

Civile Ord. Sez. 5 Num. 14950 Anno 2019

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARIA GIULIA

Data pubblicazione: 31/05/2019

### ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 27782 del ruolo generale dell'anno 2012, proposto

da

██████████ rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce al ricorso, dall'avv.to Vincenzo Sparano elettivamente domiciliato presso il suo studio in Roma, Corso Vittorio Emanuele II n. 154;

-ricorrente

-

Contro

**Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,** domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;



4923  
2018

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, n. 208/04/2012, depositata il 16 aprile 2012, non notificata.

Lette le conclusioni scritte del P.G., in persona del sostituto procuratore generale dott. Federico Sorrentino, il quale ha chiesto l'accoglimento del ricorso per quanto di ragione.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 17 dicembre 2018 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

**Rilevato che**

-con sentenza n. 208/04/2012, depositata il 16 aprile 2012, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, accoglieva l'appello principale proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, nei confronti di [REDACTED] e rigettava quello incidentale proposto da quest'ultimo avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Salerno n. 532/15/10 che aveva accolto parzialmente il ricorso proposto dal suddetto contribuente avverso gli avvisi di accertamento n. REQ010703060 e n. REQ010703063, con i quali l'Ufficio aveva contestato, nei confronti del medesimo, un maggiore reddito imponibile ai fini Irpeg, Irap e Iva, add.com e add. reg., oltre sanzioni, per gli anni 2004 e 2005;

- il giudice di appello, in punto di fatto, ha premesso che:1) in mancanza di presentazione da parte di [REDACTED], esercente attività professionale di avvocato, delle dichiarazioni dei redditi per gli anni 2004 e 2005, a seguito di verifica fiscale, anche a mezzo indagini bancarie, l'Ufficio di Salerno aveva notificato a quest'ultimo due avvisi di accertamento n. REQ010703060 e n. REQ010703063 con i quali, sulla base di una ricostruzione induttiva del maggiore reddito



imponibile, aveva recuperato euro 90.371,00 per l'anno 2004, e, euro 108.788,00 per l'anno 2005, a titolo di Irpeg, Irap e Iva, add.com e add. reg., oltre interessi e sanzioni; 2) avverso i suddetti avvisi di accertamento, il contribuente aveva proposto ricorso dinanzi alla CTP di Salerno eccependo l'illegittima determinazione del maggior reddito, sulla base dei soli versamenti bancari, senza tenere conto dei crediti fiscali esposti nella dichiarazione per l'anno 2003, delle note di credito, delle ritenute d'acconto e dei costi di esercizio; 3) aveva controdedotto l'Ufficio evidenziando: a) la mancata giustificazione da parte del contribuente dei versamenti nell'anno 2004, per euro 74.994,00, e, nell'anno 2005, per euro 90.314,16; b) la determinazione del maggior reddito sulla base dei soli versamenti, senza considerare i prelievi che si presumevano effettuati a titolo di spese varie; c) la mancata prova del versamento delle ritenute d'acconto; d) la decadenza del vantato credito Irpef; 4) la CTP di Salerno, con la sentenza n. 532/15/2010, aveva accolto parzialmente il ricorso, con obbligo dell'Ufficio di ricalcolo dei ricavi con detrazione dei costi connessi allo svolgimento dell'attività, delle note di accredito e delle ritenute d'acconto, se documentate, nonché del credito Irpef esposto nella dichiarazione per l'anno 2003; 5) avverso la sentenza della CTP aveva proposto appello l'Ufficio chiedendo accertarsi la legittimità dell'operato dell'Ufficio con riforma della decisione di prime cure; 6) aveva controdedotto spiegando appello incidentale il contribuente deducendo la nullità dell'appello per mancanza dei requisiti essenziali e l'errata ricostruzione processuale operata dall'Ufficio, insistendo nell'accoglimento di tutte le eccezioni non accolte in primo grado;

-la CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha affermato che: 1) l'appello dell'Ufficio, oltre che legittimo, era fondato e meritava di essere accolto; 2) il credito Iva esposto nella dichiarazione per l'anno 2003 poteva essere recuperato solo a seguito di una procedura di

rimborso c.d. anomalo previa istanza da presentare nel termine prescrizione di legge; 3) anche i crediti Irpef e Irap (portati dall'Unico 2003), in mancanza delle dichiarazioni relative agli anni 2004 e 2005, dovevano essere richiesti a rimborso mediante apposita istanza da presentare nel termine prescrizione di legge; 4) gli accertamenti in questione si fondavano sulle risultanze delle indagini finanziarie condotte dall'Ufficio in contraddittorio con il contribuente; 5) nella determinazione del maggiore reddito imponibile, l'Ufficio, come si evinceva dal p.v.c., non aveva tenuto conto dei prelevamenti in quanto effettuati presumibilmente per coprire costi sia dell'attività che della vita familiare; 6) nel reddito presunto non potevano essere ricondotte le ritenute d'acconto e le note di credito emesse in quanto non sufficientemente provate e contestualizzate in relazione al complesso documentale in atti;

- avverso la sentenza della CTR, il contribuente propone ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, cui resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1-bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

#### **Considerato che**

-con il primo motivo, il ricorrente denuncia: 1) in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. l'omessa motivazione circa un punto decisivo e controverso del giudizio per avere la CTR omesso di argomentare in ordine all'eccezione preliminare sollevata nelle controdeduzioni in sede di gravame di nullità dell'atto di appello dell'Ufficio per mancanza dei requisiti essenziali; 2) in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione degli artt. 342 e 163 c.p.c., per avere la CTR deciso nel merito della controversia, anche se in mancanza di specifiche conclusioni da parte dell'appellante, essendosi quest'ultimo

limitato a chiedere una sorta di "giudizio di valore" sugli accertamenti eseguiti;

-mentre il primo sub motivo, involgente la denuncia del vizio di motivazione è inammissibile potendo lo stesso concernere esclusivamente la motivazione del giudizio di fatto (Cass. n. 31609 del 2018; n. 19567 del 2017), il secondo sub motivo è infondato;

- l'art. 163 c.p.c., comma 3, richiede tra i requisiti dell'atto introduttivo del giudizio, al n. 4 "l'esposizione dei fatti e degli elementi di diritto costituenti le ragioni della domanda con le relative conclusioni". L'art. 164, comma 4 sanziona con la nullità la citazione "se manca l'esposizione dei fatti". Si tratta di un'invalidità rilevabile d'ufficio che può essere sanata con effetto "ex nunc", mediante l'ordine d'integrazione dell'atto, nel caso in cui il convenuto sia costituito, o con la rinnovazione della notificazione dell'atto in modo completo, nella diversa ipotesi in cui il convenuto non sia costituito. Restano ferme, tuttavia, nonostante il puntuale adempimento all'ordine del giudice, le decadenze già maturate, contrariamente a ciò che si verifica per i vizi della *vocatio in jus*, relativi ai requisiti di cui ai nn. 1, 2, 7, in ordine ai quali l'adempimento all'ordine del giudice determina la sanatoria dell'invalidità con effetto *ex tunc*. Il sistema dualistico della nullità e rinnovazione dell'atto introduttivo del giudizio di primo grado, fondato sugli artt. 163 e 164 cod. proc. civ., trova applicazione, ai sensi dell'art. 359 cod. proc. civ., anche nei giudizi d'appello in quanto del tutto compatibile con la struttura e la funzione di tale procedimento. (Cass. n. 17951 del 2008). Ne consegue che, con riferimento al requisito relativo alla "esposizione dei fatti" la previsione contenuta nell'art. 164, n. 4 deve essere coordinata con l'art. 342 cod. proc. civ. che impone, anche nella versione *ratione temporis* applicabile (vigente anteriormente all'introduzione della novella costituita dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, convertito nella L. n. 134 del 2012) l'onere



dell'esposizione "sommara" dei fatti e della specificità dei motivi. Esclusivamente con riferimento all'effettivo difetto di specificità dei motivi, può, tuttavia, scattare l'inammissibilità immediata dell'impugnazione, senza che possa svolgersi la funzione sanante dell'art. 164 cod. proc. civ. Perché si verifichi tale conseguenza è necessario, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, che l'atto di appello, non consenta la valutazione neanche sommaria delle ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda (Cass. 21746 del 2006) e/o che non siano indicate le parti della sentenza impugnata con la conseguenza che l'incertezza riguardi l'intero contenuto dell'atto (Cass. 15071 del 2012) ovvero che l'appellante si richiami genericamente alle deduzioni, eccezioni e conclusioni della comparsa depositata in primo grado o ad altri scritti difensivi (Cass. 21816 del 2006). Può invece essere astrattamente applicabile, grazie al rinvio ex art. 359 cod. proc. civ., la sanatoria ex art. 164 c.p.c., penultimo comma, alla carenza che riguardi l'esposizione sommaria dei fatti, che non incida in modo radicalmente invalidante sulla specificità dei motivi, ancorché le prospettive di applicazione pratica di tale ipotesi siano modeste. In entrambi le evenienze risulta, tuttavia, necessario, alla luce degli orientamenti citati, il concreto esame dell'atto di appello non trattandosi, come per le nullità sanabili della vocatio in jus, di vizi derivanti da carenze relative ai requisiti formali dell'atto (ancorché incidenti sul concreto esercizio del diritto di difesa) ma sui requisiti strumentali e funzionali di esso (Cass. 11977 del 2013);

- nella specie, la CTR, si è attenuta ai suddetti principi, avendo ritenuto, in ordine alla eccezione di nullità dell'atto di appello per mancanza dei requisiti essenziali che l'atto di appello "era legittimo": ciò dopo avere riportato, nella parte in fatto della sentenza impugnata, le ragioni di fatto e di diritto su cui l'atto di appello si fondava;

- con il secondo motivo, il ricorrente denuncia: in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 1, n. 4 e segg. della legge n. 212 del 2000, 5 e segg. del D.lgs. n. 471 del 1997, e, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., l'omessa motivazione circa un punto decisivo e controverso del giudizio, per avere la CTR, nel confermare la legittimità degli avvisi di accertamento, escluso la compensabilità parziale dell'obbligazione tributaria con: a) il credito Iva, pari a 3.611,00, nonché il credito Irpef e Irap, pari a euro 8.894,00 esposti nella dichiarazione per l'anno 2003, ritenendo erroneamente che gli stessi dovessero costituire oggetto di una apposita istanza di rimborso, benché si trattasse di crediti la cui esistenza era incontestata dall'Ufficio; <sup>b</sup>) con i versamenti Iva pari a euro 2.028,00 effettuati nel 2004; <sup>c</sup>) con le ritenute d'acconto versate negli anni di imposta in questione, per asserito difetto di prova, ancorché dalla documentazione prodotta in atti sin dal primo grado di giudizio, risultavano effettuate e, perfino, non contestate dall'Ufficio nelle sue difese; nonché per non avere la CTR, nel confermare la legittimità degli atti impositivi, computato, quanto alla determinazione del maggior reddito accertato, le note di credito pari a euro 27.452,98, emesse, negli anni di imposta in questione, con espresso riferimento a pregresse fatture del 2003, in quanto ritenute erroneamente non provate, ancorché fossero state regolarmente documentate e registrate nelle scritture contabili;

- il motivo, che involge plurimi profili, è fondato nei limiti di seguito indicati;

- quanto alla denunciata mancata compensabilità dell'obbligazione tributaria con i vantati crediti fiscali, questa Corte, con la sentenza n. 13378 pronunciata a Sezioni Unite il 7 giugno 2016, ha affermato il principio secondo cui " (...) Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2 dpr 322/1998 e dall'istanza di rimborso di cui all'art. 38 dpr



602/1973, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria" (v. da ultimo, Cass. n. 11507 del 2018);

- in particolare, con riguardo alla denunciata erronea esclusione da parte del giudice di appello della compensabilità del credito Iva esposto nella dichiarazione per l'anno 2003, trattasi di censura priva di pregio, in quanto - a prescindere dalla affermata "necessità di una procedura di rimborso c.d. anomalo, previa istanza da presentare nel termine prescrizione previsto da specifiche disposizioni"- nella specie, non risulta essere stata rispettata - stante la pacifica omessa presentazione della dichiarazione per gli anni 2004-2005 - la cornice biennale prevista dall'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, nella versione vigente *ratione temporis*, per l'esercizio del diritto di detrazione dell'eccedenza di imposta (v. Cass., sez. un. 8 settembre 2016, n. 17757; da ultimo Cass. n. 4400 del 2018); da qui la corretta statuizione della CTR in ordine alla non compensabilità/detraibilità del credito Iva esposto nella dichiarazione del 2003;

- quanto ai crediti Irpef e Irap esposti nella dichiarazione del 2003, la CTR non si è attenuta ai principi in materia, essendosi limitata ad affermare che i detti crediti, non essendo stati detratti o compensati, per essere mancate le successive dichiarazioni, avrebbero dovuto costituire esclusivamente oggetto di un'apposita domanda di rimborso nei termini di prescrizione *ex lege*, ciò ancorché, peraltro, ex art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, l'istanza di rimborso possa essere presentata, entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del versamento stesso;

- quanto all'assunto mancato riscontro del versamento dell'Iva per l'anno 2004, pari a euro 2.028,00, trattasi di censura inammissibile, in ossequio al condivisibile principio giurisprudenziale secondo cui



qualora una determinata questione giuridica - che implichi un accertamento di fatto - non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, il ricorrente che proponga la suddetta questione in sede di legittimità, al fine di evitare una statuizione di inammissibilità, per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, di indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto, onde dar modo alla Corte di controllare *ex actis* la veridicità di tale asserzione, prima di esaminare nel merito la questione stessa (Cass. n. 10147 del 2017; Cass. SS. UU. n. 2399 del 2014; Cass. n. 2730 del 2012; Cass. n. 20518 del 2008; Cass. n. 25546 del 2006; Cass. n. 3664 del 2006; Cass. n. 6542 del 2004);

- quanto alla censura relativa al mancato computo delle ritenute d'acconto e delle note di credito - che la CTR ha ritenuto non provate - il ricorrente, in difetto del principio di autosufficienza, non ha trascritto o riassunto in ricorso, ex artt. 366 primo comma n. 6 c.p.c. e 369 secondo comma n. 4 c.p.c., il contenuto della documentazione che avrebbe, a suo avviso, comprovato le medesime;

-è, infatti, insegnamento di questa Corte, quello secondo cui "Il ricorrente per cassazione che intenda dolersi dell'omessa o erronea valutazione di un documento da parte del giudice di merito, ha, ai sensi dell'art. 366, primo comma, n. 6, cod. proc. civ., il duplice onere, imposto a pena di inammissibilità del ricorso, di indicare esattamente nell'atto introduttivo in quale fase processuale ed in quale fascicolo di parte si trovi il documento in questione, e di evidenziarne il contenuto, trascrivendolo o riassumendolo nei suoi esatti termini, al fine di consentire al giudice di legittimità di valutare la fondatezza del motivo, senza dover procedere all'esame dei fascicoli d'ufficio o di parte" (Cass. n. 743 del 2017; n. 26174/14, sez. un. 28547/08, sez. un. 23019/07, sez. un. ord. n. 7161/10);



- in ogni caso, questa Corte ha affermato che è inammissibile la revisione del ragionamento decisorio del giudice, non potendo mai la Corte di cassazione procedere ad un'autonoma valutazione delle risultanze degli atti di causa (Cass. n. 91/2014; Cass. S.U. n. 24148/2013; Cass. n. 5024/2012) e non potendo il vizio consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte, spettando soltanto al giudice di merito di individuare le fonti del proprio convincimento, controllare l'attendibilità e la concludenza delle prove, scegliere tra le risultanze probatorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione dando liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova (Cass. n. 11511/2014; Cass. n. 25608/2013; Cass. n. 6288/2011; Cass. n. 6694/2009; Cass. n. 15489/2007; Cass. n. 4766/2006). Pertanto, con riguardo alle prove, mai può essere censurata la valutazione in sé degli elementi probatori secondo il prudente apprezzamento del giudice (Cass. n. 24155/2017; Cass. n. 1414/2015; Cass. n. 13960/2014);

- con il terzo motivo, il ricorrente denuncia: 1) in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. l'omessa motivazione circa un punto decisivo e controverso del giudizio per non avere la CTR argomentato alcunché in ordine all'eccepito- sin dal primo grado di giudizio -mancato computo, in sede di determinazione del maggior reddito, dei costi di esercizio documentati e non contestati relativi alle utenze e al fitto dello studio- costi che avrebbero dovuto essere considerati, anche in via forfettaria, tenendo conto degli studi di settore o di casi omologhi;

-il motivo è inammissibile;

- la censura del ricorrente, incentrandosi sulla dedotta erroneità della determinazione del maggior reddito imponibile risultante dall'avviso di accertamento, avrebbe dovuto essere supportata: a) dalla trascrizione integrale del contenuto dell'avviso di accertamento; b) dalla trascrizione o riassunto in ricorso, ex artt. 366 primo comma n.



