# Sentenza del 09/07/2020 n. 14579 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

FATTI DI CAUSA

(XXXXX), esercente l'attivita' di trasporto con noleggio di autovetture con conducente, impugnava gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate per gli anni 2006-2008 per Iva, Irpef e Irap, con i quali l'Ufficio contestava, e riprendeva a tassazione, irrogando le conseguenti sanzioni, i maggiori ricavi effettivi derivanti dal piu' elevata impiego delle vetture, che avevano realizzato un chilometraggio annuo superiore a quello dichiarato, e disconosceva la deduzione di taluni costi, generici e non inerenti.

L'impugnazione del contribuente, previa riunione dei ricorsi, era parzialmente accolta dalla CTP di Bergamo, che rideterminava l'entita' della ripresa. La sentenza era confermata dal giudice d'appello.

(XXXXX) propone ricorso per cassazione con sette motivi. L'Agenzia resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4, nullita' della sentenza per ultra ed extra petizione per aver la CTR determinato la ripresa per il 2007 e il 2008 con riferimento alla risultanza chilometrica annua per il 2006, in misura superiore a quanto preteso dal fisco con i relativi avvisi.

1.1. Il secondo motivo denuncia, sul medesimo profilo, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4, omessa pronuncia e omessa motivazione sulla domanda del contribuente sull'errata quantificazione del chilometraggio per gli anni 2007 e 2008, nonche', ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 5, omesso esame in relazione all'erronea statuizione del giudice di merito.

2. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono inammissibili.

2.1. Occorre prendere le mosse, invero, dalla statuizione della CTP come riprodotta nella decisione impugnata: il giudice di primo grado, invero, "accoglieva le correzioni, esposte nelle memorie", che si riferivano all'anno 2006, da cui determinava una percorrenza complessiva di "Km. 221.615"; concludeva, tuttavia, "i redditi d'impresa per gli anni 2006-2007-2008 dovevano essere rideterminati su una percorrenza chilometrica annua pari a Km 221.615".

2.2. La CTR, invero, nel confermare la statuizione della CTP, non ha esplicitamente esaminato se il dato di percorrenza complessiva indistintamente indicato dal giudice di primo grado fosse

correttamente riferibile a tutte le annualita' o se, invece, una tale indicazione fosse un mero errore.

Occorre tuttavia considerare che il giudice d'appello ha esaminato dettagliatamente e in termini articolati sia la ricostruzione dell'iter procedimentale (con specifico rilievo ai dati chilometrici riferiti ai singoli mezzi e alle singole annualita'), sia, in particolare, gli elementi di fatto a fondamento delle specifiche riprese, che ha ritenuto fondate ("l'Ufficio ha operato legittimamente e correttamente... in particolare, relativamente ai chilometri dichiarati in 120.000 per l'anno d'imposta 2006, il ricorrente ammetteva implicitamente l'esiguita' ed inattendibilita' del dato dichiarato. Anche per gli anni 2007 e 2008 i chilometri dichiarati risultano non coincidenti con quelli emergenti dalla documentazione relativa alle autovetture... quindi giustamente l'ufficio procedeva alla ricostruzione indicata in narrativa, in base alle risultanze della Tamoil Italia Spa, tenuto conto delle indicazioni certificate dalle carte di circolazione delle autovetture"), specificando, proprio per le annualita' in questione, che "i computi chilometri sono stati effettuati in base alle risultanze tratte dalle fatture, ove sono indicati in modo preciso i chilometraggi risultanti in mesi distanziati nel tempo".

2.3. Ne emerge, dunque, che la CTR, nel valutare la stessa statuizione di primo grado ha, in termini impliciti ma non meno univoci e lineari, valutato l'estensione della percorrenza chilometrica del 2006 alle annualita' successive quale mero ed evidente errore materiale, in alcun modo inficiante la stessa sentenza della CTP (da cui la conferma della stessa), valutazione che ha sostituito con una compiuta disamina nel merito che, ferma l'applicazione del dato di "Km. 221.615" esplicitamente riferito al 2006, ha considerato quale dato di percorrenza effettivo per il 2007 e il 2008 quello emergente dagli avvisi di rettifica impugnati.

