

**Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 04-10-2018) 22-03-2019, n. 8143**

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BRUSCHETTA Ernestino L. - Presidente -

Dott. NONNO Giacomo Maria - Consigliere -

Dott. TRISCARI Giancarlo - Consigliere -

Dott. SUCCIO Roberto - Consigliere -

Dott. PUTATURO DONATI VISCIDO M.G. - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al n. 24871 del ruolo generale dell'anno 2011, proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che li rappresenta e difende;

- ricorrente -

Contro

Accademia di Assisi s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore;

- intimata -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria, n. 104/02/10, depositata in data 15 luglio 2010, non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del 4 ottobre 2018 dal Relatore Cons. Putaturo Donati Viscido di Nocera Maria Giulia.

**Svolgimento del processo**

Che:

- con sentenza n. 104/02/2010, depositata in data 15 luglio 2010, non notificata, la Commissione tributaria regionale dell'Umbria rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore nei confronti della Accademia di Assisi s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, avverso la sentenza n. 243/03/2007 della Commissione tributaria provinciale di Perugia che aveva accolto il ricorso proposto dalla società contribuente avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio di Perugia aveva contestato a quest'ultima, per l'anno 2003, ai sensi del **D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d)**, un maggior reddito di impresa ai fini Irpeg, Irap e Iva;

- il giudice di appello, in punto di fatto, ha premesso che: 1) l'Ufficio di Perugia, previo p.v.c., aveva notificato alla Accademia di Assisi s.r.l., esercente attività di bar, caffetteria, ristorazione e self-service,

avviso di accertamento con il quale, per l'anno 2003, aveva, con riguardo alla sola attività di bar - caffetteria, ricostruito induttivamente, ai sensi del **D.P.R. n. 600 del 1973**, ex art. 39, comma 1, lett. d), il reddito di impresa, ai fini Irpeg, Irap e Iva, stante la mancata esibizione da parte della contribuente degli scontrini fiscali, l'irregolarità di cassa e la non coerenza dell'indice di produttività per addetto risultante dallo studio di settore; 2) avverso l'avviso di accertamento, la suddetta società aveva fatto ricorso alla CTP di Perugia che l'aveva accolto; 3) avverso la sentenza di primo grado, aveva proposto appello l'Ufficio, deducendo la sussistenza dei presupposti per l'accertamento analitico - induttivo nonchè, nel merito, la legittimità della pretesa tributaria, sottolineando, in ordine alla contestazione circa l'uso della media aritmetica in luogo della media ponderata, che nell'accertamento si parlava di media ponderata e nelle controdeduzioni, per mero errore, di media aritmetica semplice; 4) aveva controdedotto la società contribuente, eccependo, avuto riguardo a tale ultimo argomento, l'inammissibilità dell'appello ex **art. 345 c.p.c.**;

- la CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che: 1) difettavano, nella specie, i presupposti ai sensi del **D.P.R. n. 600 del 1973**, ex art. 39, comma 1, lett. d), per l'accertamento induttivo, avendo l'Ufficio basato "la presunzione su altre presunzioni" quali la mancata esibizione da parte della società contribuente degli scontrini fiscali risalenti a tre anni prima l'accesso dei verificatori e la discordanza di cassa di Euro 7,80; 2) l'illegittimità dell'accertamento conseguiva anche alla erroneità del metodo di conteggio utilizzato della media aritmetica semplice in luogo della media ponderata, alla erroneità della percentuale di sfrido non diversificata tra le varie tipologie di prodotti, e al mancato riconoscimento dell'autoconsumo, che sarebbe stato, secondo l'Ufficio, assorbito da valutazioni prudenziali a favore del contribuente; - avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle entrate, propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi;

- rimane intimata l'Accademia di Assisi s.r.l.;

- il ricorso è stato fissato in Camera di consiglio, ai sensi **dell'art. 375 c.p.c.**, comma 2 e dell'art. 380 - bis 1 c.p.c., introdotti dal **D.L. 31 agosto 2016, n. 168**, art. 1 - bis, convertito, con modificazioni, dalla **L. 25 ottobre 2016, n. 197**.

### **Motivi della decisione**

Che:

- con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del **D.P.R. n. 600 del 1973**, art. 39, comma 1, lett. d), per avere la CTR erroneamente ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento in quanto trattavasi di presunzione basata "su altre presunzioni", quali la mancata esibizione degli scontrini fiscali risalenti a tre anni prima l'accesso dei verificatori o la discordanza di cassa, a fronte di una ricostruzione analitico - induttiva del reddito di impresa da parte dell'Ufficio basata, come si evinceva dall'allegato p.v.c.: 1) sulla incidenza dell'attività di bar sul totale dei ricavi dichiarata dalla contribuente ai fini dell'applicazione dello studio di settore; 2) sul costo del venduto di ogni categoria di prodotti somministrati, calcolato tramite dati contabili della contribuente e in contraddittorio; 3) sul ricarico applicato a ciascuna categoria di prodotti somministrati, calcolato tramite dati presi dal listino dell'anno verificato esibito dalla contribuente, allegato al p.v.c., e tramite fatture d'acquisto della contribuente; 4) su dati non direttamente constatabili determinati in contraddittorio e secondo valore più favorevole al contribuente;

- con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 5, la insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, qual era l'utilizzo da parte dell'Ufficio di un metodo di conteggio ritenuto errato dalla CTR, consistente nella media aritmetica semplice invece che ponderata, ancorchè, come si evinceva dall'allegato p.v.c., i maggiori ricavi non contabilizzati fossero stati ricostruiti in base al ricarico medio ponderato distinto per categoria di prodotto;

- con il terzo motivo la ricorrente denuncia, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 5, la insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio qual era l'applicazione da parte dell'Ufficio di una percentuale di sfrido (del 5%) ritenuta erronea dalla CTR, ancorchè la società contribuente avesse, nel

ricorso introduttivo, contestato genericamente tale percentuale con riguardo ad un unico prodotto (la birra alla spina), senza che ciò potesse inficiare sul punto l'accertamento;

- con quarto motivo la ricorrente denuncia, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 5, la insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio qual era il mancato riconoscimento dell'autoconsumo, ancorchè la contribuente non avesse provato di avere fatto transitare somministrazioni destinate al consumo dei dipendenti e dei soci nelle scritture contabili aziendali;

- i motivi primo, secondo, terzo e quarto - da trattare congiuntamente per connessione - sono fondati;

- sia in tema di accertamento delle imposte sui redditi che di accertamento ai fini IVA, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, sempre che la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente e sostanzialmente inattendibile, in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento dei contribuente (Cass. n. 4312 del 2015; n. 26036 del 2015). In siffatta ipotesi, pertanto, è consentito all'Ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, ai fini delle imposte dirette, facendo ricorso - come è avvenuto nel caso concreto - alle percentuali di ricarico, e determinando un maggior volume di affari anche ai fini IVA (Cass. n. 7871 del 2012; Cass. n. 4312 del 2015; Cass. 14932 del 2018);

- in tema di rettifica della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione IVA, la determinazione in via presuntiva della percentuale di ricarico effettiva sul prezzo della merce venduta, in sede di accertamento induttivo, deve - per vero - avvenire adottando un criterio che sia: 1) coerente con la natura e le caratteristiche dei beni presi in esame; 2) applicato ad un campione di beni scelti in modo appropriato; 3) fondato su una media aritmetica o ponderale, scelta in base alla composizione del campione di beni (Cass. n. 3197 del 2013);

- quanto al denunciato vizio motivazionale, va ribadito che: "La valutazione della prova presuntiva esige che il giudice di merito esamini tutti gli indizi di cui disponga non già considerandoli isolatamente, ma valutandoli complessivamente ed alla luce l'uno dell'altro, senza negare valore ad uno o più di essi sol perchè equivoci, così da stabilire se sia comunque possibile ritenere accettabilmente probabile l'esistenza del fatto da provare" (Cass. n. 5787 del 2014);

- "In tema di prova per presunzioni, il giudice, posto che deve esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi. Ne consegue che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento" (Cass. n. 9108 del 2012);

- la sentenza impugnata si pone in chiaro contrasto con i principi di diritto espressi in tali arresti giurisprudenziali;

- nella specie, a fronte di una specifica contestazione da parte dell'Ufficio di inattendibilità della contabilità della società contribuente avuto riguardo, quanto all'attività di bar e caffetteria, alla mancata esibizione da parte della società contribuente degli scontrini fiscali relativi all'anno verificato, quale elemento integrante il requisito normativo oggettivo della "incompletezza della contabilità" tale da rendere per ciò stesso inattendibili le risultanze contabili, nonchè alla presenza di valori in cassa non documentati e alla incongruenza dei ricavi dichiarati in relazione allo studio di settore, la CTR, in contrasto con i suddetti principi, con una affermazione apodittica, ha ritenuto, in presenza di tali elementi, non integrati i presupposti dell'accertamento analitico - induttivo, in quanto trattavasi di presunzione basata "su altre presunzioni";

- peraltro, a fronte di una ricostruzione analitico - induttiva dei ricavi operata dall'Ufficio (considerando l'incidenza del 60% dell'attività da bar e caffetteria sul totale dei ricavi come da studi di settore), in base a dati non privi di concretezza in quanto direttamente rilevati dalla realtà aziendale specifica - quali i prezzi unitari di acquisto e di vendita, le rimanenze iniziali e finali, l'incidenza di ciascun prodotto somministrato sul costo del venduto, l'abbattimento del 5% a titolo di sfrido, il ricarico medio ponderato in relazione alle singole categorie di merci somministrate - la CTR, con una motivazione incongrua ed affetta da vizi logici - giuridici, ha ritenuto illegittimo l'accertamento dell'Ufficio, sulla base: 1) dell'erroneità del "metodo di conteggio" utilizzato, qual era quello della media aritmetica semplice in luogo della media ponderata, senza argomentare in ordine alle specifiche contestazioni dell'Ufficio, di cui all'allegato p.v.c., quanto all'applicazione, nella specie, per la determinazione dei ricarichi medi, delle percentuali ponderali calcolate in base ai dati oggettivi rilevati dalla contabilità e documentazione aziendale; 2) dell'erroneità della "percentuale di sfrido non diversificata tra le varie categorie di prodotti", senza specificare, a fronte delle puntuali contestazioni dell'Ufficio, quali fossero le tipologie di prodotto che necessitassero di una diversa percentuale di sfrido; 3) del "mancato riconoscimento dell'autoconsumo", senza precisare, a fronte del rilievo dell'Ufficio di un assorbimento dello stesso dalle valutazioni prudenziali a favore della contribuente, quali somministrazioni destinate al consumo dei soci e dei dipendenti fossero transitate sulle scritture contabili aziendali;

- così decidendo, la CTR ha violato quindi sia il principio della valutazione singola delle prove indiziarie sia quello della loro valutazione globale, peraltro in concreto sovvertendo l'onere probatorio rispettivamente gravante sulle parti;

- in conclusione, il ricorso va accolto, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla CTR dell'Umbria, in diversa composizione, affinché decida il merito della vicenda.

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

la Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 4 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 22 marzo 2019