

**Civile Ord. Sez. 5 Num. 25918 Anno 2020**  
**Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE**  
**Relatore: CASTORINA ROSARIA MARIA**  
**Data pubblicazione: 16/11/2020**

**ORDINANZA**

sul ricorso 13970-2014 proposto da:

MARCHESE STEFANO, elettivamente domiciliato in ROMA,  
PIAZZA VENEZIA 11 C/O ASSONIME, presso lo studio  
dell'avvocato NICOLA PENNELLA, rappresentato e difeso  
dall'avvocato VALERIO FREDA;

**- ricorrente -**

**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE AVELLINO  
UFFICIO CONTROLLI, 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;

**- controricorrente -**

avverso la sentenza n. 69/2013 della

dele CAMPANIA

· COMM.TRIB.REG.<sup>V</sup>SEZ.DIST. di SALERNO, depositata il  
05/03/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di  
consiglio del 10/07/2020 dal Consigliere Dott. ROSARIA  
MARIA CASTORINA.

### Svolgimento del processo

Con sentenza n. 69/3/2013, depositata in data 5.3.2013 la Commissione tributaria regionale della Campania accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della ditta Marchese Stefano, esercente l'attività di commercio di materiale da costruzione, avverso la sentenza n. 134/4/2010 della Commissione tributaria provinciale di Avellino che aveva accolto il ricorso proposto dal contribuente avverso un avviso di accertamento con il quale l'Ufficio aveva accertato maggiori ricavi per l'anno di imposta 2005.

L'ufficio ricostruiva il maggior reddito attraverso il procedimento analitico induttivo di cui all'art. 39 comma 1, lett. d) del DPR 600/73 per le gravi incongruenze tra i costi per personale dipendente e il reddito di impresa dichiarato.

Avverso la sentenza della CTR Stefano Marchese propone ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

### RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso il contribuente deduce l'invalidità della sentenza e del procedimento per violazione dell'art. 2909 c.c. nonché degli artt. 329 e 100 c.p.c. e dell'art. 56 D.lgs 546/1992. Lamenta che la CTR aveva accolto l'appello nonostante non fosse stata censurata una delle due *rationes decidendi* poste a base della sentenza di primo grado.

La censura non è fondata.

Questa Corte ha più volte affermato che nel processo tributario la riproposizione a supporto dell'appello delle ragioni inizialmente poste a fondamento dell'impugnazione del provvedimento impositivo (per il contribuente) ovvero della dedotta legittimità dell'accertamento (per l'Amministrazione finanziaria), in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, le ragioni di censura siano ricavabili, seppur per implicito, in termini inequivoci (Cass. 32954/2018).

2. Con il terzo motivo, da esaminarsi previamente, il ricorrente denuncia violazione dell'artt. 39 comma 1 lett d) Dpr 600/73 e dell'art. 54 del DPR 633/72 in relazione all'art. 360 n. 3) cpc; censura la sentenza impugnata per aver erroneamente affermato la sussistenza dei presupposti per procedere ad accertamento analitico-induttivo ex art. 39 comma 1 lett.d) Dpr 600/73.

La censura non è fondata.

Con l'accertamento analitico-induttivo l'Ufficio finanziario procede alla rettifica di componenti reddituali, ancorché di rilevante importo, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 (come in materia di IVA, ai sensi del d.P.R. n. 633 del 1972, art. 54) pure in presenza di contabilità formalmente tenuta, giacché la disposizione presuppone, appunto, scritture regolarmente tenute e, tuttavia, contestabili in forza di valutazioni condotte sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che facciano seriamente dubitare della completezza e fedeltà della contabilità esaminata; sicché essa possa essere considerata, nel suo complesso, inattendibile (Cass. n. 28728 del 2017; Cass. n. 10581 del 2015;

Cass. n. 20060 del 2014; Cass. n. 5731 del 2012; Cass. n. 26341 del 2009), con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente (Cass. n. 28713 del 2017; Cass. n. 16119 del 2017; Cass. n. 26036 del 2015; n. 7871 del 2012).