2.4. Trattandosi di mero errore materiale del giudice di primo grado, corretto dalla CTR con un nuovo esame nel merito, non sono configurabili gli asseriti errores in procedendo, ne', tantomeno, l'asserito omesso esame.

3. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4, violazione dell'articolo 112 c.p.c. per aver la CTR omesso di pronunciare sulla domanda di illegittimita' degli avvisi di accertamento per errore sul consumo chilometrico delle autovetture, nonche', sul medesimo profilo, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 5, omesso esame ed omessa motivazione su fatto decisivo.

3.1. Il motivo e' in parte infondato, in parte inammissibile.

3.2. Non sussiste, in primo luogo, la dedotta omessa pronuncia, traducendosi la doglianza in una contestazione sulla fondatezza della ripresa fiscale, che e' stata oggetto di esame e decisione da parte della CTR.

3.3. Sono invece inammissibile le dedotte violazioni dell'articolo 360 c.p.c., n. 5 e per piu' ragioni.

Da un lato, infatti, il motivo e' diretto, in realta', a lamentare una insufficienza della motivazione (e, anzi, a contestare la valutazione delle risultanze probatorie da parte del giudice di merito); dall'altro la doglianza e' inammissibile ai sensi dell'articolo 348 ter c.p.c., comma 5, che non

consente piu' la proposizione del ricorso per cassazione ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 5, nel caso vi sia stato un doppio accertamento conforme da parte dei giudici di merito sulle medesime questioni di fatto, circostanza che risulta dalla stessa motivazione della decisione impugnata che fa esplicito riferimento all'accertamento operato dal giudice di primo grado.

La censura, in ogni caso, e' carente per autosufficienza attesa la mancata riproduzione degli atti di cui contesta l'inesatta ed erronea valutazione.

4. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 5, omesso esame ed omessa motivazione in relazione alle circostanze di fatto relative al corretto calcolo del consumo chilometrico delle vetture.

4.1. Pure tale doglianza e' inammissibile: al di la' del rilievo che i "fatti" cui la parte fa riferimento (v. le considerazioni sul consumo medio ovvero, pag. 31, l'affermazione secondo cui "il dato relativo al consumo indicato in carta di circolazione e' chiaramente falso rispetto alla realta'...") sono, in realta', valutazioni e, dunque, neppure sono integrate le condizioni previste dall'articolo 360 c.p.c., n. 5, valgono i medesimi rilievi sopra esposti al punto 3.3.

5. Il quinto motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del Decreto Ministeriale 20 aprile 1993 e della L. n. 21 del 1993 e la conseguente nullita' degli avvisi di accertamento per l'illegittima applicazione di una campionatura provinciale fondata sulle tariffe applicabili alla categoria dei tassisti.

5.1. Il motivo e' inammissibile, attingendo direttamente l'avviso di accertamento e non, invece, la sentenza che non ha fatto riferimento alla campionatura provinciale ma ha ritenuto fondata la determinazione operata dall'Ufficio in base ad una pluralita' di elementi globalmente considerati ("le tariffe chilometriche sono state calcolate in base ad una indagine statistica condotta nell'ambito di tutta la provincia. In ogni caso la resa chilometrica e' stata applicata favorevolmente al contribuente, ben al di sotto di quella calcolata in applicazione dello studio di settore compilato dal ricorrente. L'Ufficio ha pure tenuto conto dell'utilizzo delle autovetture per usi e scopi personali. Inoltre l'Ufficio, sempre a favore dell'appellante, non ha considerato l'ammontare delle prestazioni relativo alle ore a disposizione connesse al servizio di noleggio con conducente, restante in attesa del cliente, in base alle quali viene applicata una tariffa oraria").

