

Interlinee ed abrasioni bastano per contestare l'evasione

Organo: **CASSAZIONE CIVILE**

Numero atto: **SENTENZA N. 19755 DEL 19 SETTEMBRE 2014**

Sintesi : La presenza di abrasioni nel registro della contabilità legittima l'accertamento induttivo laddove emergano ulteriori indizi a riprova della presunta evasione. È quanto emerge dalla sentenza **19 settembre 2014 n. 19755 della Corte di Cassazione** (Sezione Tributaria) che ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, rinviando per nuovo giudizio alla CTR di Milano. Nel caso di specie, l'accertamento induttivo in capo al contribuente – esercente bar/caffè - dei redditi non dichiarati ha preso le mosse, non solo dalla disamina delle scritture contabili, bensì da una pluralità di elementi quali la discordanza delle rimanenze finali rispetto alla natura delle attività esercitate e la mancata giustificazione di talune movimentazioni bancarie.

Autore : **DOTT.SSA CARMEN MIGLINO**

IL CASO

L'Agenzia notificava ad un contribuente, titolare di un bar e di una caffetteria, un avviso di accertamento con cui rettificava le dichiarazioni **IVA, IRPEF e IRAP**, liquidando maggiori imposte con interessi e sanzioni. La **CTP di Milano**, adita dall'imprenditore, annullava l'atto impositivo. Stesse conclusioni in appello, dove i giudici di seconde cure rigettavano le doglianze dell'Ufficio in base alla considerazione che, trattandosi di accertamento induttivo, nella specie difettava il presupposto dell'inattendibilità della contabilità. Quest'ultima era stata tenuta regolarmente, fatta eccezione per l'abrasione contenuta nel registro dei corrispettivi, che avendo una portata molto modesta, non consentiva di considerare inattendibile la scrittura. Peraltro, ad avviso del Collegio d'appello, più che di una "abrasione" si trattava di una correzione operata scrivendo sull'originario errato importo un diverso importo corretto.

Avverso la sentenza *de qua* l'Ufficio ha proposto ricorso per cassazione, lamentando, fra l'altro, la violazione di legge in relazione agli **articoli 2219 c.p.c. e 22 D.P.R. 633/72** posto che, se è necessaria qualche cancellatura nelle scritture contabili, questa deve avvenire in modo che le parole cancellate siano leggibili.

IL COMMENTO

1. SCRITTURE CONTABILI: BREVI CENNI

La normativa che regola la tenuta e la conservazione dei libri, dei registri e delle scritture contabili è contenuta fondamentalmente sia nel Codice civile **artt. 2214 e ss.**) che nella legislazione tributaria (**D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600**).

Norme particolari le possiamo rinvenire anche nel **D.P.R. 29 dicembre 1995, n. 581**, regolamento di attuazione del Registro delle imprese. La tenuta delle scritture contabili è elevata ad obbligo ed è legislativamente disciplinata per gli imprenditori che esercitano attività commerciale **art. 2214 c.c.**

In particolare Il **Codice civile, all'art. 2219**, impone che le scritture contabili siano «*tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità*». Tale norma è da intendersi non solo in senso formale (senza spazi in bianco, senza cancellature ed abrasioni), ma anche in senso sostanziale, ossia le scritture contabili devono raccogliere in maniera sistematica tutte le operazioni aziendali classificandole in modo tale da permettere la ricostruzione dell'andamento della gestione trovando corrispondenza nella documentazione esistente presso l'impresa. Si segnala, altresì, in tema di "documentazione informatica" **la Legge n.2 del 28 gennaio 2009**, che ha introdotto il nuovo articolo **2215/bis del c.c.**

Ovviamente **le scritture contabili che le società commerciali e gli imprenditori individuali devono tenere ai fini fiscali variano in relazione al regime contabile adottato.**

A tal proposito si distinguono: Imprese in contabilità ordinaria (**artt.14-16 DPR 600/73**);Imprese in contabilità semplificata (**art.18 DPR 600/73**). Particolari scritture contabili sono previste per: le imprese di allevamento di animali che eccedono i limiti di cui **all'art.32 co.2 lett. b) del TUIR**; Le imprese esercenti attività agricole che si avvalgono dei regimi forfettari di cui **all'art.56-bis del TUIR**; le imprese esercenti attività di agriturismo di cui **all'art.5 della L.413/91**.

L'irregolarità nella tenuta delle scritture contabili obbligatorie legittima il ricorso all'accertamento induttivo ed all'uso di presunzioni semplici secondo il disposto dell'art.39, comma 2. del DPR 600/1973 (**Cass. Sentenza del 18/06/1988 n. 4174 – in senso conforme CTR Sicilia 166/14/01 in senso conforme**).

Si tratta di pronunce piuttosto datate; difatti le irregolarità – come emerge dalla sentenza in rassegna - possono essere d'ausilio all'attività d'accertamento se sorrette da ulteriori indizi che fanno ritenere la contabilità complessivamente inattendibile

2. ACCERTAMENTO ANALITICO-INDUTTIVO ED ACCERTAMENTO INDUTTIVO: DIFFERENZE

Il reddito di impresa delle persone fisiche e delle società commerciali, e il reddito di lavoro autonomo degli artisti e dei professionisti, in deroga al criterio dell'accertamento analitico, può essere determinato in via induttiva – in altre parole extracontabilmente – **ai sensi e per gli effetti dell'articolo 39, comma 1, lettera d), e comma 2, del Dpr 600/1973.**

In particolare, **in base al comma 1, lettera d)**, l'ufficio procede alla rettifica della dichiarazione "se *l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi*

allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”.

In pratica, si può procedere a tale tipo di accertamento anche in caso di contabilità formalmente regolare, ma in contrasto con i principi della ragionevolezza e dell'economicità nella gestione d'impresa, ovvero quando l'attendibilità della stessa risulti inficiata da presunzioni anche semplici, purché siano gravi, precise e concordanti, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente.

Diverso è l'**accertamento cosiddetto induttivo “puro”**, (quello in rassegna) contemplato dal successivo comma 2, che presuppone il disconoscimento dell'intero impianto contabile per la presenza di irregolarità formali così numerose da rendere la contabilità inattendibile nonché carente dal punto di vista della sistematicità.

In questi casi, l'ufficio (e in ciò risulta evidente la differenza con la metodologia di cui sopra) può anche prescindere, nella ricostruzione del reddito, dalle risultanze delle scritture contabili, procedendo in base a dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza, **avvalendosi cioè anche di presunzioni cosiddette “supersemplici”, prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza**. Come chiarito dal Ministero delle Finanze “il metodo induttivo è costituito da un procedimento logico diretto a costruire l'imponibile globale senza analizzare le singole parti semplici, bensì impiegando nella costruzione tutte le notizie, le prove ed i dati, anche soltanto extracontabili, comunque raccolti”(C.M. n.29/78)

Tale modalità di accertamento, sebbene caratterizzata da un minore rigore probatorio in capo all'ufficio, non può tradursi in una modalità arbitraria di determinazione dell'imponibile, in questi termini si è espressa anche la giurisprudenza di merito secondo cui l'accertamento induttivo **“pur se giustificato da gravi inadempienze e valutazioni, non può mai tradursi in una inammissibile sanzione impropria (CTP Novara 4 luglio 2011, n.54)**.

Difatti *“rettificare induttivamente il reddito in base a presunzioni prive dei requisiti di cui all'art.2729 del codice civile, non significa che le presunzioni, anziché gravi, precise e concordanti, possano essere arbitrarie, imprecise e contraddittorie. In altri termini, la determinazione induttiva del reddito non può mai tradursi in una libera qualificazione del reddito imponibile”(CTR Bari 22 novembre 2014, n.26)*.

