

Civile Ord. Sez. 5 Num. 1864 Anno 2020  
Presidente: SORRENTINO FEDERICO  
Relatore: CONDELLO PASQUALINA ANNA PIERA  
Data pubblicazione: 28/01/2020

#### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23674/12 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio  
eletto in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;

- ricorrente -

contro

CURATELA DEL FALLIMENTO ROSANNA ALIMENTARI S.R.L., in persona del  
Curatore, rappresentata e difesa, in forza di provvedimento di  
autorizzazione e nomina del Giudice delegato reso il 20 novembre 2012 e in  
virtù di procura a margine del ricorso, dall'avv. Marco Avallone, con  
domicilio eletto presso il suo studio in Pagani, alla via Trento, n. 64; domici-  
liata in Roma, presso la Corte di Cassazione;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania  
n. 308/12/11 depositata in data 19 luglio 2011

5522  
2014

l

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 18 novembre 2019 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

**Rilevato che:**

La Curatela del Fallimento Rosanna Alimentari s.r.l. ricorreva avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate – a seguito di verifica nei confronti della società La Doria s.p.a. per il periodo d'imposta 1999, nel corso della quale aveva rinvenuto fatture emesse nei confronti della società Rosanna Alimentari s.r.l. per un importo di lire 334.307.000, oltre I.V.A. – aveva proceduto nei confronti di quest'ultima al recupero a tassazione, ai sensi dell'art. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, di maggiori imposte ai fini I.V.A., IRPEG e IRAP per avere rilevato l'omessa presentazione di dichiarazione per il periodo d'imposta 1999, l'omessa indicazione di esistenze iniziali per il periodo d'imposta 2000 e l'assenza di rimanenze finali per il periodo 1999.

La Commissione provinciale di Salerno, in parziale accoglimento del ricorso, rideterminava il reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, mandando all'Ufficio per il ricalcolo dell'Irpeg e dell'Irap su detto valore, rigettando al contempo la pretesa relativa all'I.V.A.

La decisione veniva impugnata dall'Agenzia delle Entrate e dalla contribuente che spiegava appello incidentale dinanzi alla Commissione tributaria della Campania, che rigettava le impugnazioni.

Osservava che i giudici di primo grado avevano correttamente applicato l'art. 109, comma 4, del t.u.i.r., considerando come elementi certi e precisi i costi espressi dall'importo delle fatture emesse nei confronti della contribuente dalla società Doria s.p.a., a nulla rilevando che i costi non fossero stati registrati e che fosse stata omessa la presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta in contestazione; parimenti corretta era la ritenuta esenzione I.V.A. sulle cessioni effettuate dalla contribuente, che, alla stregua degli atti, doveva essere considerata esportatrice abituale di merce con un *plafond* disponibile per l'anno 1999 di lire 21.377.739.000, e ciò in applicazione dell'art. 8 del d.P.R. n. 633 del

*l*

1972, essendo stata regolarmente presentata per l'anno 1998 la dichiarazione I.V.A.

Riteneva, altresì, congrua la determinazione del reddito operata dai giudici di primo grado, perché supportata dagli artt. 109, comma 4, del t.u.i.r. e 8 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Ricorre per la cassazione della suddetta decisione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi a cinque motivi.

La contribuente resiste con controricorso.

**Considerato che:**

1. Con il primo motivo la difesa erariale denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., violazione dell'art. 109, comma 4, del t.u.i.r., nonché violazione dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., ed omessa o insufficiente motivazione su fatto controverso e decisivo (ossia certezza e precisione dei costi dedotti dal reddito), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ..

La Commissione regionale, ad avviso della ricorrente, ha adottato una motivazione *per relationem*, nulla, che si limita a fare rinvio alla motivazione del giudice di primo grado senza svolgere autonome ragioni, o quanto meno insufficiente poiché non spiega la premessa che conduce alla conclusione secondo cui i costi sarebbero da considerare «certi e precisi».

Lamenta che la rideterminazione del reddito ai fini dell'Irpeg e dell'Irap, a fronte del comportamento omissivo della contribuente che nelle fasi successive all'accertamento non aveva esibito alcuna documentazione relativa alle vendite effettuate, né alcun registro contabile, era stata confermata dai giudici di appello mediante acritica adesione alla sentenza di primo grado, applicando agli acquisti una percentuale di redditività di appena il 10 per cento motivata con un riferimento apodittico all'attività esercitata (intermediazione nella vendita di prodotti alimentari).

