

**Civile Ord. Sez. 6 Num. 30276 Anno 2017**

**Presidente: CIRILLO ETTORE**

**Relatore: MANZON ENRICO**

**Data pubblicazione: 15/12/2017**

## **ORDINANZA**

sul ricorso 21785-2016 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. 06363391001), in persona del legale rappresentante pro-tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI n. 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende oper legis;

*- ricorrente -*

*contro*

IDEAL CASA S.R.L., DI GIROLAMO DONATO, ANGELO ANTONIO MAISTRANGELO e LUPACCHINO ANTONIO;

*- intimati -*

avverso la sentenza n. 114/1/2016 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di CAMPOBASSO, depositata il 01/03/2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 22/11/2017 dal Consigliere Dott. ENRICO MANZON.

Disposta la motivazione semplificata su concorde indicazione del Presidente e del Relatore.

Rilevato che:

Con sentenza in data 11 gennaio 2016 la Commissione tributaria regionale del Molise respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, ufficio locale, avverso la sentenza n. 174/3/10 della Commissione tributaria provinciale di Campobasso che aveva accolto i ricorsi della Ideal Casa srl nonché dei suoi soci Di Girolamo Donato e Lupacchino Antonio contro gli avvisi di accertamento IRAP, IRFS, IRPEF, IVA 2006. La CTR osservava in particolare che l'atto impositivo societario, dal quale derivavano quelli emessi nei confronti dei soci, doveva considerarsi illegittimo, poiché adottato in carenza dei presupposti di cui all'art. 39, primo comma, lett. d), d.P.R. 600/1973 e comunque affermava l'inadeguatezza della prova indiziaria fondante le pretese fiscali portate dagli atti impositivi impugnati.

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate deducendo tre motivi.

Gli intimati non si sono difesi.

Considerato che:

Con il primo ed il secondo motivo –ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.- l'agenzia fiscale ricorrente lamenta omesso esame di fatti decisivi controversi, poiché la CTR non ha considerato l'“antieconomicità” della gestione della società verificata (primo motivo)

c nemmeno ha ponderato adeguatamente le modalità di rettifica delle percentuali di ricarico (secondo motivo).

Le censure sono inammissibili.

Trattasi all'evidenza di una "doppia conforme" di merito, sicchè i mezzi in esame non sono proponibili ex art. 348 ter, quarto e quinto comma, cod. proc. civ., non avendo comunque la ricorrente assolto all'onere processuale specifico spettantele secondo il principio di diritto che «Nell'ipotesi di "doppia conforme" prevista dal quinto comma dell'art. 348 ter cod. proc. civ., il ricorrente in cassazione, per evitare l'inammissibilità del motivo di cui al n. 5 dell'art. 360 cod. proc. civ., deve indicare le ragioni di fatto poste a base della decisione di primo grado e quelle poste a base della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse» (Sez. 1, Sentenza n. 26774 del 22/12/2016, Rv. 643244 - 03).

Con il terzo motivo –ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.- la ricorrente si duole di violazione/falsa applicazione degli artt. 39, primo comma, lett. d), d.P.R. 600/1973, 54, d.P.R. 633/1972, 2729, cod. civ., poiché la CTR non ha avvalorato il metodo di calcolo della percentuale di ricarico adottato nell'avviso di accertamento impugnato quale adeguata base probatoria indiziaria al fine di legittimare la metodologia accertativa di cui a dette disposizioni legislative e quindi fondare le pretese fiscali *de quibus*.

La censura è fondata.

Va ribadito che:

-«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 accettare 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» (Sez. 5, Sentenza n. 9108 del 06/06/2012, Rv. 622995 - 01);

-«In tema di rettifica della dichiarazione IVA, 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» (Sez. 5, Sentenza n. 3197 del 11/02/2013, Rv. 625430 - 01).

Il giudice tributario di appello non ha rispettato i criteri valutativi, generali e specifici, rivenienti dai principi di diritto espressi in tali arresti giurisprudenziali, riferendosi ad una giurisprudenza di questa Corte che non è pertinente al caso di specie, in quanto relativa alla diversa metodologia di determinazione analitico-induttiva della percentuale di ricarico mediante comparazione con quella dello specifico settore commerciale.

Seguendo tale errato modo di qualificazione del reale oggetto della contesa, la CTR non ha quindi effettuato il giudizio di merito che invece le spetta con riguardo alla specifica modalità di determinazione della percentuale di ricarico addottata dall'Ente impositore, che risulta basata sull'analisi dei dati desunti dalla stessa contabilità aziendale della società contribuente verificata.

Quindi ha violato la regola di giudizio codicistica in tema di valutazione della prova presuntiva e quella tributaristica sull'accertamento analitico con utilizzo di presunzioni semplici.

La sentenza impugnata va dunque cassata in relazione al terzo motivo, essendo inammissibili il primo ed il secondo motivo, con rinvio al giudice a quo per nuovo esame.

PQM

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, dichiara inammissibili il primo ed il secondo motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Molise in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, 22 novembre 2017