

CASSAZIONE.NET



26664 09

Oggetto

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE R.G.N. 8499/2007

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 26664

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: Rep.

Dott. DONATO PLENTEDA

- Presidente - Ud. 06/10/2009

Dott. GIOVANNI CARLEO

- Consigliere - PU

Dott. EUGENIA MARIGLIANO

- Consigliere -

Dott. PIETRO CAMPANILE

- Consigliere -

Dott. GIOVANNI GIACALONE - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 8499-2007 proposto da:

~~XXXXXXXXXX~~, elettivamente domiciliato in  
ROMA VIA SICILIA 66, presso lo studio  
dell'Avvocato FANTOZZI AUGUSTO, che lo  
rappresenta e difende unitamente agli  
Avvocati GIULIANI FRANCESCO e BELLI  
CONTARINI EDOARDO, giusta delega a margine;

2009

- ricorrente -

2797

contro

# CASSAZIONE.NET

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del  
Direttore pro tempore, elettivamente  
domiciliato in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12,  
presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO,  
che la rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 38/2006/01 della  
COMM. TRIB. REG. SEZ. DIST. di PESCARA,  
depositata il 07/06/2006;

udita la relazione della causa svolta nella  
pubblica udienza del 06/10/2009 dal  
Consigliere Dott. GIOVANNI GIACALONE;

uditi per il ricorrente gli Avvocati  
FANTOZZI AUGUSTO e ALIBERTI ANDREA (su  
delega Avv. BELLI CONTARINI), che hanno  
chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito per il controricorrente l'Avvocato  
GUIZZI ROBERTA, che ha chiesto il rigetto  
del ricorso;

udito il P.M. in persona del Sostituto  
Procuratore Generale Dott. UMBERTO APICE,  
che ha concluso per l'accoglimento del  
ricorso.



## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia ha ad oggetto l'impugnativa proposta dal contribuente sopra indicato avverso l'avviso di accertamento per imposte dirette relative al periodo in contestazione (anno 1997)

La Commissione Tributaria Provinciale ha accolto il ricorso, con pronuncia che è stata riformata dalla Commissione Tributaria Regionale, con la sentenza indicata in epigrafe, che ha accolto l'appello dell'Ufficio ed ha dichiarato legittimo l'avviso di accertamento, affermando che, contrariamente a quanto ritenuto in primo grado, l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario, nel quale deve compiersi con adeguata motivazione un'autonoma valutazione dei fatti oggetto di accertamento nella sentenza penale, secondo le regole della prova nell'accertamento tributario; che sussisteva l'omessa contabilizzazione di ricavi nel 1997 per violazione delle inderogabili regole sull'imputazione in base al principio di competenza, non potendo il contribuente essere arbitro della scelta del periodo più conveniente in cui dichiarare i componenti del reddito; che, quanto alle operazioni inesistenti intercorse con diverse ditte individuali, la ricostruzione degli accertatori era più che rispondente alle reali situazioni di fatto, considerata l'esistenza agli atti di elementi più che sufficienti (omessa contabilizzazione dei ricavi, indeducibilità dei costi, omessa contabilizzazione di manodopera utilizzata al di fuori delle normative previdenziali e assistenziali, illeciti valutari).

Ricorre per cassazione il contribuente,

formulando tre motivi, illustrati con memoria. La parte erariale resiste con controricorso.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo, denunciando violazione dell'art. 360 n. 5 c.p.c., il contribuente lamenta omessa o, comunque, insufficiente motivazione sul fatto decisivo dell'illegittima contabilizzazione di costi per presunte operazioni inesistenti, non avendo la C.T.R. espresso i motivi del mancato accoglimento delle difese in cui aveva eccepito l'effettività di ogni singola operazione e non consentendo di comprendere quali fossero gli "elementi più che sufficienti", oggetto di scarsa elencazione nella decisione impugnata.

Con il secondo motivo, il contribuente denuncia insufficiente motivazione circa altro punto decisivo, per avere la C.T.R. riformato la sentenza di primo grado sulla base del solo principio della non automatica rilevanza del giudicato penale nel processo tributario, senza in alcun modo motivare le ragioni di tale opposta valutazione.

Nel terzo motivo, il contribuente lamenta insufficiente motivazione sul punto decisivo della presunta violazione del principio di competenza, nonché violazione dell'art. 75.2 lett. b del T.U.I.R. (art. 109.2, lett. b del testo vigente), formulando il seguente quesito: "secondo la disciplina prevista dall'art. 75.2 lett. b T.U.I.R. (attuale art. 109.2), alla formazione del reddito d'impresa in un determinato periodo concorrono i ricavi per corrispettivi degli appalti "ultimati" nel medesimo periodo, per tali dovendosi intendere quelli in cui è intervenuta (o si considera intervenuta) l'accettazione da parte del committente, perfezionandosi solo in quel momento

il diritto dell'appaltatore al corrispettivo ai sensi dell'art. 1565 c.c., con conseguente relativa tassazione in quel successivo periodo e non nel momento antecedente in cui lo stesso appaltatore ha soltanto terminato i lavori oggetto dell'appalto".

I motivi che denunciano vizi motivazionali (i primi due e la prima parte del terzo) sono inammissibili, per violazione dell'art. 366 bis, *e.p.c.*, non contenendo la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa, ovvero delle ragioni per le quali l'insufficienza della motivazione rende la sentenza inidonea a giustificare la decisione, in quanto manca in essi una parte specificamente e riassuntivamente destinata a detto fine (in tal senso, v. Cass. 16002/07; S.U. 20603/07; 4961/08; 8897/08; 4556/09).

La prima censura è, comunque, infondata. Con essa, infatti, *il* ricorrente, per sostenere la sussistenza del vizio motivazionale dedotto, cita solo alcuni dei brani della motivazione della sentenza impugnata, specialmente quello che raggruppa e sintetizza gli elementi che hanno rappresentato il fondamento della rettifica, senza tenere conto che la sussistenza dei presupposti di legittimità e fondatezza dell'atto impositivo è desumibile in maniera più analitica nella precedente parte in fatto della motivazione - con specifico riferimento alle risultanze della verifica e dei relativi verbali - emergendo dal tenore globale della motivazione che sono state condivise le difese dell'Ufficio sul punto. La molteplicità degli elementi (omessa contabilizzazione dei ricavi, ineducibilità dei costi, omessa contabilizzazione di manodopera

utilizzata al di fuori delle normative previdenziali e assistenziali, illeciti valutari), tutti emersi dai dati indicati nei verbali di constatazione (che puntualizzano i relativi rilievi risultanti dall'esame dei controlli effettuati sul c.c. bancario del ████████ consente di affermare che legittimamente l'Ufficio finanziario ha proceduto alla rideterminazione degli imponibili per i periodi in contestazione ed ha fornito una congrua e corretta motivazione in ordine alla sussistenza degli elementi di fatto legittimanti detta parte della rettifica.

Anche il secondo motivo è, comunque, privo di pregio. È vero infatti che le parti non contestano il principio secondo cui, nel processo tributario, la sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario non spiega automaticamente efficacia di giudicato, ancorché i fatti accertati siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione dal giudice tributario come possibile fonte di prova (Cass. 12 marzo 2007 n. 5720; Cass. 24 maggio 2005 n. 10945; Cass. 22 maggio 2003 n. 8102; Cass. 13 gennaio 2003 n. 314; Cass. 21 giugno 2002 n. 9109; Cass. 29 novembre 2001 n. 15207). Ma è altrettanto vero, al riguardo, che - diversamente da quanto ritiene il contribuente - non merita di essere censurata la decisione impugnata, perché la C.T.R. non si è limitata a prendere atto di tale principio, ma ha puntualmente ed autonomamente valutato gli elementi risultanti dal giudicato penale. È stato, quindi, congruamente escluso, conformemente al riferito principio, che il giudicato penale si rifletta automaticamente nel

## CASSAZIONE.NET

processo tributario (cfr. la sentenza di questa Corte 28 giugno 2006 n. 14593). Nessuna automatica autorità di cosa giudicata è stata, dunque, attribuita nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, emessa, in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale fossero gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria aveva promosso l'accertamento nei confronti dell' contribuente. La sentenza penale è stata perciò correttamente presa in considerazione dal giudice tributario di merito, con autonoma e congrua valutazione degli elementi di prova in essa considerati, circa la sussistenza dei presupposti della rettifica.