3. LA SENTENZA ANNOTATA

Il giudice di merito avevano condiviso le argomentazioni del contribuente ritenendo, erroneamente, che la contabilità “era stata tenuta regolarmente fatta eccezione per la modesta abrasione contenuta nel registro dei corrispettivi che...avendo una portata molto modesta non consentiva di ritenere inattendibile la scrittura”. Diverse le conclusioni della Suprema Corte:

l'articolo 2219 c.c., cui rimanda per la tenuta delle "scritture contabili di cui ai precedenti articoli" l'articolo 22, comma 1, D.P.R. 600/73, stabilisce che "tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili". **La chiarezza del dettato normativo, secondo gli Ermellini, evidenzia l'errore in cui è incorsa la CTR nel ritenere che le irregolarità riscontrate nella tenuta delle scritture contabili del contribuente fossero tutto sommato di natura veniale**, atteso che si trattava di *"correzione operata scrivendo sull'originario errato importo un diverso importo corretto"* avente *"una portata molto modesta"*.

Così ragionando, osservano i giudici, il Collegio meneghino ha anteposto il proprio pensiero al dettato normativo, ritenendo regolari le scritture anche nei casi di sovrascrittura in cui non sia leggibile l'importo sottoscritto.

Difatti, evidenziano gli ermellini, è da ritenersi consolidato l'orientamento secondo cui è possibile procedere all'accertamento induttivo anche se *"la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo della antieconomicità del comportamento del contribuente"* (cfr. **Cass. 12167/14; Cass. 20514/13; Cass. 7871/12**).

A ciò si aggiunga la considerazione che l'accertamento impugnato si fondava su ulteriori indizi, quali la discordanza delle rimanenze finali rispetto alla natura delle attività esercitate e la mancata giustificazione di movimentazioni bancarie, circostanze - sottolinea il Collegio - *"che già di per sé stesse concorrono a definire quel quadro di presunzioni gravi, precise e concordanti in presenza dei quali è legittima la rettifica operata dall'Ufficio"*

In definitiva, l'accertamento in esame non muove dalle sole irregolarità riscontrate in fase istruttoria piuttosto origina da un quadro probatorio più articolato che rimette l'onere della prova in capo al contribuente; a tal proposito si evidenzia che il convincimento del giudice può derivare anche da una sola presunzione, purché grave e precisa (**Cass. 29 ottobre 2010, n. 22122**).

IL TESTO INTEGRALE DELLA SENTENZA

Cass. civ. Sez. V, Sent., 19-09-2014, n. 19755

Dott. PICCININNI Carlo - Presidente -Dott. CIRILLO Ettore - Consigliere -Dott. VALITUTTI Antonio - Consigliere -Dott. OLIVIERI Stefano - Consigliere -Dott. MARULLI Marco - rel. Consigliere

Sentenza sul ricorso 5957-2009 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- ricorrente -contro C.F., elettivamente domiciliato in ROMA PIAZZA MAZZINI 27, presso lo studio dell'avvocato CANDIDO DI GIOIA GIOVANNI, che lo rappresenta e difende giusta delega a margine;

- controricorrente -avverso la sentenza n. 72/2008 della COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositata il 12/12/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 23/06/2014 dal Consigliere Dott. MARCO MARULLI;

udito per il controricorrente l'Avvocato DI GIOIA che ha chiesto l'inammissibilità e il rigetto del ricorso;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio che ha concluso per l'accoglimento dell'8 motivo di ricorso e il rigetto del resto.

Svolgimento del processo

1. A seguito di una verifica fiscale operata dall'Ufficio delle entrate di Milano (OMISSIS), che evidenziava la presenza di abrasioni nel registro dei corrispettivi, una sproporzione tra rimanenze finali e rimanenze iniziali e versamenti bancari ingiustificati, l'Agenzia delle Entrate procedeva a notificare a C.F., esercente un bar/caffè, avviso di accertamento con cui rettificava le dichiarazioni IVA, IRPEF e IRAP della parte per l'anno 2002 e liquidava le maggiori imposte dovute con gli interessi e le sanzioni corrispondenti.