1.1. Le censure sono infondate.

1.2. Con riguardo alla dedotta nullità della sentenza per carenza di motivazione, va ribadito il principio secondo cui «In tema di processo

tributario, è nulla, per violazione degli artt. 36 e 61 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare *per relationem* alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, atteso che, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame» (Cass., sez. 6-5, ord. n. 28113 del 16/12/2013; Cass., sez. 6-5, ord. n. 15884 del 26/6/2017; Cass., sez. 6-5, ord. n. 26748 del 23/10/2018).

La sentenza impugnata non rientra nell'applicazione di tale principio di diritto, posto che essa, dando atto dei motivi di gravame formulati dall'Amministrazione avverso la sentenza della Commissione provinciale, sviluppa un'autonoma valutazione sul merito della causa.

I giudici regionali, infatti, nell'aderire alla pronuncia di primo grado, che, in conformità a quanto previsto dal comma 4 dell'art. 109 (ex art. 75) del t.u.i.r., aveva tenuto conto dei costi emergenti dalle fatture emesse dalla società La Doria s.p.a. nei confronti della contribuente, hanno considerato tali costi connotati dai requisiti di certezza e precisione ed hanno ritenuto del tutto irrilevanti la mancata registrazione degli stessi e l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, trattandosi di formalità di per sé inidonee a superare gli elementi fattuali emergenti dalle fatture.

Risulta evidente che, sia pure sinteticamente, i giudici d'appello hanno proceduto alla disamina del mezzo di gravame ed illustrato le ragioni per cui hanno inteso disattendere le critiche mosse dall'appellante, lasciando in tal modo trasparire il percorso logico-giuridico seguito per addivenire al loro convincimento.

1.3. Nel merito, giova precisare che in ipotesi come quella in esame in cui l'Amministrazione finanziaria ha condotto nei confronti del

contribuente un accertamento di tipo induttivo puro, ex art. 39, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, la stessa deve tenere conto non solo dei maggiori ricavi, ma anche dell'incidenza percentuale dei costi relativi (Corte Cost. n. 225 del 8/6/2005), come più volte questa Corte ha ribadito, affermando che «in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento induttivo, deve procedere alla ricostruzione della situazione reddituale complessiva del contribuente, tenendo conto anche delle componenti negative del reddito che siano comunque emerse dagli accertamenti compiuti, tanto che, qualora per alcuni proventi non sia possibile accertare i costi, questi possono essere determinati induttivamente, perché diversamente si assoggetterebbe ad imposta, come reddito d'impresa, il profitto lordo, anziché quello netto, in contrasto con il parametro costituzionale della capacità contributiva di cui all'art. 53, primo comma, Cost.» (Cass. n. 3995 del 19/2/2009; Cass. n. 23314 del 15/10/2013; Cass. n. 1506 del 20/1/2017; Cass. n. 26748 del 23/10/2018).

Infatti, qualora il contribuente, come nel caso di specie, ometta del tutto la presentazione della dichiarazione e l'Amministrazione proceda d'ufficio all'accertamento del reddito d'impresa con metodo induttivo, non possono trovare applicazione le limitazioni previste dall'art. 75 del t.u.i.r. (nel testo applicabile alla fattispecie in esame) in tema di prova dei costi e degli oneri ai fini dell'accertamento con metodo analitico induttivo, in quanto tale norma disciplina la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorché infedele, sia comunque sussistente.

Alla stregua di tali considerazioni, deve ritenersi corretto l'approccio dei giudici del merito laddove hanno ritenuto doversi tenere conto, ai fini della determinazione induttiva del reddito, anche delle componenti negative del reddito che sono state desunte dalle fatture emesse dalla società La Doria s.p.a. nei confronti della odierna contribuente rinvenute nel corso della verifica.

La sentenza impugnata si sottrae, pertanto, alle censure che sono state ad essa rivolte (violazione dell'art. 109 del t.u.i.r. e vizio di

motivazione ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.) con il mezzo in esame.

2. Con il secondo motivo l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza per violazione dell'art. 8, primo comma, lett. a) e b), d.P.R. n. 633 del 1972 e per falsa applicazione della lett. c) del medesimo comma, nonché del secondo comma dell'art. 8 del d.P.R. n. 633 del 1972, oltre che per violazione dell'art. 2697 cod. civ.

Contesta alla Commissione regionale di avere confuso il significato e l'ambito di applicazione sia della normativa relativa alle esportazioni indirette, sia di quella correlata disciplinante gli acquisti in sospensione d'imposta (cd. *plafond*); nella fattispecie, essendo incontroverso che la società non aveva presentato alcun modello di dichiarazione fiscale, tanto ai fini delle imposte dirette che dell'I.V.A. per l'anno accertato, i giudici di appello non avrebbero potuto affermare che la società aveva i requisiti di esportatrice abituale, né avrebbero potuto dimostrare la non imponibilità dei ricavi induttivamente rideterminati, in quanto, per ammettere tale beneficio in favore della società quest'ultima avrebbe dovuto provare l'effettuazione di operazioni di esportazione diretta ovvero indiretta ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a), b), c), d.P.R. n. 633 del 1972, prova che non era stata fornita, dato che la società si era limitata ad affermare che, poiché soltanto il 4,68 per cento delle cessioni effettuate nell'anno precedente era stato assoggettato ad imposta, anche per l'anno 1999 l'Ufficio avrebbe dovuto assoggettare a tassazione soltanto il 4,68 per cento dei ricavi non dichiarati.

Del tutto inconferente era, peraltro, il riferimento al contenuto dell'art. 8, primo comma, lett. c) del d.P.R. n. 633 del 1972, che disciplina le esportazioni indirette, trattandosi di norma che poteva essere invocata per giustificare gli acquisti effettuati in sospensione d'imposta, ma non le cessioni; poiché la contribuente non aveva esibito alcuna documentazione che potesse dimostrare la presenza di esportazioni dirette o indirette, le cessioni rilevate dovevano obbligatoriamente essere assoggettate ad I.V.A.

3. Con il terzo motivo deduce insufficiente motivazione su fatto controverso e decisivo, nonché carenza assoluta di motivazione, laddove i

giudici regionali hanno riconosciuto che la contribuente era «esportatrice abituale di merce con *plafond* disponibile per l'anno 1999 di lire 21.337.739.000», in assenza di qualsiasi supporto probatorio, dato che l'unico elemento di prova posto a base del convincimento è costituito dalla dichiarazione I.V.A. relativa all'anno 1998, elemento che da solo non poteva dimostrare che l'attività di abituale esportatrice fosse stata effettuata per l'anno d'imposta 1999.

3.1. Il terzo motivo è fondato nei termini che di seguito si espongono, con assorbimento del secondo motivo.

3.2. La Commissione regionale, con motivazione estremamente succinta, ha ritenuto corretta l'esenzione dall'I.V.A. sulle cessioni effettuate dalla contribuente, affermando che quest'ultima aveva i requisiti di esportatrice abituale e disponeva di un *plafond* di lire 21.377.739.000 per l'anno 1999 e che, di conseguenza, potesse farsi applicazione dell'art. 8 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Le argomentazioni svolte dai giudici di merito, essendo molto generiche, non consentono di evincere sulla base di quale documentazione sia stata accertata la qualità di esportatrice abituale della contribuente e la disponibilità di un *plafond* per l'anno oggetto di accertamento, né tanto meno chiariscono se nella fattispecie in esame si verta in ipotesi di effettuazione di operazioni di esportazione diretta o indiretta e se la contribuente abbia fornito prova dell'esportazione delle merci vendute.

Infatti, questa Corte, con riferimento alla prova dell'esportazione, nell'interpretare l'art. 8, primo comma, lett. a), d.P.R. n. 633 del 1972 («*la esportazione deve risultare da documentazione doganale, o da vidimazione apposta dall'Ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma dell'art. 2 del d.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627 o, se questa non è prescritta, sul documento di cui all'articolo 21, quarto comma, secondo periodo*»), ha già avuto modo di affermare che per beneficiare dell'esenzione dall'I.V.A. prevista per le cessioni all'esportazione deve essere fornita una prova certa ed incontrovertibile, quale l'attestazione di pubbliche amministrazioni del paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana, poiché il

e

regime probatorio dell'esportazione deve essere ricavato dalla disciplina doganale, non potendo l'operatore valersi di documenti alternativi rispetto al documento doganale, con la conseguenza che, nel caso in cui non sia stata fornita la prova della presentazione delle merci alla dogana di destinazione, l'operazione deve considerarsi come non effettuata ed equiparata ad una cessione nel territorio nazionale, soggetta ad I.V.A. (Cass. n. 13221 del 26/10/2001; Cass. n. 1614 del 6/2/2002; Cass. n. 16971 del 11/8/2016; Cass. n. 4161 del 21/2/2018).

Nel caso di specie, pur essendo incontroverso che la società contribuente non aveva presentato per l'anno in contestazione alcun modello di dichiarazione fiscale, né aveva esibito registri I.V.A. e le fatture emesse, i giudici d'appello, rendendo una motivazione del tutto insufficiente, hanno ritenuto in modo apodittico la piena detraibilità dell'imposta senza esplicitare il percorso argomentativo sulla base del quale sono stati indotti a ritenere che la contribuente versasse nelle condizioni di legge giustificative della non imponibilità delle cessioni effettuate, dovendosi escludere che la sottrazione all'ordinario regime impositivo potesse automaticamente desumersi dalla regolare presentazione della dichiarazione I.V.A. per l'anno 1998.

La sentenza gravata, sul punto, va, pertanto, cassata.

4. Con il quarto motivo la ricorrente denuncia omessa pronuncia su motivo di appello, in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., avendo la pronuncia della C.T.R. trascurato il gravame dell'Ufficio laddove si contestava la rideterminazione del reddito imponibile ai fini delle imposte dirette in lire 33.440.700 effettuata dai giudici di primo grado, occupandosi solo dell'esame dell'appello incidentale della contribuente.

La censura è infondata.

Non ricorre il vizio di omessa pronuncia di una sentenza di appello quando, pur non essendovi un'espressa statuizione da parte del giudice in ordine ad un motivo di impugnazione, tuttavia la decisione adottata comporti necessariamente la reiezione di tale motivo, dovendosi ritenere che tale vizio sussista solo nel caso in cui sia stata completamente omessa una decisione su di un punto che si palesi indispensabile per la soluzione del



caso concreto (Cass., sez. 6 - 1, ordinanza n. 15255 del 04/06/2019; Cass. n. 29191 del 6/12/2017; Cass. n. 5351 del 8/3/2007).

La Commissione regionale, rigettando l'appello incidentale della contribuente, ha implicitamente respinto anche l'appello principale dell'Ufficio, sicché non è incorsa nel denunciato vizio di omessa pronuncia ex art. 112 cod. proc. civ.

5. Con il quinto motivo la difesa erariale deduce insufficiente o omessa motivazione su fatto controverso e decisivo, nonché carenza di motivazione in violazione dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., sottolineando che, qualora si volesse ritenere implicitamente rigettato l'appello principale, la Commissione tributaria regionale sarebbe comunque incorsa in un vizio di carenza di motivazione, poiché non ha illustrato il giudizio dinamico sotteso all'affermazione che era congrua la rideterminazione dell'imponibile con l'applicazione della percentuale di ricarico del 10 per cento; la motivazione sarebbe pure affetta da nullità, in quanto la C.T.R. ha operato un rinvio *per relationem* alla sentenza di primo grado senza esporre le proprie autonome valutazioni.

5.1. Risulta fondato il vizio di carenza assoluta di motivazione, con assorbimento dell'altro motivo dedotto con il mezzo in esame.

5.2. Questa Corte ha ripetutamente affermato (Cass. Sez. U, n. 8053 del 7/4/2014; Cass., sez. 6-5, ord. n. 9105 del 7/4/2017) che ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento, restando in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza o sulla logicità del suo ragionamento.

Nel caso di specie, il mero richiamo al contenuto della sentenza di primo grado è talmente generico da renderlo privo di effetto al fine di soddisfare quel contenuto minimo che la motivazione deve avere per risultare accettabile, essendosi la Commissione regionale limitata ad affermare che è corretta la determinazione adottata dai giudici di primo grado, poiché tale determinazione è supportata dal «rigoroso rispetto delle già citate norme di cui agli artt. 109, comma 4, del d.P.R. n. 917/1986 e 8 del d.P.R. n. 633 del 1972, ciascuno per quanto di ragione».

l

Deve, infatti, darsi continuità al principio di diritto richiamato al § 1.2. in materia di motivazione *per relationem*, atteso che la mera adesione a quanto ritenuto in primo grado, di per sé, risulta del tutto insufficiente a far ritenere assolto l'onere di motivazione, essendo necessario che da tale adesione sia, pure sinteticamente, ricavabile l'indicazione dell'effettiva disamina dei mezzi di gravame ed il ragionamento seguito per disattendere le opposte ragioni di diritto espresse.

6. In conclusione, vanno rigettati il primo ed il quarto motivo, accolti il terzo ed il quinto motivo, con assorbimento del secondo, con conseguente cassazione della sentenza e rinvio alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, per nuovo esame in relazione alle censure accolte, oltre che per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il primo ed il quarto motivo, accoglie il terzo ed il quinto motivo e dichiara assorbito il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 18 novembre 2019