



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

IRPEF, IVA, IRAP
AVVISO DI
ACCERTAMENTO

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

ETTORE CIRILLO Presidente

ALBERTO CRIVELLI Consigliere

RICCARDO ROSETTI Consigliere rel.

FEDERICO LUME Consigliere

ANGELO NAPOLITANO Consigliere

r.g. 26833/2016

UD.10/09/2024 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26833/2016 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, domiciliata *ex lege* in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende;

– ricorrente –

Contro

████████████████████;

– intimato –

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. di BARI, sez. stacc. LECCE n. 1062/22/2016 depositata il 26/04/2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 10 settembre 2024 dal consigliere Riccardo Rosetti;

Rilevato che:

1. Con l'avviso di accertamento n. ██████████ notificato alla ██████████ s.r.l., l'Agenzia delle Entrate per l'anno d'imposta 2006 recuperava a tassazione maggiori ricavi per euro 176.384,76 e minori costi per euro 81.500,00; in particolare l'Amministrazione procedeva alla quantificazione dei ricavi in via induttiva contestando la sussistenza di conti cassa in negativo, rilevando numerosi apporti di cassa effettuati in contanti dal legale rappresentante della società e ipotizzando la falsa apparenza di una



informale capitalizzazione giustificata in contabilità quale apporto del o quale finanziamento infruttifero. L'amministrazione recuperava, altresì, dei costi ritenuti indeducibili per difetto del requisito dell'inerenza. Di seguito l'Agenzia delle Entrate con l'avviso di accertamento [REDACTED], notificato il 12/10/2009, imputava a [REDACTED], quale socio della società al 40%, il correlato reddito da partecipazione agli utili.

2. [REDACTED] impugnava l'avviso di accertamento innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Lecce. L'Agenzia delle Entrate si sostituiva in giudizio deducendo l'infondatezza del ricorso nel merito.

3. La CTP di Lecce accoglieva parzialmente il ricorso riconoscendo i costi ritenuti indeducibili dall'Ufficio e confermando nel resto l'atto di accertamento, con la sentenza n. 256/01/12 del 25/05/2012.

4. [REDACTED] impugnava la sentenza innanzi alla CTR di Bari, sez. stacc. di Lecce; l'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio spiegando appello incidentale e chiedendo il rigetto dell'impugnazione principale. La CTR di Bari, sez. stacc. di Lecce, con la sentenza n. 1062/22/2016 depositata il 26/04/2016 ha accolto l'impugnazione principale quanto al reddito accertato nei confronti della società e di riflesso nei confronti del socio, ha accolto solo parzialmente l'impugnazione incidentale, ha annullato l'atto di accertamento quanto ai maggiori ricavi accertati e ha compensato le spese di giudizio.

5. Avverso la pronuncia della CTR di Bari, sez. stacc. di Lecce, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione articolato su tre motivi. [REDACTED], che ha ricevuto rituale notifica del ricorso, è rimasto intimato.

6. Il ricorso è stato trattato dal Collegio nella camera di consiglio del 10/09/2024.

Considerato che:



1. Con il primo motivo di ricorso l'Agencia delle Entrate ha dedotto la nullità della sentenza e/o del procedimento ex artt. 111 Cost., 1, 2 e 36 del d.lgs. 31/12/1992, n. 546, 132 e 274 cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.. In particolare l'Ufficio ricorrente lamenta che la sentenza impugnata avrebbe respinto il gravame motivando con una mera clausola di stile costituita dal rinvio all'esito del giudizio di appello avente ad oggetto l'accertamento emesso a carico della società [REDACTED] s.r.l., giudizio nel quale si era trattato del medesimo accertamento e degli stessi ricavi recuperati a tassazione dalla Agencia delle Entrate.

1.1. Il motivo è infondato; assume rilievo il principio di diritto secondo il quale: «la sentenza di merito può essere motivata mediante rinvio ad altro precedente dello stesso ufficio (nella specie, reso tra le stesse parti), in quanto il riferimento ai «precedenti conformi» contenuto nell'art. 118 disp. att. c.p.c. non deve intendersi limitato ai precedenti di legittimità, ma si estende anche a quelli di merito, ricercandosi per tale via il beneficio di schemi decisionali già compiuti per casi identici o per la risoluzione di identiche questioni, nell'ambito di un più ampio disegno di riduzione dei tempi del processo civile; in tal caso, la motivazione del precedente costituisce parte integrante della decisione, sicché la parte che intenda impugnarla ha l'onere di compiere una precisa analisi anche delle argomentazioni che vi sono inserite mediante l'operazione inclusiva del precedente, alla stregua dei requisiti di specificità propri di ciascun modello di gravame, previo esame preliminare della sovrapposibilità del caso richiamato alla fattispecie in discussione» (Cass. 20/10/2021, n. 29017; Cass. 06/09/2016, n. 17640).

