

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10578 Anno 2022

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: NAPOLITANO LUCIO

Data pubblicazione: 01/04/2022

ORDINANZA

5102
2024

sul ricorso iscritto al n. R.G. 17679/2015 proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio
legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale
dello Stato

-ricorrente principale e intimata sul ricorso incidentale -
contro

MALVESTIO Elisabetta, rappresentata e difesa dall'avv. Andrea
Codemo e dal prof. avv. Giuseppe Marini, presso lo studio del quale

by

ultimo è elettivamente domiciliata in Roma, alla Via Monti Parioli, n. 48, giusta procura speciale a margine del controricorso con ricorso incidentale

– controricorrente e ricorrente incidentale –

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto, n. 38/22/15, pronunciata il 4 dicembre 2014 e depositata il 7 gennaio 2015

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 28 ottobre 2021 dal Consigliere dott. Lucio Napolitano;

Rilevato che:

L'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Rovigo – notificò, all'esito di risposta incompleta ad invito a rispondere a questionario per la verifica di beni indice di capacità contributiva, alla sig.ra Elisabetta Malvestio, avviso di accertamento col quale rettificò, ai fini IRPEF, con metodo sintetico, mediante c.d. redditometro la dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2006, accertando un reddito imponibile di euro 41.659,00 in luogo del reddito dichiarato pari ad euro zero.

L'avviso di accertamento fu impugnato dalla contribuente dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (CTP) di Rovigo, che respinse il ricorso.

Avverso la sentenza di primo grado ad essa sfavorevole la contribuente propose appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale (CTR) del Veneto, che, con sentenza n. 38/22/15, depositata il 7 gennaio 2015, non notificata, accolse parzialmente il gravame, determinando la quota percentuale attribuibile alla ricorrente per l'uso dell'autovettura nella misura del 50% in luogo di quella del 79% applicata dall'Ufficio con l'atto impositivo e riconoscendo in detrazione dal reddito complessivo accertabile quello, lordo, dichiarato dalla

contribuente, rideterminando quindi il reddito finale per l'anno d'imposta in oggetto a carico della contribuente nell'importo di euro 5.001,35, con conseguente rideterminazione d'imposte, sanzioni ed interessi.

Avverso detta sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi, cui resiste la contribuente, con controricorso e ricorso incidentale affidato a due motivi, rispetto al quale l'Agenzia delle entrate è rimasta intimata.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso principale l'Agenzia delle entrate denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 38 del d.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata, pur affermando che il reddito sintetico accertato dall'Ufficio ha carattere sostitutivo rispetto a quello dichiarato dal contribuente, non ha fatto corretta applicazione dell'art. 38, quarto comma, del d.P.R. n. 600/1973, nella sua formulazione applicabile *ratione temporis*, che stabilisce che «[l']Ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'art. 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito netto complessivo del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato».

Rilevato, infatti, che la contribuente aveva dichiarato, per l'anno 2006, fruendo di diverse voci di deduzioni, un reddito imponibile pari a zero, la sentenza impugnata, trattandosi di dati tra loro disomogenei, secondo l'Amministrazione finanziaria ricorrente, aveva errato nel sottrarre al reddito complessivo sintetico, rideterminato dalla CTR in euro 28511,35 per effetto di altra statuizione oggetto di censura con il

secondo motivo di ricorso principale (su cui si veda *infra*, par. 2) il reddito lordo dichiarato dalla contribuente pari ad euro 23.510,00, riducendo così il maggior reddito imponibile ad euro 5.001,35.

2. Con il secondo motivo di ricorso principale l'Agenzia delle entrate denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 38, quarto comma, del d.P.R. n. 600/1973, dell'art. 2697 cod. civ., nonché dell'art. 16 del d.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata, riconoscendo, quanto al dedotto uso promiscuo dell'autovettura con la società della quale la Malvestio era amministratrice, la quota percentuale dei costi nella misura del 50% in luogo di quella del 79% applicata nell'atto impositivo, aveva violato le norme di cui in epigrafe in relazione al riparto dell'onere probatorio ed alla rilevata mancata esibizione del registro dei beni ammortizzabili da cui doveva risultare l'annotazione del veicolo.

3. Con il primo motivo di ricorso incidentale la contribuente denuncia violazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha preliminarmente rigettato il motivo d'appello col quale era stata censurata la pronuncia di primo grado che aveva disatteso l'analogo motivo di ricorso avverso la sentenza della CTP di Rovigo riguardo all'eccepita nullità dell'atto impositivo per difetto di sottoscrizione da parte del capo dell'Ufficio o di altro impiegato della (ex) carriera direttiva.

4. Analoga censura è riproposta dalla contribuente con il secondo motivo, questa volta in relazione al parametro di cui all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

5. In via preliminare va rigettata l'eccezione d'inammissibilità del ricorso principale, sollevata dalla controricorrente, per pretesa carenza di autosufficienza del ricorso principale in relazione a diversi profili.

Premesso che il ricorso contiene la sommaria esposizione dei fatti in conformità a quanto richiesto dall'art. 366, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'eccezione di carenza di autosufficienza del ricorso principale, in relazione al n. 6 dello stesso art. 366 cod. proc. civ., non tiene conto che, nella formulazione dell'istanza di trasmissione del fascicolo d'ufficio ex art. 369 cod. proc. civ. e nella specifica indicazione, nel corpo del ricorso, del tempo e luogo in cui gli atti richiamati sono stati prodotti nel corso del giudizio di merito, la ricorrente Agenzia delle entrate ha soddisfatto gli oneri in tema di autosufficienza del ricorso proposto avverso sentenza della Commissione tributaria regionale secondo i principi di cui a Cass. SU, 3 novembre 2011, n. 22726.

6. Ciò premesso, va esaminato, in ordine logico, dapprima il ricorso incidentale della contribuente, avente natura di ricorso incidentale autonomo.

6.1. Il primo motivo è inammissibile.

La sentenza impugnata ha accertato in fatto che l'avviso di accertamento è stato sottoscritto dal capo Team dell'Agenzia delle entrate di Rovigo, su delega del Direttore Provinciale Assunta Rainone, delega di firma prodotta in estratto in primo grado dall'Ufficio, come ne è dato atto dalla CTR nella parte relativa all'esposizione del processo.

6.1.2. Ne consegue che la sentenza impugnata, nel disattendere il motivo d'appello che riproponeva l'eccezione di nullità dell'atto impositivo perché asseritamente emesso in violazione del disposto dell'art. 42, primo e terzo comma, del d.P.R. n. 600/1973, è conforme ai principi di diritto in materia affermati da questa Corte, secondo cui «[i]n tema di avviso di accertamento, se il contribuente contesta la legittimazione del soggetto, diverso dal dirigente, alla sottoscrizione dell'atto, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare, in omaggio al principio di cd. vicinanza della prova, il corretto esercizio

del potere producendo, anche nel corso del secondo grado di giudizio, la relativa delega, che pure è solo di firma e non di funzioni» (cfr., tra le altre, Cass. sez. 5, 17 luglio 2019, n.19190).

6.1.3. A detto onere l'Amministrazione risulta avere ottemperato, come dato atto dalla sentenza impugnata con accertamento in fatto congruamente motivato, non suscettibile di sindacato da parte di questa Corte in sede di legittimità.

6.2. A tale profilo d'inammissibilità si aggiunge, in relazione al secondo motivo, che ripropone la medesima questione, questa volta in relazione al parametro di cui all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., un ulteriore profilo, non attenendo, in ogni caso, il vizio denunciato ad un *error in procedendo*, ma ad una pretesa, secondo l'assunto della ricorrente incidentale ed in realtà insussistente, violazione o falsa applicazione di norme di diritto.

6.3. Il ricorso incidentale della contribuente deve essere pertanto dichiarato inammissibile.

7. Venendo all'esame del ricorso principale, il primo motivo è fondato.

7.1. La decisione impugnata, nel sottrarre al reddito complessivo sintetico, rideterminato dalla CTR in euro 28511,00 il reddito lordo dichiarato dalla contribuente pari ad euro 23.510,00, riducendo così il maggior reddito imponibile ad euro 5.001,35, risulta essersi posta in contrasto col principio di diritto affermato in materia da questa Corte secondo cui, per quanto qui rileva «[i]n tema di accertamento delle imposte sui redditi con metodo sintetico, come regolato dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la rettifica dell'IRPEF va operata rapportando il reddito complessivo netto così accertato con il reddito netto dichiarato dal contribuente, dovendo essere eseguito il raffronto non tra dati disomogenei quali il reddito lordo dichiarato con il reddito sinteticamente accertato, bensì sulla base di dati omogenei; qualora

risulti una differenza a favore dell'Erario, è legittima l'iscrizione a ruolo dell'imposta commisurata alla differenza positiva del reddito accertato, ferma restando la facoltà del contribuente di dimostrare, come previsto dallo stesso art. 38, che il maggior reddito determinato sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta» (così Cass. sez. 5, 16 aprile 2007, n. 8984; Cass. sez. 5, 19 ottobre 2007, n. 21932).

Detto principio è stato riaffermato di recente da Cass. sez. 5, ord. 30 marzo 2021, n. 8721, che ha altresì osservato che sebbene l'aggettivo "netto" riferito al reddito complessivo del contribuente accertabile sinteticamente sia venuto meno nella successiva evoluzione dell'art. 38 del d.P.R. n. 600/1973 quale sostituito dall'art. 22, comma 1, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla l. 30 luglio 2010, n. 122, nondimeno, a fronte dell'espressa disciplina transitoria contenuta nella citata norma, che la rende vigente solo a partire dagli accertamenti riferiti all'anno d'imposta 2009, restando irrilevante detta modifica normativa riguardo all'accertamento per cui è causa, che riguarda, come detto, l'anno d'imposta 2006.

7.2. Ugualmente è fondato il secondo motivo, col quale l'Amministrazione finanziaria ricorrente si duole della statuizione con la quale la sentenza impugnata ha riconosciuto l'incidenza dei costi dell'autovettura sulla contribuente nella misura del 50% in luogo della percentuale del 79% applicata con l'atto impositivo, sul presupposto, allegato, ma non dimostrato, in assenza della relativa annotazione del veicolo nel registro dei beni ammortizzabili, perché se ne potesse ritenere l'uso promiscuo con la società di cui la contribuente aveva ricoperto la carica di amministratrice, avendo peraltro l'Ufficio già riconosciuto, con l'atto impositivo, il rimborso da parte della società Ingros's Forniture S.r.l. di euro 9.600,00 per spese di trasferta.



La sentenza impugnata non ha considerato, infatti, che la deducibilità dei costi di bene strumentale all'esercizio dell'impresa nella misura del 50%, giusta l'art. 64, secondo comma del d.P.R. n. 917/1986 quale applicabile *ratione temporis*, presuppone, ai fini delle imposte dirette, l'annotazione del bene nel registro dei beni ammortizzabili (cfr. Cass. sez. 5, 27 settembre 2018, n. 23280; Cass. sez. 5, 28 aprile 2011, n. 9549; Cass. sez. 5, 8 agosto 2005, n. 16702).

La sentenza impugnata, nel riconoscere, quanto alla rappresentatività del possesso del bene come indice di capacità contributiva, l'incidenza sulla contribuente delle spese per l'utilizzo dell'autoveicolo nella corrispondente misura del 50%, ha, in effetti, ritenuto assolto l'onere probatorio incombente sulla contribuente medesima in assenza del prescritto correlativo requisito perché potesse ammettersi l'utilizzazione promiscua dell'autovettura in ambito imprenditoriale.

8. Il ricorso principale dell'Amministrazione finanziaria va pertanto accolto, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale del Veneto in diversa composizione, che, nell'uniformarsi ai principi di diritto sopra indicati, provvederà anche in ordine alla disciplina delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale e dichiara inammissibile il ricorso incidentale.

Cassa la sentenza impugnata in relazione all'accoglimento del ricorso principale e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Veneto in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1- *quater* del d.P.R. n. 115/2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da



parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1 - *bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