Nella specie la CTR ha ritenuto sussistere i presupposti dell'accertamento in considerazione della inverosimile sproporzione tra i costi per lavoro dipendente sostenuti pari a €81.986,00 e il reddito di impresa dichiarato, pari a € 27.970,00, con ciò di fatto affermando l'inattendibilità della contabilità.

Nulla esclude, per conseguenza, che, in sede di accertamento analitico-induttivo, l'amministrazione si possa basare anche solo su alcuni elementi ritenuti sintomatici per la ricostruzione del reddito del contribuente (Cass. 27 luglio 2011, n. 16430 Cass. 15323/2015).

Quel che rileva è il peso da attribuire agli elementi prescelti e la loro idoneità ad assurgere al rango di presunzioni gravi, precise e concordanti.

3. Con il secondo motivo il ricorrente deduce l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. Lamenta che la percentuale di ricarico del 44,23% utilizzata per la determinazione del maggior imponibile oggetto dell'avviso di accertamento impugnato era stata ricostruita dall'Ufficio non solo facendo riferimento a prodotti acquistati e commercializzati dal ricorrente nell'anno 2008, ossia tre anni dopo l'anno 2005 in contestazione, ma per di più valorizzando i prezzi al dettaglio e non quelli all'ingrosso praticati e che la CTR aveva omesso ogni esame della circostanza.

La censura è fondata.

Questa Corte ha più volte affermato che la determinazione in via presuntiva della percentuale di ricarico effettiva sul prezzo della merce venduta, in sede di accertamento induttivo, deve avvenire adottando un criterio che sia: (a) coerente con la natura e le caratteristiche dei beni presi in esame; (b) applicato ad un campione di beni scelti in modo appropriato; (c) fondato su una media aritmetica o ponderale, scelta in base alla composizione del campione di beni; tale modalità di determinazione della reale percentuale di ricarico prescinde del tutto dalla circostanza che la contabilità dell'imprenditore risulti formalmente regolare (Cass. 30276/2017).

Dagli stralci del ricorso e delle controdeduzioni in appello, riprodotti in ossequio al principio di autosufficienza, si evince che la CTR non ha esaminato il fatto storico che poteva essere rilevante ai fini della quantificazione della percentuale di ricarico, né ha motivato in alcun modo sul punto.

In particolare la CTR nulla ha detto con riferimento alla quantificazione della percentuale di ricarico del 44,23%, la quale era stata ricostruita facendo riferimento esclusivamente a prodotti acquistati e commercializzati nell'anno 2008, ossia tre anni dopo l'anno 2005 in contestazione, limitandosi ad affermare che le incongruenze contabili ed in particolare l'inverosimile sproporzione tra i costi per lavoro dipendente e il reddito di impresa, lasciavano desumere l'inattendibilità della contabilità tenuta dal contribuente, per quanto ineccepibile dal punto di vista formale.

4. Il quarto motivo, con il quale il ricorrente deduce la violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e dell'art. 111 Cost. per motivazione omessa e/o apparente, e il quinto, con il quale il ricorrente denuncia violazione degli artt. 39 comma 1 lett d) Dpr 600/73, 2697 e 2729 c.c. lamentando che la CTR non aveva rilevato

che l'ufficio aveva determinato apoditticamente il volume di affari, senza fornire alcuna prova che giustificasse tale operato, devono ritenersi assorbiti.

Il secondo motivo deve essere, pertanto, accolto e la sentenza cassata, con rinvio alla CTR della Campania in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

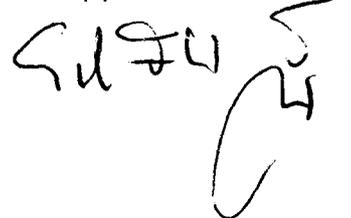
P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo, rigettati il primo e il terzo e assorbiti il quarto e il quinto, cassa la sentenza e rinvia alla CTR della Campania in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nella Camera di consiglio del 10.7.2020

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli



Il CANCELLIERE