2. Con il secondo motivo di ricorso l'Agencia delle Entrate deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 39, primo comma, lett. d), d.P.R. 29/09/1973, n. 600 e dell'art. 54, d.P.R. 26/10/1972, n. 633



in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.. In particolare l'Ufficio ricorrente critica la sentenza impugnata perché, pur in presenza di incontrovertibili saldi di cassa negativi, ha affermato che «l'esame delle movimentazioni finanziarie da sole non prova l'emersione di fatti economici occulti se tale passaggio non viene dimostrato e provato» e ha escluso che si potesse ipotizzare «senza alcuna prova che vi fossero stati ricavi in nero, ricavi che dalla documentazione agli atti e dalle evidenze contabili non si riscontrano».

2.1. Il motivo di ricorso è fondato atteso che la motivazione, privando di rilievo la acclarata sussistenza di saldi di cassa negativi e attribuendo all'Ufficio un onere probatorio ulteriore, viola il principio di diritto più volte affermato da questa Corte secondo il quale: « In tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa ai fini IRPEG ed IVA, ai sensi degli artt. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, la sussistenza di un saldo negativo di cassa, implicando che le voci di spesa sono di entità superiore a quella degli introiti registrati, oltre a costituire un'anomalia contabile, fa presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati in misura pari almeno al disavanzo. (Fattispecie relativa ad impresa individuale in cui la S.C. ha fatto riferimento al principio ragioneristico, di portata generale, per il quale la chiusura in rosso di un conto di cassa significa che le voci di spesa sono entità superiore agli introiti)» (Cass. 26/03/2020, n. 7538). Si consideri, ulteriormente, che «in tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, mentre si determina un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad



operazioni imponibili, fornendo, a tal fine, una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili» (Cass. 29/01/2024, n. 2928).

3. Con il terzo motivo di ricorso l'Agencia delle Entrate deduce la nullità della sentenza ai sensi degli artt. 36, comma 2, d.lgs. 31/12/1992, n. 546, 132 cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.. In particolare la parte ricorrente lamenta che la sentenza impugnata avrebbe omesso ogni coerente motivazione circa la pretesa illegittimità del recupero a tassazione operato dall'accertamento per difetto dell'inerenza e della deducibilità dei costi.

3.1. il motivo è fondato: sul punto la motivazione della sentenza si limita ad osservare che «nel corso del giudizio, sia in primo che in secondo grado, il ricorrente si è affannato a spiegare e dimostrare l'inerenza delle attività di cui alle fatture. La Commissione esaminate le argomentazioni proposte dal ricorrente ritiene che i costi relativi alle fatture 82 e 97 debbano essere ritenuti deducibili ed il rilievo annullato». La sentenza impugnata, per questa via, non offre alcuna motivazione circa l'accoglimento delle ragioni del contribuente, non esamina le argomentazioni contrapposte delle parti, non esercita alcun vaglio critico dei motivi di fatto e di diritto che militavano per l'accoglimento dell'una e dell'altra soluzione e si limita ad una motivazione valutabile come apparente. In proposito assume rilievo il principio di diritto costantemente affermato da questa Corte, secondo il quale «in tema di ricorso per cassazione, è nulla, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., per violazione dell'art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c., la motivazione solo apparente, che non costituisce espressione di un autonomo processo deliberativo, quale la sentenza di appello motivata *per relationem* alla sentenza di primo grado, attraverso una generica condivisione



della ricostruzione in fatto e delle argomentazioni svolte dal primo giudice, senza alcun esame critico delle stesse in base ai motivi di gravame» (Cass. 25/10/2018, n. 27112).

4. Il ricorso deve, allora, essere accolto con cassazione della pronuncia impugnata e rinvio alla Corte di giustizia tributaria competente per un nuovo esame.

P.Q.M.

accoglie il ricorso in relazione al secondo e al terzo motivo, rigetta il primo motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata in ordine ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, sez. stacc. di Lecce, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10 settembre 2024.

Il Presidente
(Ettore Cirillo)