Sussiste, invece, il vizio di legittimità denunciato nella seconda parte del terzo motivo. Al riguardo, va in primo luogo osservato che è corretto e condivisibile il principio menzionato nella motivazione dell'impugnata sentenza, secondo cui, in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito, dettate in via generale dall'art. 75 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, sono tassative ed inderogabili, non essendo consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente positivo o negativo di reddito ad un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come "esercizio di competenza", né essendone ammessa l'imputazione in misura superiore a quella prevista per ciascun esercizio; il recupero a tassazione dei ricavi nell'esercizio di competenza non può pertanto trovare ostacolo nella circostanza che essi siano stati dichiarati in un diverso esercizio, non potendosi lasciare il contribuente arbitro della scelta del periodo più conveniente in

cui dichiarare i propri componenti di reddito, con innegabili riflessi sulla determinazione del proprio reddito imponibile (Cass. n. 17195/06, 16198/01, 14775/00). Tuttavia, di detto principio non è stata fatta corretta applicazione nella fattispecie, in cui è controversa, ai fini dell'imputabilità dei relativi ricavi all'esercizio di competenza, l'individuazione dell'ultimazione delle prestazioni di servizi che sono state oggetto di appalto.

Al riguardo, diversamente da quanto ritenuto dalla C.T.R., merita di essere ribadito che concorrono a formare il reddito d'impresa di un periodo considerato i ricavi per corrispettivi (anche non ancora incassati) degli appalti ultimati nel medesimo periodo, e non anche quelli degli appalti già in corso, ma non ancora ultimati, con l'ulteriore non irrilevante precisazione che, sotto il profilo in esame, l'appalto può considerarsi ultimato solo a partire dal giorno in cui è intervenuta (o si considera intervenuta) l'accettazione del committente, perché è quello il momento in cui si perfeziona il diritto dell'appaltatore al corrispettivo, a norma del citato art. 1665 c.c. (Cass. 29 marzo 1996 n. 2928). Il collaudo, invero, rappresenta l'atto costitutivo del diritto dell'appaltatore al conseguimento del corrispettivo, con la conseguenza che è legittima l'imputazione del corrispettivo al periodo d'imposta in cui è avvenuto il collaudo. Come noto, l'accettazione può avvenire anche per *facta concludentia*, quando il committente compie un atto che presuppone la volontà di accettare o è incompatibile con quella di non accettare (Cass. 1569/74), e, comunque, l'accertamento della

CASSAZIONE.NET

avvenuta accettazione è di pertinenza del giudice di merito (Cass. n. 13966/05, in motivazione; 2841/76). Ne deriva che la C.T.R., per non incorrere nella lamentata violazione di legge, avrebbe dovuto verificare che le prestazioni di servizio nell'esercizio di competenza fossero non solo state ultimate, ma che, in relazione alle stesse, fosse intervenuto il relativo collaudo o, almeno, l'accettazione tacita, della prestazione, a prescindere dall'epoca di fatturazione.

Pertanto, la decisione impugnata va cassata, in relazione al profilo di censura accolto e la causa va rinviata ad altra Sezione della medesima C.T.R., che provvederà a nuovo esame - essendo necessarie le descritte ulteriori indagini relativamente al rilievo di omessa contabilizzazione di ricavi di competenza nel periodo d'imposta in contestazione - e determinerà le spese incluse quelle relative al presente grado del giudizio.

P.Q.M.

Accoglie la seconda parte del terzo motivo del ricorso, che rigetta nel resto. Cassa la sentenza impugnata, in relazione alla censura accolta e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della C.T.R. Abruzzo.

Così deciso in Roma, il 6 ottobre 2009.

Il Consigliere Est.

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
N. .... 18 DIC 2009.

IL CANCELLIERE  
Marcello Caracciolo

IL CANCELLIERE  
Marcello Caracciolo