# Sentenza del 16/07/2019 n. 18981 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

1. S.G. ricorre con due motivi avverso l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n. 1358/23/14 della Commissione Tributaria Regionale della Puglia, sezione staccata di Lecce, depositata in data 13/6/2014 e non notificata, che, in controversia relativa all'impugnativa dell'avviso di accertamento, emesso a seguito di verifica presso i locali dell'impresa (falegnameria senza regolare posizione fiscale, contributiva ed assicurativa) e basato sulle movimentazioni bancarie D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 32, ha accolto, integralmente, l'appello dell'Agenzia delle Entrate per l'annualità di imposta 2004 ed, in parte, gli appelli, principale ed incidentale, per l'annualità di imposta 2005, rideterminando i ricavi non fatturati in Euro 114.138,58 ed il reddito imponibile ai fini delle imposte dirette in Euro 38.138,58.

2. Con la sentenza impugnata, la C.T.R. della Puglia, sezione staccata di Lecce (di seguito C.T.R.), per quanto di interesse in questa sede, ha ritenuto che fosse provata l'esistenza di un'attività imprenditoriale di produzione di falegnameria e che il contribuente non avesse fornito idonea dimostrazione che le movimentazioni sul proprio conto corrente bancario fossero riferibili ad operazioni personali o ad altra attività di un terzo; inoltre, la C.T.R. ha rideterminato il reddito dell'anno di imposta 2005, in considerazione dei costi inerenti all'attività imprenditoriale, ed ha considerato superabili le contestazioni del contribuente in ordine alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento, ritenendo che quest'ultimo risultasse firmato dal responsabile delegato.

3. A seguito del ricorso, l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

4. Il ricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo, il ricorrente denunzia la violazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, in tema di sottoscrizione dell'avviso di accertamento.

Secondo il ricorrente, la C.T.R. ha errato nel ritenere validi gli avvisi di accertamento, nonostante l'Agenzia delle Entrate non avesse dimostrato che il funzionario delegato (M.F. per l'anno di imposta 2004 e P.R. per l'anno di imposta 2005) rivestisse effettivamente, al momento della delega, la qualifica di impiegato alla carriera direttiva, requisito indispensabile per la validità degli avvisi.

1.2. Il motivo è inammissibile.

1.3. Con il ricorso originario, il contribuente aveva contestato l'esistenza della delega (vedi pag. 3 della sentenza impugnata, dove riporta il punto n. 1 del ricorso introduttivo), esibita dall'Amministrazione nel procedimento innanzi alla C.T.P. di (OMISSIS), mentre nel successivo giudizio di appello il ricorrente, vittorioso in primo grado, si era semplicemente richiamato ai motivi di ricorso del primo grado.

Vale, infatti, il principio secondo cui "la parte pienamente vittoriosa nel merito in primo grado, in ipotesi di gravame formulato dal soccombente, non hà l'onere di proporre appello incidentale per richiamare in discussione le proprie domande o eccezioni non accolte nella pronuncia, da intendersi come quelle che risultino superate o non esaminate perchè assorbite; in tal caso la parte è soltanto tenuta a riproporle espressamente nel giudizio di appello o nel giudizio di cassazione in modo tale da manifestare la sua volontà di chiederne il riesame, al fine di evitare la presunzione di rinunzia derivante da un comportamento omissivo" (Sez. U -, Sentenza n. 13195 del 25/05/2018, che in motivazione chiarisce che per questioni superate debbono intendersi anche quelle esplicitamente respinte, qualora l'eccezione mirava a paralizzare una domanda comunque respinta per altre ragioni, come nel caso di specie).

L'eccezione, avanzata con il ricorso originario, non accolta dal giudice di primo grado, poteva essere semplicemente richiamata, cosa che pacificamente l'odierno ricorrente (appellato vittorioso in primo grado) ha fatto.

Deve, però, rilevarsi che, con il ricorso in cassazione, per la prima volta, il contribuente deduce la mancata prova della qualifica direttiva del funzionario delegato.

