



4973.21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto: omessa
presentazione della
dichiarazione -
determinazione reddito

Composta da

- Enrico Manzon - Presidente -
- Angelina-Maria Perrino - Consigliere -
- Paolo Catalozzi - Consigliere Rel. -
- Maria Giulia Putaturo Donati
- Viscido di Nocera - Consigliere -
- Gian Andrea Chiesi - Consigliere -

R.G.N. 27417/2013
Cron. 4973
CC - 26/11/2020

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 27417/2013 R.G. proposto da

(omissis) , rappresentato e difeso dagli avv. (omissis)
e (omissis) , con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultimo,
sito in (omissis)

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la
quale è domiciliati in Roma, via dei Portoghesi, 12

- resistente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del
Piemonte, n. 54/30/13, depositata il 12 aprile 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 26 novembre
2020 dal Consigliere Paolo Catalozzi;

RILEVATO CHE:

- (omissis) propone ricorso per cassazione avverso la sentenza

4634
2020

u

della Commissione tributaria regionale del Piemonte, depositata il 12 aprile 2013, che, accogliendo dell'appello erariale e respingendo quello incidentale dal medesimo proposto, ha dichiarato la legittimità dell'avviso di accertamento con cui erano stati determinati gli imponibili relativi all'anno 2004, recuperate le imposte non versate e irrogate le relative sanzioni;

- dall'esame della sentenza impugnata si evince che l'atto impositivo muoveva dalla constatazione dell'omessa presentazione della dichiarazione e accertava gli imponibili del contribuente, in relazione allo svolgimento di attività di vendita di autoveicoli, in ragione delle risultanze delle fatture emesse;
- il giudice di appello ha dato atto che la Commissione provinciale aveva parzialmente accolto il ricorso del contribuente, in ragione della mancata considerazione dei costi sostenuti, e, conseguentemente, aveva rideterminato gli imponibili;
- ha, quindi, accolto l'appello erariale evidenziando che il contribuente non aveva dimostrato la sussistenza e l'inerenza dei costi allegati;
- ha, altresì, respinto l'appello incidentale ritenendo infondate le eccezioni processuali e di merito ivi riproposte;
- il ricorso è affidato a sei motivi;
- l'Agenzia delle Entrate non si costituisce tempestivamente, limitandosi a depositare atto con cui chiede di poter partecipare all'eventuale udienza di discussione;

CONSIDERATO CHE:

- con il quinto motivo, esaminabile prioritariamente per motivi di ordine logico-giuridico, il ricorrente denuncia, con riferimento all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, c.p.c., la violazione e mancata applicazione degli artt. 4, secondo comma, d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, 19 e 53, d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, e 2697 c.c., per aver la sentenza impugnata ritenuto legittimo l'atto impositivo benché sottoscritto da soggetto non avente qualifica dirigenziale;

- il motivo è infondato;
- in tema di accertamento tributario, ai sensi dell'art. 42, primo e terzo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva e, cioè, da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale (cfr. Cass. 26 febbraio 2020, n. 5177; Cass. 9 novembre 2015, n. 22810);
- la decisione della Commissione regionale ha fondato la sua decisione sul disposto del richiamato art. 42, correttamente interpretato, sull'implicito assunto – non contestato dal contribuente – che l'autore dell'atto ricoprisse una delle riferite posizioni organizzative;
- con il sesto motivo, anch'esso esaminabile prioritariamente per motivi di ordine logico-giuridico, il contribuente deduce, con riferimento all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, c.p.c., la violazione e mancata applicazione degli artt. 2697 c.c., 40, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 5, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, per aver il giudice di appello ritenuto legittimo l'atto impositivo anche sotto il profilo del rispetto dell'obbligo di motivazione, benché fosse stata omessa l'allegazione del processo verbale di constatazione e dei relativi atti infraprocedimentali;
- il motivo è inammissibile;
- la Commissione regionale ha affermato che tali atti erano conoscibili dal contribuente, il quale «nel presente giudizio ha saputo censurarli»;
- ha, in tal modo, accertato che, diversamente da quanto dedotto dal contribuente, tali atti siano stati posti a sua conoscenza e, in relazione ad essi, è stato esercitato compiutamente il diritto di difesa giudiziale;
- orbene, il vizio di violazione o falsa applicazione di legge non può che essere formulato se non assumendo l'accertamento di fatto, così come operato dal giudice del merito, in guisa di termine obbligato, indefettibile e non modificabile del sillogismo tipico del paradigma dell'operazione giuridica di sussunzione, là dove, diversamente (ossia

ponendo in discussione detto accertamento), si verrebbe a trasmodare nella revisione della *quaestio facti* e, dunque, ad esercitarsi poteri di cognizione esclusivamente riservati al giudice del merito (cfr. Cass., ord., 13 marzo 2018, n. 6035; Cass., 23 settembre 2016, n. 18715);

- si evidenzia, comunque, che l'omessa riproduzione dell'atto impositivo, sia pure limitatamente alla sua parte motiva, non consentirebbe, in assenza di utili indicazioni ricavabili dalla sentenza, di poter esaminare la fondatezza di tale profilo, non potendo farsi rinvio ed accedere a fonti esterne allo stesso ricorso e, quindi, ad elementi o atti attinenti al pregresso giudizio di merito (cfr., in tema, Cass., ord., 30 novembre 2018, n. 31038; Cass. 7 marzo 2018, n. 5478);
- con il primo motivo il ricorrente si duole, con riferimento all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, c.p.c., della violazione e mancata applicazione degli artt. 109, quarto comma, T.U. 22 dicembre 1986, n. 917, 2, comma 6-bis, d.l. 27 aprile 1990, n. 90, «ed eccesso di potere per illogicità»; 41, primo e secondo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; 5, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446; 7, primo comma, lett. f), d.l. 13 maggio 2011, n. 70, conv. nella l. 12 luglio 2011, n. 106;
- con il secondo motivo lamenta, con riferimento all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, c.p.c., la violazione e mancata applicazione degli artt. 8, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, «ed eccesso di potere per contraddittorietà»; 55, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- con tali motivi, sorretti da argomentazione sostanzialmente identica, critica la sentenza impugnata per aver escluso, ai fini dell'accertamento degli imponibili, la rilevanza dei costi allegati, benché risultanti dalle scritture contabili aziendali, la cui veridicità non era stata disconosciuta in sede di verifica, e, comunque, delle componenti negative di reddito;
- i motivi, esaminabili congiuntamente, sono fondati;
- la Commissione regionale ha evidenziato, sul punto, che il contribuente non ha dimostrato «né l'effettività né l'inerenza dei costi dedotti», ritenendo che il riscontro di fatture passive in sede di verifica

- peraltro, non prodotte in giudizio - non era idoneo a provare la sussistenza dei presupposti per la deducibilità di tali costi, ossia l'esistenza, l'inerenza e la congruità;
- orbene, qualora ricorra, come nel caso in esame, una situazione di omessa dichiarazione da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria determina, ai sensi dell'art. 41, d.P.R. n. 600 del 1973, il reddito complessivo del contribuente medesimo, ricostruendolo sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, anche ricorrendo alle presunzioni c.d. supersemplici, ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale può fornire elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito (risultante algebrica di costi e ricavi) non è stato prodotto o che è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'Ufficio (cfr. Cass. 16 luglio 2020, n. 15167; Cass., ord., 15 giugno 2017, n. 14930; Cass. 22 marzo 2017, n. 7258);
- in questi casi, tuttavia, l'accertamento degli imponibili deve tener conto dei costi sostenuti per la produzione dei ricavi, eventualmente determinati induttivamente sulla base degli accertamenti compiuti, non trovando applicazione le limitazioni previste dall'art. 109, T.U. n. 917 del 1986, 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 (cfr. Cass. 10 febbraio 2017, n. 3567; Cass. 20 gennaio 2017, n. 1506; Cass. 25 novembre 2008, n. 28028);
- ciò posto, nel ritenere legittimo l'accertamento operato dall'Amministrazione, benché privo della ricostruzione induttiva dei costi, la Commissione regionale non ha fatto corretta applicazione dei richiamati principi di diritto;
- all'accoglimento del primo e del secondo motivo di ricorso segue

l'assorbimento del quarto con cui si critica la sentenza impugnata, con riferimento all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, c.p.c., per violazione e mancata applicazione degli artt. 7, primo comma, e 16, secondo comma, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, ed «eccesso di potere per violazione di norma interna CM 10/7/98, n. 180», nella parte in cui ha ritenuto legittimo l'atto impositivo relativamente all'aspetto sanzionatorio;

- con il terzo motivo il contribuente censura la sentenza di appello, con riferimento all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, c.p.c., per la violazione e falsa applicazione degli artt. 28, quarto comma, 30, secondo comma, 54, quinto comma, e 60, d.P.R. n. 633 del 1972, «ed eccesso di potere per contraddittorietà», per aver il giudice di appello escluso il diritto alla detrazione dell'i.v.a. di rivalsa assolta sulle operazioni passive;

- il motivo è inammissibile;

- occorre premettere che l'atto impositivo impugnato ha recuperato l'i.v.a. non versata derivante dalle operazioni nell'importo risultante dalle fatture per operazioni attive emesse dal contribuente e annotate nel relativo registro;

- la Commissione regionale; nell'escludere la deducibilità di costi, ha affermato che non era stata offerta prova della loro esistenza, inerenza e congruità, aggiungendo che non erano neanche state prodotte in giudizio le relative fatture;

- il riferimento a tali documenti è espresso al solo fine di argomentare l'affermazione dell'insussistenza dei costi dedotti, senza alcun riflesso in ordine all'accertamento – non compiuto – in ordine alla sussistenza del diritto alla detrazione dell'i.v.a.;

- risulta, dunque, evidente che la sentenza impugnata non si è pronunciata – né avrebbe potuto farlo, avuto riguardo al contenuto dell'atto impositivo – in ordine al diritto del contribuente dell'i.v.a. di rivalsa asseritamente assolta sulle operazioni passive poste in essere,

per cui la censura risulta investire una questione non esaminata ed apparentemente estranea al *thema decidendum*;

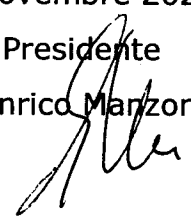
- la sentenza impugnata va, dunque, cassata in relazione ai motivi accolti, e rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, in diversa composizione;

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e il secondo motivo del ricorso, dichiara inammissibile il terzo e il sesto motivo, rigetta il quinto e dichiara assorbito il restante; cassa la sentenza impugnata con riferimento ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 13 novembre 2020.

Il Presidente
Enrico Marzon



Depositato in Cancelleria

Oggi, 12.4.FEB.2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Anna Maria Ursaia