6 c.p.c. e 369 secondo comma n. 4 c.p.c., del contenuto della documentazione afferente i costi di esercizio asseritamente non computati;

- nel merito, il motivo è, comunque, infondato;

- giova preliminarmente precisare che, in ipotesi quale quella di specie di mancata presentazione della dichiarazione dei redditi, i poteri accertativi dell'Ufficio trovano fondamento e disciplina non già nell'art. 38 (accertamento sintetico o standardizzato) o nell'art. 39 (accertamento induttivo o analitico-induttivo), bensì nella diversa previsione di cui all'art. 41 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (c.d. accertamento d'ufficio). A tal fine l'Ufficio, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, determina il reddito complessivo del contribuente medesimo, e, in quanto possibile, i singoli redditi delle persone fisiche soggetti all'Ilor, con facoltà di ricorso a presunzioni c.d. supersemplici, anche prive, cioè, 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 (v. Sez. 5, n. 3115 del 13/02/2006, Rv. 587322; Sez. 5, n. 9755 del 18/06/2003, Rv. 564394; Sez. 5, n. 17016 del 02/12/2002, Rv. 558879); occorre però aggiungere che le norme in materia di accertamento richiedono che, in caso di accertamento induttivo, gli uffici accertino l'imponibile e quindi il reddito effettivo dei contribuenti e non solo i ricavi, ciò comportando che, qualora per determinati proventi non sia possibile addivenire ai costi, questi possono essere determinati induttivamente sulla base degli accertamenti compiuti. Nell'ipotesi considerata, infatti, non possono trovare applicazione le limitazioni previste dall'art. 75 T.U.I.R. (nel testo, applicabile alla fattispecie, anteriore alla riforma del 2004; v. anche, per la disciplina



ancora anteriore, art. 74, commi 2 e 3, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597), 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. Se così non fosse, d'altro canto – se, cioè, applicandosi estensivamente ed analogicamente detta norma si facesse coincidere, a titolo di sanzione (in relazione all'inopponibilità di poste passive non contabilizzate regolarmente), il profitto lordo con quello netto – si andrebbe addirittura al di là della *ratio* sanzionatoria della disposizione, in quanto si assoggetterebbe ad imposta, come reddito d'impresa, quanto, secondo lo stesso accertamento dell'ufficio, reddito non è: risultato, questo, collidente con il parametro costituzionale della "capacità contributiva" di cui all'art. 53, comma 1, Cost. (cfr. Corte Cost. n. 143 del 1982; v. anche Cass. 1506 del 2017; Cass. 1166 del 2012; Cass., Sez. 5, n. 3995 del 2009; n. 28028 del 2008);

- nella specie, la CTR si è attenuta ai suddetti principi, avendo ritenuto, con una motivazione congrua ed esente da vizi logico-giuridici- in mancanza di diversa prova da parte del contribuente- legittimo l'accertamento dell'Ufficio basato su una ricostruzione induttiva del reddito imponibile che aveva tenuto conto, come emergeva dal p.v.c., dei soli versamenti bancari e non già dei prelevamenti, essendo stati questi ultimi ritenuti corrispondenti a presunti costi sia dell'attività che dei familiari;

- in conclusione, va accolto il secondo motivo di ricorso nei limiti di cui in motivazione; respinti gli altri; con cassazione della sentenza impugnata -in relazione al motivo accolto- e rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione;

**P.Q.M.**

**La Corte** accoglie il secondo motivo di ricorso nei limiti di cui in motivazione; respinti gli altri; per l'effetto cassa la sentenza impugnata -in relazione al motivo accolto- con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.



Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 17 dicembre 2018