Il motivo, dunque, pur formalmente articolato come violazione di legge, investe la motivazione della sentenza in vista di un riesame del merito dei fatti, qui non consentito, ponendo in risalto un elemento non pertinente, ne' decisivo.

6. Il sesto motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 7, per non aver la CTR ritenuto invalido l'avviso di accertamento che si riferiva, per la determinazione presuntiva del reddito, ad una "campionatura provinciale", non allegata all'avviso stesso.

6.1. Il motivo e' infondato.

Come rilevato dalla CTR, l'Ufficio "non ha formulato alcuna motivazione per relationem".

Del resto secondo il consolidato orientamento della Corte "in tema di motivazione degli avvisi di accertamento, l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso (L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 7) va inteso in necessaria correlazione con la finalita' "integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone la L. 7 agosto 1990, n. 241, articolo 3, comma 3: il contribuente ha, infatti, diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare tale motivazione, ma non il diritto di conoscere il contenuto di tutti quegli atti, cui si faccia, rinvio nell'atto impositivo e sol perche' ad essi si operi un riferimento, ove la motivazione sia gia' sufficiente (e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, mero valore "narrativo"), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia gia' riportato nell'atto noto. Pertanto, in caso di impugnazione dell'avviso sotto tale profilo, non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto impositivo faccia riferimento, occorrendo, invece, la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'atto impositivo, sia necessaria ad integrarne la motivazione" (Cass. n. 2614 del 10/02/2016; Cass. n. 26683 del 18/12/2009; v. anche Cass. n. 24417 del 05/10/2018).

Il motivo, dunque, e' anche carente per decisivita'.

6.2. Sotto altro profilo, inoltre, va rilevato che il ricorrente trascura la distinzione tra la questione dell'esistenza della motivazione dell'atto impositivo, requisito formale di validita', e quella concernente, invece, indicazione ed effettiva esistenza di elementi dimostrativi dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, che non e' prescritta quale elemento costitutivo della validita' dell'atto impositivo ma e' disciplinata dalle regole processuali dell'istruzione probatoria da applicarsi nello svolgimento del giudizio (Cass. n. 8399 del 05/04/2013).

Neppure si pone, dunque, un profilo di legittimita' dell'atto impositivo ma di accertamento giudiziale della fondatezza del rilievo, profilo esaminato dalla CTR alla luce delle risultanze probatorie acquisite in giudizio.

7. Il settimo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 5, con riguardo ai costi disconosciuti, omesso esame ed omessa motivazione in relazione alla circostanza di fatto che i fornitori delle prestazioni potevano esercitare il servizio di noleggio auto con conducente perche' forniti di licenza, nonche', ai sensi dell'articolo 360 n. 3 e n. 5 c.p.c., omesso esame delle circostanze di fatto ai fini del superamento della violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 21.

7. Il motivo e' inammissibile per tutti i profili.

7.1. I lamentati vizi di omesso esame e omessa motivazione sono tutti inammissibili ricorrendo le condizioni sopra evidenziate al punto 3.3. (articolo 348 ter c.p.c.; censura rivolta alla sufficienza della motivazione in relazione a documenti considerati dalla CTR; carenza per autosufficienza con riguardo alla documentazione stessa).

7.2. Tutte le censure, inoltre, non colgono la ratio della decisione che ha confermato la fondatezza della ripresa fiscale per non aver il ricorrente provato l'inerenza dei costi all'attivita'

d'impresa, restando priva di rilievo l'asserito superamento della carenza dei soli requisiti formali ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, ex articolo 21.

8. Il ricorso va pertanto rigettato.

Le spese sono liquidate, per soccombenza, come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna (XXXXX) al pagamento delle spese a favore dell'Agenzia delle Entrate, che liquida in complessive Euro 5.600,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente principale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza