



Civile Sent. Sez. 5 Num. 4154 Anno 2016

Presidente: BIELLI STEFANO

Relatore: MARULLI MARCO

Data pubblicazione: 02/03/2016

**SENTENZA**

sul ricorso 19343-2009 proposto da:

DI MAIO NICOLA, elettivamente domiciliato in ROMA  
PIAZZA DEL POPOLO 18, presso lo studio dell'avvocato  
GIUSEPPE ROMANO, che lo rappresenta e difende giusta  
delega a margine;

- *ricorrente* -

**contro**

2015

2159

AGENZIA DELLE ENTRATE, MINISTERO DELLE FINANZE;

- *intimati* -

Nonché da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro  
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI



PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

**- controricorrente e ricorrente incidentale -**

**contro**

MINISTERO DELLE FINANZE, DI MAIO NICOLA;

**- intimati -**

avverso la sentenza n. 201/2008 della COMM.TRIB.REG. di ~~NAPOLI~~ <sup>Agli CAMPA尼亚</sup>, depositata il 23/06/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 08/06/2015 dal Consigliere Dott. MARCO MARULLI;

udito per il ricorrente l'Avvocato CIRIACO per delega dell'Avvocato ROMANO che chiede il rinvio a nuovo ruolo perchè il ricorrente è deceduto e vi è in atto procedura prefallimentare a carico del predetto ricorrente e nel merito chiede l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato PALATIELLO che non aderisce alla richiesta di rinvio, nel merito chiede il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. IMMACOLATA ZENO che ha concluso, in merito alla richiesta di rinvio si oppone, nel merito rigetto del ricorso principale, inammissibile in subordine rigetto del ricorso incidentale.



## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. A seguito di una verifica fiscale a carattere generale – dalla quale erano emerse irregolarità di varia natura costituite, tra l'altro, dall'indebita contabilizzazione di sopravvenienze passive, dalla deduzione di costi non di competenza e di ammortamenti non deducibili, dall'omessa registrazione e dall'ingiustificata rettifica di ricavi – l'ufficio di Nola dell'Agenzia delle Entrate notificava a Di Maio Nicola, commerciante di autoveicoli, un avviso di accertamento con cui recependo le trascritte risultanze di verifica, procedeva a rettificare gli imponibili IVA, IRPEF ed IRAP della parte per l'anno 1999, determinando perciò un maggior debito fiscale per imposte interessi e sanzioni.

La sentenza di primo grado, che aveva accolto il ricorso di parte in relazione a tutti i rilievi sopra specificati, era gravata d'appello dall'ufficio avanti alla CTR Campania, che accoglieva il mezzo proposto limitatamente al capo della decisione impugnata afferente alle sopravvenienze, respingendolo viceversa quanto alle altre riprese e agli altri motivi di impugnazione.

La CTR motivava il proprio deliberato prendendo atto, quanto all'accoglimento del gravame in punto di sopravvenienze, che il contribuente, pur avendo eccepito che trattavasi di perdita su credito cedutogli da un proprio debitore verso un terzo andato poi fallito, non aveva tuttavia “dimostrato tale costituito nuovo rapporto di debenza con elementi certi quali l'esibizione di rituali scritture contabili e, soprattutto, di certificazione di insinuazione ed ammissione al passivo fallimentare”, e ciò a prescindere dal “periodo amministrativo di competenza della perdita” e dalla circostanza documentalmente provata che al passivo si era insinuato “il nominativo che aveva ceduto il credito”, ritraendone un parziale recupero nella misura del 25%. Quanto alle doglianze rigettate, il giudice territoriale affermava in punto di costi non di competenza recuperati dall'ufficio in relazione all'acquisto di un autoveicolo come nuovo, malgrado esso fosse stato in precedenza ceduto

RG 19343/09 Di Maio-Ag. Entrate

Cons. Est. Marulli 1



dallo stesso contribuente, che “in assenza di prove di manifesta duplicazione della fattura di acquisto ovvero della sua tardività, deve presumersi che tale operazione sia legittimamente avvenuta nell’ambito dell’ordinaria attività commerciale svolta dalla parte”; in punto di ammortamenti indeducibili relativi alla realizzazione di opere edilizie, che “non risultano opportunamente documentati i rilievi di merito tendenti a dimostrare che le opere di riferimento non erano terminate ed entrate in funzione alla data del 31.12.1999”; in punto di ricavi non dichiarati, consistenti nella percezione di fitti da locazione, che “si era formato il giudicato” poiché il rigetto dell’impugnativa da parte dei primi giudici non risultava ritualmente opposto; ed in punto di rettifica dei ricavi, che non essendo stato consegnato il relativo bene “l’importo fatturato, non rivestendo la qualità di ricavo di competenza, andava opportunamente sospeso quale sola movimentazione finanziaria, ininfluenza ai fini del reddito” Per la cassazione di detta sentenza instano la parte con un ricorso affidato a due motivi e l’ufficio con ricorso incidentale affidato a quattro motivi.

Nel corso dell’odierna discussione il rappresentante della parte ha reso noto che il proprio assistito era deceduto ed ha comunicato che gli eredi avevano provveduto a revocare il mandato difensivo conferito dal *de cuius*, chiedendo, anche in considerazione del sequestro cui era stata sottoposta l’azienda del medesimo, affidata temporaneamente alla gestione di un amministratore giudiziario, che la Corte, tutto ciò valutato, voglia disporre un differimento nella trattazione della causa.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

2. Fermo che la morte della parte non esplica alcuna rilevanza processuale nel giudizio di cassazione (SS.UU. 14835/07) e che il principio della perpetuazione dello *ius postulandi* non priva il difensore revocato della rappresentanza processuale del proprio patrocinato sino a che non intervenga la nomina di un nuovo difensore (17649/10), non reputa il collegio, quanto all’istanza di differimento, che essa sia accompagnata da motivazioni che ne



consentano il positivo apprezzamento.

3. Venendo perciò al ricorso, ne va previamente dichiarata "ex officio" l'inammissibilità nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, per difetto di legittimazione passiva della parte resistente, non avendo assunto l'Amministrazione statale la posizione di parte processuale nel giudizio di secondo grado svoltosi avanti al giudice di appello. Invero in tutti i casi in cui l'appello avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale sia stato proposto soltanto da o - come nel caso di specie - contro l'ufficio periferico dell'Agenzia delle Entrate (succeduta a titolo particolare nel diritto controverso al Ministero delle Finanze, nel corso del giudizio di secondo grado ai sensi dell'art. 57 D.lgs. 30 luglio 1999, n. 300 con effetto dal 1 gennaio 2001 ai sensi dell'art. 1 del d.m. 28 dicembre 2000), deve ritenersi verificata, sia pure per implicito, l'estromissione del dante causa Ministero dell'Economia e delle Finanze con la conseguenza che l'unico soggetto legittimato a resistere al ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale è l'Agenzia delle Entrate; per cui il ricorso proposto nei confronti del Ministero deve essere dichiarato inammissibile per carenza di legittimazione passiva (S.U. 3116/06)

4.1 Nel merito con il primo motivo del ricorso principale il Di Maio fa valere a mente dell'art. 360, comma primo, n. 5 c.p.c., vizio di motivazione sotto il profilo nella specie dell'omissione, della contraddittorietà e della carenza di quella adottata dall'impugnato pronunciamento per addivenire alla riforma della decisione di primo grado in punto di sopravvenienze passive, non avendo invero la CTR spiegato "perché ci fosse necessità del suddetto onere della prova da parte del ricorrente, atteso che le condizioni di deducibilità devono intendersi automaticamente riconosciute in caso di procedura concorsuale" e perché, malgrado la documentazione prodotta da esso ricorrente in ordine ai rapporti con il cedente ed il ceduto, "alcun rilievo dovesse essere conferito alla suddetta documentazione attestante la richiesta di spettanza tra le parti".

4.2. Il motivo è inammissibile per inidoneità del momento di sintesi. Invero, ricordato che la specie soggiace *ratione temporis* al vigore dell'art.



360-bis c.p.c., è stabile insegnamento della Corte che “anche nel caso previsto dall’art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l’illustrazione di ciascun motivo deve contenere, a pena di inammissibilità, la chiara indicazione, sintetica ed autonoma, del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assuma omessa o contraddittoria, ovvero delle ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la renda inidonea a giustificare la decisione, e la relativa censura deve contenere un momento di sintesi (omologo del quesito di diritto) che ne circoscriva puntualmente i limiti, in maniera da non ingenerare incertezze in sede di formulazione del ricorso e di valutazione della sua ammissibilità” (SS.UU. 20603/07) e che consenta l’immediata “rilevabilità del nesso eziologico tra la lacuna o incongruenza logica denunciata ed il fatto ritenuto determinante, ove correttamente valutato, ai fini della decisione favorevole al ricorrente”. (12480/14; 28545/13; 5858/13).

Il momento di sintesi che qui accompagna l’esposizione del motivo è totalmente inidoneo a soddisfare le sopra dette esigenze, poiché in luogo di enunciare le ragioni dedotte a fondamento dell’eccepito vizio motivazionale mediante l’esatta e precisa indicazione degli elementi fattuali che dovrebbero confermarne la fondatezza, ha invece malamente evocato la categoria del fatto controverso, e l’ha per di più identificata non già in un profilo estrapolato dalla fattispecie concreta e oggetto di discussione tra le parti, ma, come si legge nella sintesi che chiude l’esposizione del motivo, nella “mancata indicazione dei riferimenti normativi, nonché dell’iter logico giuridico, che prevede in capo al ricorrente-contribuente di provare in caso di procedura concorsuale il rapporto creditizio sotteso tale da giustificare la ineducibilità delle perdite, anche alla luce della provata e non contestata cessione del credito di cui alla specie”, operando in tal modo un’impropria commistione tra elementi di fatto ed elementi di diritto che precludono lo scrutinio richiesto al collegio.

5.1. Il secondo motivo del ricorso di parte denuncia *ex art. 360*, primo comma, n. 3 c.p.c, violazione dell’art. 66 Tuir poiché, con riferimento a quanto affermato dalla CTR in ordine al periodo amministrativo di competenza in cui è andava contabilizzata la perdita, la norma citata nell’interpretazione



comunemente accolta, lasciava al contribuente “la facoltà di rilevare la perdita totalmente o parzialmente nella misura in cui egli ritiene che il suo credito sia divenuto irrealizzabile in uno qualsiasi degli esercizi a partire da quello in cui viene emessa sentenza dichiarativa o provvedimento da parte degli organi preposti”.

5.2. Il motivo è inammissibile per difetto nella formulazione del quesito. Come si è dianzi ricordato, posto che la specie soggiace per ragioni temporali all'applicazione dell'art. 366-bis c.p.c., reputa la Corte, come ancora di recente ribadito dalle SS.UU. (9935/14), che “è inammissibile il quesito formulato in termini tali da richiedere una previa attività interpretativa della Corte, come accade nell'ipotesi in cui sia proposto un quesito multiplo, la cui formulazione imponga alla Corte di sostituirsi al ricorrente mediante una preventiva opera di semplificazione, per poi procedere alle singole risposte che potrebbero essere tra loro diversificate” (23925/14; 28453/13; 1906/08).

Nella specie il motivo è accompagnato da un quesito plurimo, in guisa del che non solo risulta violato il canone del “sì” e del “no”, secondo cui, come reiteratamente affermato, “il quesito di diritto che il ricorrente ha l'onere di formulare ai sensi dell'art. 366 bis cod. proc. civ. deve essere proposto in modo tale che la Corte possa rispondervi semplicemente con un sì o con un no” (23472/14; 26797/13; 1906/08); ma risulta pure violato il precetto della specificità che deve qualificare il motivo di ricorso in quanto la molteplicità delle domande che investono la Corte, la obbligano previamente a sceverare, attraverso un'inammissibile attività sostitutiva della parte, la congruenza del quesito rispetto alla specifica doglianza fatta valere con il motivo.

6.1. Con i primi tre motivi di ricorso incidentale l'Agenzia delle Entrate deduce a mente dell'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c. vizio di insufficiente motivazione dell'impugnata sentenza nella parte in cui essa ha ravvisato la mancanza di prova in ordine al rilievo in punto di costi non di competenza, non vedendosi “quale altro più convincente e determinante fatto o condizione”



si dovesse allegare a fondamento del rilievo, se non che non poteva ritenersi nuovo un veicolo già oggetto di precedente vendita da parte del contribuente (primo motivo); in ordine al rilievo in punto di ammortamenti indeducibili, malgrado agli atti e, segnatamente, nel p.v.c. di verifica fosse stata riportata “la dichiarazione confessoria del contribuente che le suddette opere non erano completate al 31.12.1999” (secondo motivo); ed, in ultimo, in ordine al rilievo in punto di rettifica dei ricavi, avendo la CTR condiviso sul punto la tesi di parte ricorrente, “senza tuttavia esplicitare da quali elementi di fatto e di diritto abbia potuto ritenere che non si trattasse di deposito cauzionale” – sebbene questa fosse la causale risultante dalle scritture contabili – e “che non vi fu consegna degli autocarri a chi versò il deposito cauzionale” (terzo motivo).

Il quarto motivo di ricorso incidentale svolto ai sensi dell’art. 360, primo comma, n. 4 c.p.c. fa valere un errore procedimentale, poiché la CTR avrebbe ritenuto coperta da giudicato la statuizione dei primi giudici in punto di ricavi non registrati in quanto non opposta, sebbene l’appellante “avesse proposto appello dolendosi che la c.t.p. avesse escluso dalla tassazione la differenza del canone di locazione di lire 9.988.000 rilevata tra il dichiarato annuo pari a lire 125.000.000 ed il riscosso pari a lire 134.988.000”.

6.2. Il primo, il secondo ed il quarto motivo dell’incidentale sono affetti da preventiva inammissibilità per difetto di autosufficienza.

E’ noto, infatti, come questa Corte ha precisato a più riprese e ribadito anche recentemente (8425/15; 7984/15; 7869/15), che a seguito della novellazione dell’art. 366 c.p.c. ad opera dell’art. 5 l. 40/06, che ha aggiunto ai precedenti il numero 6, in forza del quale “il ricorso deve contenere a pena di inammissibilità ... la specifica indicazione degli atti processuali, dei documenti e dei contratti o accordi collettivi sui quali il ricorso si fonda”, codificando in tal modo il principio di autosufficienza, il ricorso deve contenere tutti gli elementi necessari a costituire le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito e, altresì, a permettere la valutazione della





fondatezza di tali ragioni, senza la necessità di far rinvio ed accedere a fonti esterne allo stesso ricorso e, quindi, ad elementi o atti attinenti al pregresso giudizio di merito (15952/07).

Nella specie la prospettazione del primo motivo, in forza del quale si lamenta un vizio motivazionale in relazione al ritenuta deducibilità del costo rappresentato dall'acquisto di un autocarro, già oggetto di precedente cessione da parte del contribuente, si mostra sotto il rilevato profilo del tutto lacunosa, giacchè l'Agenzia reputa che la denunciata circostanza, rappresentativa di un difetto di competenza nella registrazione del costo, tragga conferma "dal raffronto tra le due fatture" (quella di acquisto e di vendita), ma di detti documenti non riproduce esattamente il contenuto o non li trascrive nella loro integrità, limitandosi a sunteggiarne sommariamente il contenuto, peraltro non sempre facente riferimento a dati uniformi (la fattura 133 imputata al Di Maio viene datata prima al "16/6/2007" e successivamente al "16/06/1997"), di modo che alla Corte risulta preclusa la possibilità di soppesare *ex actis* la pertinenza della censura.

