



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Tributi - Avviso di accertamento analitico-induttivo.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Ernestino Luigi BRUSCHETTA	- Presidente -	
Francesco FEDERICI	- Consigliere -	R.G.N. 32075/2018
Giacomo Maria NONNO	- Consigliere	Rel. -
Maria Giulia PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA	- Consigliere -	Cron.
Andrea Antonio SALEMME	- Consigliere -	PU - 07/11/2023

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 32075/2018 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

**[REDACTED] s.a.s.**, in persona del  
legale rappresentante *pro tempore*, **[REDACTED]**  
**[REDACTED]** elettivamente domiciliati in Roma, **[REDACTED]**  
**[REDACTED]** presso lo studio dell'avv. **[REDACTED]** che li rappresenta e  
difende giusta procura speciale in calce alla memoria di costituzione  
di nuovo difensore;

- *controricorrenti* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della  
Lombardia n. 1362/05/18, depositata il 28 marzo 2018.



Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 7 novembre 2023 dal Consigliere Giacomo Maria Nonno.

Viste le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Mauro Vitiello, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

### FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 1362/05/18 del 28/03/2018 la Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito CTR) accoglieva parzialmente l'appello proposto da [REDACTED] s.a.s. (di seguito [REDACTED] nonché dei soci [REDACTED] e dichiarava inammissibile l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) avverso la sentenza n. 278/01/16 della Commissione tributaria provinciale di Lecco (di seguito CTP), la quale aveva accolto parzialmente i ricorsi riuniti proposti da società contribuente e soci avverso sei avvisi di accertamento relativi agli anni d'imposta 2011 e 2012, due notificati alla società per IRAP e IVA e gli altri quattro notificati a ciascun socio per IRPEF.

1.1. Come si evince dalla sentenza impugnata, gli avvisi di accertamento notificati alla società riguardavano, da un lato, la contestazione di maggiori ricavi conseguenti alla vendita di libri di minifavole per bambini con annessi *gadget* e, dall'altro, la omessa dichiarazione di una plusvalenza conseguente alla cessione di un immobile. Gli avvisi di accertamento notificati ai soci, invece, riguardavano il reddito da partecipazione.

1.2. La CTR confermava la sentenza di primo grado con riferimento alla tassazione della plusvalenza, in ragione della inammissibilità dell'appello incidentale proposto tardivamente dall'Ufficio, e accoglieva l'appello proposto da società contribuente e soci con riferimento all'accertamento analitico induttivo dei ricavi



conseguenti alla vendita dei libri di favole. In particolare, la CTR evidenziava che: a) la scelta dell'Ufficio di procedere ad accertamento induttivo in una materia così complessa e senza effettuare ulteriori indagini era stata frettolosa e superficiale e, come tale, illegittima; b) le presunzioni utilizzate dall'Ufficio non erano idonee a ricostruire il reddito della società in quanto, da un lato, non avevano tenuto conto della commercializzazione di prodotti di terzi da parte di [REDACTED] commercializzazione non soggetta ad IVA, e, dall'altro, non si era tenuto debitamente conto del costo medio dei *gadget* allegati alle minifavole (anche in ragione della vendita di cofanetti con favole plurime), peraltro spesso restituiti perché invenduti (come spesso accade in ambito editoriale); c) doveva ritenersi scorretta anche l'omogenizzazione, sotto il profilo fiscale, dell'incidenza del valore dei *gadget* con riferimento all'imposta da assolvere.

2. Avverso la sentenza della CTR AE proponeva ricorso per cassazione affidato a due motivi.

3. [REDACTED] e soci resistevano in giudizio depositando controricorso.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di ricorso AE deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 23 e 54 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto la tardività dell'appello incidentale proposto dall'Ufficio, da ritenersi tempestivo ove si consideri la data di spedizione del plico presso la segreteria del giudice di appello.

1.1. Posto che il ricorso per revocazione proposto non ha alcuna incidenza sulle valutazioni che deve compiere la Corte di cassazione, che non attengono al giudizio di fatto compiuto dal giudice d'appello (Cass. n. 14893 del 11/05/2022), il motivo è ammissibile e fondato.

1.2. Il motivo è ammissibile in quanto questa Corte è chiamata a decidere in ordine alla corretta applicazione di una norma di legge,



concernente la tempestività dell'appello incidentale proposto a mezzo posta, e non già in ordine all'erronea percezione di un fatto processuale.

1.3. Il motivo è, altresì fondato, in quanto, dall'esame del fascicolo processuale, consentito in ragione della natura della censura proposta, si evince che l'appello incidentale di AE è stato proposto con raccomandata a.r. del 30/06/2017 e, quindi, tempestivamente rispetto al termine di sessanta giorni previsto dal combinato disposto degli artt. 54 e 23 del d.lgs. n. 546 del 1992, decorrente dalla notifica del ricorso principale in appello (02/05/2017).

