del contribuente, dovendo egli provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perché in correlazione con l'attività di impresa e non ai ricavi in sé (Cfr. Cas. 24880/2022). Tale documentazione non è stata fornita nel concreto e relativamente ai singoli costi, non potendo sostituire tale prova il generico riferimento ad un contratto di agenzia. Donde il motivo è fondato e merita accoglimento.

Pertanto, il ricorso è fondato e merita accoglimento;

PQM

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di Secondo grado per la Regione Puglia, in diversa composizione, cui demanda altresì la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 13/04/2023.

Il Presidente

Lucio NAPOLITANO