Analogamente, quanto alla doglianza avente ad oggetto la riconosciuta deducibilità degli ammortamenti, che l'Agenzia impugna con il secondo motivo di ricorso, opponendo che essa troverebbe smentita nelle dichiarazioni confessorie resa dalla parte, manca, sebbene in questo caso l'allegazione sia accompagnata dalla riproduzione della dichiarazione, ogni indicazione circa il luogo processuale in cui ne sarebbe avvenuta la deduzione, giacché si trascrive la parte del p.v.c. che la riporta, ma non si precisa se la sua introduzione nel giudizio sia avvenuta con le controdeduzioni o in sede di appello, non trascrivendo né delle une, né dell'altro il relativo passaggio espositivo.

Quanto infine alla statuizione in punto di giudicato, di cui l'Agenzia si duole con il quarto motivo di ricorso, manca totalmente ogni riproduzione della statuizione di primo grado e la riproduzione dell'asserito motivo di appello non è valutabile sotto l'aspetto impugnatorio, sicché è preclusa la possibilità di



delibare la completezza e la specificità della sollevata censura in base alla semplice consultazione del ricorso.

6.3. Il terzo motivo del ricorso incidentale, parimenti deducendo un vizio di motivazione, in cui il giudice d'appello sarebbe incorso per aver negato legittimità alla ripresa in punto di rettifica di ricavi relativi (nella specie consistita nel rettificare il "deposito cauzionale" per lire 91.667.700 ricevuto in dipendenza della vendita di autocarri usati in anticipo su una futura vendita), non ha pregio.

L'Agenzia ne argomenta la fondatezza sulla base del duplice rilievo ovvero osservando, da un lato che, contrariamente a quanto assunto dalla parte, nella specie si sarebbe trattato di un deposito cauzionale, di tal chè esso rappresenterebbe un ricavo e darebbe perciò luogo all'emersione di materia imponibile che la rettifica intenderebbe viceversa occultare ponendo in essere, attraverso un artificio contabile, un'attività elusiva; dall'altro che il trasferimento dei beni all'acquirente sarebbe provato dalla circostanza che "l'importo del deposito cauzionale deve presumersi pari al valore dell'usato", di tal chè ciò, comportando, in base ai principi contabili internazionali ("principio contabile internazionale n. 18 Ricavi"), il passaggio pressoché integrale dei rischi in capo al venditore, comproverebbe pure l'avvenuto trasferimento del bene.

Nei termini riferiti tuttavia l'allegazione erariale non evidenzia alcun *vulnus* motivazionale rilevabile sotto il denunciato profilo nel ragionamento decisorio che ha portato il giudice territoriale a ricusare la tesi dell'ufficio, giacchè gli elementi di giudizio su cui si sollecita il controllo di logicità della Corte, ed in ragione dei quali l'iter logico-argomentativo seguito dall'impugnata decisione risulterebbe viziato, quando siano provvisti di una qualche apparenza documentale (è il caso della qualificazione del detto importo come deposito cauzionale), non soddisfano il requisito dell'autosufficienza dal momento che le trascrizioni operate a questo fine (cfr.



il relativo passaggio del p.v.c. riportato a pag 9 del controricorso) non conferiscono adeguata consistenza al rilievo e, quando sono frutto di valutazioni logiche (è il caso della prova sul trasferimento della proprietà), si collocano in un contesto argomentativo che, a prescindere dalla sua opinabilità (cfr. la presunzione di equivalenza tra prezzo e valore dell'usato), non è suscettibile di alcun vaglio in questa sede, in buona sostanza risolvendosi nel contrapporre alla lettura insoddisfacente dei fatti operata dal giudice di merito una lettura di essi più confacenti alle proprie attese, in tal guisa prospettando la rinnovazione di un giudizio di fatto che esula dai compiti di questa Corte.

7. Entrambi i ricorsi vanno dunque respinti.

8. Le spese, in ragione della reciprocità della soccombenza, che perciò si verifica, possono essere integralmente compensate.

PQM

La Corte Suprema di Cassazione

**Respinge** il ricorso principale della parte ed il ricorso incidentale dell'Agenzia delle Entrate.

**Compensa integralmente** le spese di lite.