1.4. Invero, secondo la giurisprudenza di questa Corte, *«Nel processo tributario la costituzione in giudizio della parte appellata e la proposizione dell'appello incidentale possono avvenire non solo tramite materiale deposito delle proprie controdeduzioni e dell'atto di impugnazione, ma anche mediante trasmissione degli stessi con plico raccomandato spedito nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'appello principale, perché, sebbene l'art. 54 del d.lgs. n. 546 del 1992 richiami l'art. 23 del medesimo decreto, il quale fa riferimento al solo deposito degli atti, una soluzione che escluda l'ammissibilità del gravame incidentale spedito per posta sarebbe irragionevolmente diversa rispetto a quella prevista dal combinato disposto degli artt. 53 e 22 del d.lgs. citato che consente di spiegare appello principale anche a mezzo di invio postale, e quindi in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., tanto più che il processo tributario è ispirato al modello della semplificazione delle attività processuali e che l'uso dei mezzi di trasmissione è ampiamente ammesso nel sistema dei processi civili e amministrativi»* (Cass. n. 35393 del 19/11/2021; Cass. n. 17953 del 19/10/2012).

1.5. La circostanza che la CTR, rigettando l'appello principale dei contribuenti *in parte qua*, abbia comunque esaminato la questione



oggetto dell'appello incidentale dell'Ufficio, confermando la sentenza di primo grado, non esclude la cassazione con rinvio della sentenza impugnata, non avendo potuto il giudice di appello esaminare gli specifici rilievi proposti da AE in ragione della dichiarata inammissibilità dell'appello incidentale, sicché la questione non può dirsi coperta da giudicato.

1.6. Va, quindi, enunciato il seguente principio di diritto: **«Nel caso in cui sia stata erroneamente dichiarata l'inammissibilità dell'appello, la sentenza impugnata in sede di legittimità va cassata con rinvio, anche se la stessa abbia comunque affrontato la specifica questione oggetto dell'appello; invero, la pronuncia di inammissibilità non ha consentito al giudice di appello l'esame delle ragioni, di fatto e di diritto, poste a sostegno della censura».**

2. Con il secondo motivo di ricorso si contesta violazione e falsa applicazione dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché dell'art. 74, primo comma, lett. c), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto l'illegittimità del ricorso al metodo analitico-induttivo e, comunque, per avere ritenuto l'inadeguatezza delle presunzioni su cui si sarebbe fondato l'accertamento.

2.1. Il motivo è in parte infondato e in parte inammissibile.

2.2. Non è dubbio che la sentenza impugnata sia erronea nella parte in cui si contesta l'utilizzazione del metodo accertativo da parte dell'Ufficio, trattandosi di scelta discrezionale che non può essere sindacata dal giudice di merito, il quale può verificare unicamente la sussistenza in concreto dei presupposti sui quali l'accertamento si fonda. Presupposti che, in ipotesi, si giustificano in ragione della



sostanziale incompletezza della contabilità tenuta dalla società contribuente.

2.3. Ne consegue la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo condotto dall'Ufficio e fondato su presunzioni, la cui serietà, precisione e concordanza può essere (questa sì) oggetto di valutazione da parte del giudice di merito.

2.4. Invero, secondo la giurisprudenza di questa Corte, l'accertamento tributario, sia con riferimento all'imposizione diretta che all'IVA, può fondarsi anche su 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, secondo comma cod. civ. (cfr. Cass. n. 14237 del 07/06/2017; Cass. n. 9784 del 23/04/2010).

2.5. Del resto, la necessità di una valutazione complessiva delle presunzioni offerte dall'Ufficio è oggi specificamente richiesta dall'art. 7, comma 5 *bis*, del d.lgs. 31 dicembre 1992, pur non applicabile in ipotesi. Detta disposizione va, infatti, interpretata nel senso per il quale le cd. presunzioni giurisprudenziali (diverse da quelle conseguenti ad espresse previsioni di legge) devono essere sufficienti e circostanziate e, come tali, oggetto di opportuna valutazione da parte del giudice di merito.



2.6. Nel caso di specie, la CTR ha ampiamente esposto le ragioni per le quali le presunzioni offerte da AE non sarebbero idonee a giustificare l'accertamento di un maggior reddito e di una maggiore IVA evasa da parte della società contribuente.

2.6.1. E, a fronte delle legittime valutazioni di merito effettuate dal giudice di appello, le censure proposte da AE, peraltro formulate sotto il profilo della violazione di legge, tendono ad una diversa valutazione dei fatti per come ricostruiti nella sentenza impugnata, con affermazioni logiche e niente affatto contraddittorie, sicché le stesse devono ritenersi inammissibili.

4. In conclusione, va accolto il primo motivo di ricorso, rigettato il secondo; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, rigettato il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma il 7 novembre 2023.

Il Giudice est.

(Giacomo Maria Nonno)

Il Presidente

(Ernestino Luigi Bruschetta)