L'appello dell'ufficio avverso la sentenza della CTP di Milano, che su ricorso del contribuente aveva annullato il detto avviso di accertamento, era respinto dalla CTR Lombardia con la sentenza qui impugnata sulla base della considerazione che, trattandosi di accertamento induttivo, nella specie faceva difetto il presupposto di esso rappresentato dall'inattendibilità della contabilità, "tenuto conto... del fatto che la stessa era stata tenuta regolarmente, fatta eccezione per la modesta abrasione contenuta nel registro dei corrispettivi che... avendo una portata molto modesta non consentiva di ritenere inattendibile la scrittura", trattandosi invero "non di abrasione, ma di una correzione operata scrivendo sull'originario errato importo un diverso importo corretto". Osservava altresì la CTR, quanto al rilievo afferente alle giacenze, che andavano condivise "le puntuali, precise ed esaustive considerazioni fatte dal giudice di primo grado", in ogni caso mancando la dimostrazione "dell'eventuale danno che avrebbe subito il fisco" e, quanto ai versamenti, "che si trattava di parte dei corrispettivi che non era stata versata in banca nei giorni precedenti". La cassazione di detta sentenza è ora chiesta dall'Agenzia in forza di otto motivi.

Resiste con controricorso la parte intimata che ha depositato pure memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

2.1. Va preliminarmente rimossa l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dalla parte resistente sul rilievo che, non costituendo oggetto di impugnazione la circostanza che nella specie l'accertamento impugnato sia stato operato ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39,

comma 1, lett. d), esso presuppone la sussistenza di scritture contabili formalmente corrette e consente l'accertamento induttivo del reddito quando la stessa contabilità confligge con regole fondamentali di ragionevolezza, di modo che sono inammissibili i motivi di ricorso spiegati dall'Agenzia "che presuppongono la non correttezza formale delle scritture contabili".

2.2. L'eccezione è priva di pregio per tre ordini di motivi.

Non è intanto vero in linea di principio che l'accertamento analitico-induttivo dei redditi di impresa del che nella specie concretamente trattasi possa essere esperito solo in presenza di una contabilità formalmente corretta, atteso che tanto il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), quanto il suo omologo in materia di IVA (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2) consentono di accertare l'esistenza di ricavi non dichiarati o di passività non dichiarate prescindendo dalla registrazioni contabili, oltre che in forza delle notizie acquisite dall'ufficio ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51 anche "sulla base di presunzioni semplici purchè queste siano gravi precise e concordanti", di modo che l'apparente regolarità formale delle scritture contabili non costituisce condizione indefettibile dell'accertamento così operato.

Del resto è insegnamento stabilmente invalso nella giurisprudenza di questa Corte a margine del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), che si possa procedere alla determinazione induttiva dei redditi, anche "qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto configgente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo della antieconomicità del comportamento del contribuente" (12167/14; 20514/13; 7871/12), potendo in tali casi dubitarsi della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici - purchè gravi, precise e concordanti -, maggiori ricavi o minori costi. Ed è appena il caso di notare, a maggior conforto del fatto che la correttezza formale della contabilità è solo uno dei presupposti dell'accertamento analitico-induttivo, che nella specie l'ufficio era stato sollecitato ad agire in questi termini proprio in considerazione della irragionevolezza desunta dal fatto che, rispetto alla natura dell'attività, caratterizzata da un rapido smaltimento delle scorte, le giacenze finali fossero maggiori di quelle iniziali.

Da ultimo va osservato che nella specie, in adesione a quanto consentito dalla disciplina di legge, l'accertamento induttivo in capo al contribuente di redditi non dichiarati ha preso le mosse, non solo dalla disamina delle scritture contabili, bensì da una pluralità di elementi ulteriori, quali in particolari la circostanza sopra segnalata della discordanza delle rimanenze finali rispetto alla natura delle attività esercitata e di movimentazioni bancarie non giustificate, circostanze che già di per sè stesse concorrono a definire quel quadro di presunzioni gravi, precise e concordanti in presenza delle quali è legittima la rettifica operata dall'ufficio.

3.1. Ciò detto, con il primo motivo di ricorso la difesa erariale censura l'impugnata decisione per gli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 per contraddittorietà della motivazione, vero che la CTR, nell'esaminare il rilievo in punto di tenuta delle scritture contabili, aveva in pari tempo sostenuto "dapprima che esiste la modesta abrasione contenuta nel registro dei corrispettivi... e poi che si trattava non di abrasione, ma di una correzione".

3.2. Il motivo è infondato.

E' noto e costante indirizzo di questa Corte che "il vizio di contraddittoria motivazione presuppone che le ragioni poste a fondamento della decisione risultino sostanzialmente contrastanti in guisa da elidersi a vicenda e da non consentire l'individuazione della ratio decidendi, e cioè l'identificazione del procedimento logico -giuridico posto a base della decisione adottata" (14024/14; 10879/14; 10341/14). Esso presuppone cioè un contrasto di argomentazioni tra loro logicamente inconciliabili, tale che non risulti possibile identificare le ragioni che hanno indotto il giudice ad adottare quella decisione. Ne discende che il vizio in parola non è riscontrabile in presenza, non già di argomentazioni quali interne articolazioni del complessivo ragionamento giudiziario, bensì di semplici espressioni verbali, quali nella specie sono quelle impiegate dal giudice a quo, oltretutto descrittive di eventi fenomenologicamente non incompatibili, in ogni caso prive di confluenza nell'economia del giudizio conclusivo.

4.1. Con il secondo, terzo e quarto motivo di ricorso che si esaminano congiuntamente in quanto avvinati tra loro, l'Agenzia si duole per gli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 della violazione

di legge in cui sarebbero incorsi i giudici appello in relazione all'art. 2219 c.c. e parallelamente in relazione al D.P.R. n. 600 del 1922, art. 22, comma 1, che lo richiama, nella parte in cui prevede che "se è necessaria qualche cancellatura, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili", laddove al contrario con la sentenza impugnata si sostiene che "sarebbero regolarmente tenute le scritture contabili ove su un originario importo sia scritto un diverso importo corretto senza bisogno che si accerti giudizialmente la leggibilità degli importi cancellati" (secondo motivo), che "sarebbero regolarmente tenute le scritture contabili ove il testo cancellato mediante sovrascrizione sia meramente intuibile" (terzo motivo) e "sarebbero regolarmente tenute le scritture contabili ove su un originario importo sia scritto un diverso importo corretto, purchè quest'ultimo abbia portata modificativa modesta" (quarto motivo).

4.2. Il motivo è fondato.

L'art. 2219 c.c., cui rimanda per la tenuta delle "scritture contabili di cui ai precedenti articoli" il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 22, comma 1, stabilisce che "tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili".

Il lineare dettato della norma evidenzia inoppugnabilmente, senza bisogno di soverchi commenti in diritto, l'errore in cui è incorso il giudice d'appello nel ritenere che, malgrado le rigide prescrizioni impartite, le irregolarità riscontrate nella tenuta delle scritture contabili del contribuente, fossero tutto sommato di natura veniale, dal momento che si tratterebbe di "correzione operata scrivendo sull'originario errato importo un diverso importo corretto" avente "una portata molto modesta" tale da "non consentire di ritenere inattendibile la scrittura". Così ragionando però il decidente ha in fondo sostituito il proprio personale sentire al tassativo dettato della legge, ritenendo, in violazione di quanto da essa disposto, che il criterio della leggibilità possa essere liberamente derogato e che le scritture contabili siano perciò regolari, anche se, in caso di sovrascrittura, l'importo sottoscritto non sia leggibile, e che la regolarità nella loro tenuta non dipenda in definitiva anche dal modo in cui sono operate le correzioni, ma sia al contrario un concetto su questo piano variamente mutevole a seconda della portata più o meno modesta della manipolazione effettuata.

5.1. Il quinto motivo di ricorso denuncia nullità della sentenza ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, risultando violati il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, e l'art. 111 Cost., comma 6, posto che la CTR, in relazione alla specifica doglianza fatta valere dall'ufficio in punto di rimanenze, ha ritenuto di poter assolvere l'obbligo motivazionale recato dalle norme in parola limitandosi "ad affermare di condividere la motivazione di primo grado senza illustrare le ragioni del rigetto dello specifico motivo di impugnazione proposto dall'appellante".

Parimenti con il sesto motivo si addebita alla sentenza impugnata vizio di motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 sotto il profilo della sua insufficienza circa il punto decisivo della controversia costituito dalla sproporzione tra le rimanenze iniziali e le rimanenze finali, in quanto la CTR, nel dichiarare di far proprie in parte qua le considerazioni svolte dai primi giudici, "ha giudicato incomprensibili sia i criteri fondanti la sproporzione delle risultanze finali... senza illustrare il processo logico-cognitivo che ha sorretto il suo giudizio di incomprensibilità nel caso concreto".

5.2. Il quinto motivo è fondato ed il suo accoglimento determina per evidenti ragioni di priorità l'assorbimento del sesto.

Quella adottata dal giudice di appello in parte qua, dichiarando di volersi riportare "alle puntuali, precise, ed esaustive considerazioni fatte dal giudice di primo grado" costituisce un esempio scolastico di motivazione per relationem, che com'è noto, secondo il consolidato insegnamento di questa Corte, non è drasticamente inibita al giudice di secondo grado a condizione però che, "facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, in modo che il percorso argomentativo desumibile attraverso la parte motiva delle due sentenze risulti appagante e corretto" (10943/14; 21566/13;

766/13). La legittimità della motivazione per relationem mediante rinvio alle ragioni di diritto rinvenibili nel corpo motivazionale di un distinto atto espressamente richiamato nella sentenza,

che può essere rappresentato tanto dalla decisione di prime cure nel caso in cui alla motivazione per relationem ricorra la sentenza di appello quanto più in generale dagli atti del procedimento (verbale istruttorio, consulenza dell'ausiliario, documenti del giudizio) (Cass. 12664/12), che divengono in quanto tali "parte integrante dell'atto rinviante" (Cass. 3367/11), è perciò soggetta alla condizione che "il rinvio venga operato in modo tale da rendere possibile ed agevole il controllo della motivazione, essendo necessario che si dia conto delle argomentazioni delle parti e dell'identità di tali argomentazioni con quelle esaminate nella pronuncia oggetto del rinvio" (Cass. 7347/12) e che dall'integrazioni tra i due corpi motivazionali risulti l'esplicitazione dell'itinerario argomentativo... che deve dare conto dell'esame critico delle questioni già risolte nell'atto richiamato e della idoneità delle stesse a fornire la soluzione anche alle questioni che devono essere decise" (Cass. 12664/13).

Nella specie la CTR, limitandosi a manifestare la propria condivisione della sentenza di primo grado e dichiarando di volersi uniformare ad essa, si è invece astenuta dall'assolvere doverosamente all'obbligo di motivazione impostole dal gravame, in particolare omettendo la considerazione delle ragioni difensive fatte valere dall'impugnante, che, pur se lacunosamente riportate in fatto, non sono state tuttavia fatte oggetto di una compiuta disamina e tanto meno hanno formato oggetto di un giudizio critico. E ciò perchè, con più diretto riferimento al motivo di censura, è mancato qualsivoglia richiamo alle ragioni che avevano indotto il primo giudice a respingere il ricorso, non potendo perciò giudicarsi "appagante e corretto" sotto il profilo motivazionale il percorso argomentativo che, come nella sentenza qui gravata, non faccia seguire all'affermazione che la "Commissione Tributaria Regionale di Milano si riporta alle puntali, precise ed esaustive considerazioni fatte dal Giudice di primo grado che fa proprie", l'esposizione anche in forma sintetica delle ragioni "puntuali, precise ed esaustive" adottate dal primo giudice per motivare il proprio rigetto.

6.1. Con il settimo motivo di ricorso l'impugnante agenzia addebita alla sentenza falsa applicazione di legge in relazione al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett d), e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 per aver ritenuto che, contrariamente a quanto risultante dalle norme richiamate, che non lo contemplano quale presupposto per l'attività di accertamento operata dall'ufficio, "incomba sull'Agenzia l'onere di provare il danno per l'erario derivante dalla sproporzione delle rimanenze finali quando l'Agenzia faccia valere in giudizio il suo diritto di accertare l'esistenza delle attività non dichiarate in virtù di presunzioni semplici, tra i quali rientra l'indizio dato dalla sproporzione delle rimanenze finali".

6.2. Il motivo è fondato.

Affermando, riguardo alla discrepanza accertata in sede di verifica tra le rimanenze iniziali e quelle finali, che "l'Agenzia appellante non ha neppure in questo secondo grado di giudizio evidenziato l'eventuale danno che avrebbe subito il fisco da tale lamentata, ma inesistente sproporzione", il giudice di appello si è nuovamente sostituito, violandolo ed incorrendo perciò nel lamentato errore di diritto, al dettato normativo del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) e D.P.R. n. 633 del 1974, art. 54, comma 2. E' invero estraneo al loro dettato, e non costituisce perciò presupposto della legittimità dell'accertamento analitico-induttivo da essi disciplinato, la circostanza o meno che dalla condotta infedele del contribuente, che ometta di dichiarare ricavi realizzati o dichiarare perdite inesistenti, l'erario abbia a subire un danno, "l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza degli elementi nella dichiarazione" secondo la formulazione impiegata dall'art. 39, costituendo al contrario di per sè stesse, anche nella forma di maggiori guadagni non dichiarati o di minori perdite inesistenti, il nucleo identificativo della fattispecie, senza che sia richiesto pure la concorrenza di un danno per il fisco, l'allegata neutralità della condotta sotto questa angolazione non esplicando invero alcun effetto rispetto al dato costituito - e già in questo senso rappresentativo di un danno per la collettività - dal fatto che il contribuente sia venuto meno all'obbligo di assolvere fedelmente i propri obblighi dichiarativi.

7.1. L'ottavo motivo di ricorso lamenta vizio di motivazione ex art. 360, comma 1, n. 5 sotto il profilo della contraddittorietà di essa circa il punto decisivo della controversia rappresentato dai versamenti riscontrati sui conti correnti del contribuente, in quanto la CTR ha giudicato inattendibile sul punto la tesi dell'ufficio, che ne aveva al contrario ravvisato il rilievo indiziario ai fini dell'operata rettifica, sul presupposto che la somma versata sui conti correnti sarebbe una

parte dei corrispettivi che non erano stati versati in precedenza, in tal modo però pervenendo ad una conclusione contraddittoria "perchè la falsità dell'affermazione dell'ufficio... non è la conseguenza logica dell'affermazione della CTR".

7.2. Il motivo è fondato.

Ricordato che il denunciato vizio, come visto sopra, ricorre allorchè le ragioni poste a fondamento della decisione risultino sostanzialmente contrastanti in guisa da elidersi a vicenda e da non consentire l'individuazione della ratio decidendi e cioè l'identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione adottata, è evidente il vizio di illogicità che mina alla radice il ragionamento sul punto dei giudici di appello, poichè ritenere, come essi hanno ritenuto, che, quanto ai riscontrati versamenti bancari, "si trattava di parte dei corrispettivi che non erano stati versati in banca nei giorni precedenti", non giustifica sul piano della correlazione logica tra le singole proposizioni il successivo rigetto dello specifico motivo di gravame fatto valere dall'ufficio, che proprio da quei versamenti, rimasti ingiustificati, aveva tratto argomento per procedere all'accertamento impugnato. Anzi, se al riguardo il ragionamento fosse stato condotto in maniera coerente rispetto alla contestazione dell'ufficio, dall'allegazione, ritenuta veritiera, secondo cui i versamenti riscontrati corrispondevano agli incassi dei giorni precedenti, la CTR avrebbe dovuto trarre la ben diversa conclusione che, in mancanza di una prova contraria, quei versamenti non altrimenti giustificati erano la miglior conferma della pretesa fatta valere dal fisco e non potevano perciò determinarne, come qui si è invece inteso fare, la caducazione con la conseguente reiezione del gravame.

8. L'impugnata sentenza va dunque cassata e la causa rimessa ad altra sezione del giudice territoriale per il doveroso riesame ai sensi dell'art. 383 c.p.c., comma 1.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE Rigetta il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo, il terzo, il quarto, il quinto, il settimo e l'ottavo motivo, dichiara assorbito il sesto, cassa l'impugnata sentenza e rinvia avanti alla CTR Lombardia che in altra composizione provvederà pure alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 23 giugno 2014.

Depositato in Cancelleria il 19 settembre 2014