Come questa Corte ha rilevato, "in tema di contenzioso tributario, il giudice d'appello, attesa la particolare natura del giudizio, non può decidere la controversia sulla base di un'eccezione (nella specie, relativa alla mancanza di qualifica dirigenziale del sottoscrittore dell'atto impositivo) non ritualmente dedotta con l'originario ricorso introduttivo" (Cassazione civile sez. VI, 23/06/2017, n. 15769).

Ciò perchè, nel processo tributario, il divieto di nova in appello, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, si applica, oltre che alle domande, alle eccezioni in senso proprio, intese come lo strumento processuale con cui il contribuente, fa valere un fatto giuridico avente efficacia impeditiva, modificativa o estintiva della pretesa fiscale, che implica la deduzione di fatti che richiedono una specifica indagine, non effettuabile per la prima volta in appello (vedi Cassazione civile sez. trib., 30/10/2018, n. 27562).

Nel caso di specie, l'eccezione, avanzata per la prima volta in sede di legittimità, risulta nuova e, quindi, inammissibile, a prescindere dalla sua infondatezza, come già rilevato in precedenti decisioni di questa Corte (vedi, per tutte, Sez. 5, Sentenza n. 22810 del 09/11/2015, secondo cui "in tema di accertamento tributario, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 1 e 3, 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 per il quadriennio 2002-

2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 24, convertito nella L. n. 44 del 2012").

2.1. Con il secondo motivo, il ricorrente censura, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame di un fatto decisivo, oggetto di discussione tra le parti, consistente nell'utilizzo esclusivo del conto corrente a lui intestato da parte del fratello, in virtù di regolare delega.

2.2. Anche tale motivo è inammissibile, perchè in realtà il ricorrente non denuncia l'omesso esame di un fatto decisivo, ma sostanzialmente censura l'insufficienza della motivazione, sollecitando una nuova rivalutazione del merito.

2.3. Nella fattispecie trova applicazione ratione temporis (ai sensi del D.L. n. 83 del 2012, art. 54, comma 3), il nuovo testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in quanto la sentenza impugnata è stata pubblicata in data successiva all'H settembre 2012, sicchè il vizio della motivazione è deducibile soltanto in termini di "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti".

Come chiarito dalla giurisprudenza di questa Corte (Cass. S.U. 22.9.2014 n. 19881; Cass. S.U. 7.4.2014 n. 8053) la riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione; è pertanto denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione.

Nel caso di specie, il giudice di appello ha esaminato le circostanze dedotte dall'appellato sull'utilizzazione del conto da parte di un terzo (il fratello, titolare di un'altra attività d'impresa) ed ha ritenuto che non fossero assistite da idonea prova documentale, nè trovassero riscontro nelle scritture contabili della ditta terza.

Al compito assegnato alla Corte di Cassazione dalla Costituzione resta estranea una verifica della sufficienza e della razionalità della motivazione sulle quaestiones facti, la quale implichi un raffronto tra le ragioni del decidere adottate ed espresse nella sentenza impugnata e le risultanze del materiale probatorio sottoposto al vaglio del giudice di merito.

L'omesso esame di singoli elementi istruttori, in quanto tale, non integra l'omesso esame circa un fatto decisivo previsto dalla norma, quando il fatto storico rappresentato sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè questi non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie astrattamente rilevanti.

3.1. In conclusione, deve dichiararsi l'inammissibilità complessiva del ricorso, con condanna del ricorrente alle spese in favore dell'Agenzia delle Entrate, secondo la liquidazione effettuata in dispositivo.

Sussistono i requisiti per porre a carico del ricorrente il pagamento del doppio contributo, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17.

P.Q.M.

la Corte dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 4.500,00, oltre spese prenotate a debito; sussistono i requisiti per porre a carico del ricorrente il pagamento del doppio contributo, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17.

Così deciso in Roma, il 29 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 16 luglio 2019

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza