

Cassazione civile sez. trib., 04/08/2025, n. 22423

FATTI DI CAUSA

1. Ri.Ri., esercente la professione di notaio, impugnava davanti alla C.T.P. di Campobasso la cartella di pagamento n. Omissis, emessa a seguito di controllo formale ex art. 36 ter, D.P.R. 602/73, deducendo che, seppure fosse corretta l'«esclusione di quota parte degli oneri deducibili indicati nel quadro RP della dichiarazione, in quanto effettivamente non costituenti contributi previdenziali, ci»² non aveva comportato alcun danno per l'«Erario, in quanto trattavasi comunque di costi inerenti l'«attività» di notaio e, dunque, in ogni caso deducibili.
2. La C.T.P. di Campobasso accoglieva il ricorso, riconoscendo la emendabilità della dichiarazione anche in corso di giudizio e ritenendo, da un lato, che il ricorrente non aveva contestato che le somme escluse dalla deduzione non avessero natura di contributi previdenziali, ma, dall'«altro, che l'«Agenzia delle Entrate non aveva contestato che le predette somme avessero comunque natura di costi effettivamente sostenuti ed inerenti e dunque deducibili.
3. La C.T.R. del Molise, adita dall'«Ufficio, accoglieva l'«appello con la sentenza richiamata in epigrafe, osservando che il principio dell'«emendabilità della dichiarazione non era conferente nel caso in esame e che l'«appellato non aveva fornito alcun elemento a supporto dell'«eccezione svolta circa la mancanza di uno specifico significato sul piano impositivo dell'«errore commesso in sede di dichiarazione.
4. Ri.Ri. ha proposto ricorso per cassazione avverso la suddetta sentenza della C.T.R., affidato a tre motivi.
5. L'«Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso «? rubricato «?• violazione e falsa applicazione dell'«art. 2, comma 8 bis, D.P.R. 322/1998 e degli articoli 115 e 116 c.p.c. in relazione all'«art. 360 comma 1, n. 3, c.p.c.», il ricorrente assume essere errata la statuizione della C.T.R. secondo cui non era applicabile l'«istituto dell'«emendabilità della dichiarazione, che invece era espressamente riconosciuto dall'«art. 2 del D.P.R. 322/1998, n. 3, c.p.c.». Aveva colto che la prova della natura dei costi sostenuti era stata fornita dalla stessa Agenzia delle Entrate, che aveva appunto depositato in data 18.12.2012 le quietanze rilasciate dall'«Archivio Notarile per l'«anno 2008, da cui si evincevano le somme versate per tasse archivio, tasse di iscrizione, aggi sugli onorari e contributi al Consiglio del Notariato, che erano state indebitamente indicate nel quadro RP e portate in deduzione.

2. Con il secondo motivo il ricorrente deduce â??violazione e falsa applicazione dellâ??art. 111 della Costituzione, dellâ??art. 132c.p.c. e dellâ??art. 36 n. 4 del decreto legislativo n. 546/92, in relazione allâ??art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c.â?•, sostenendo che la motivazione della sentenza impugnata Ã?? meramente apparente, non essendo stata in alcun modo argomentata lâ??esclusione dellâ??applicabilitÃ? dellâ??istituto dellâ??emendabilitÃ? della dichiarazione dei redditi, che costitutiva invece il punto nodale della questione controversa.

3. Con il terzo motivo, rubricato â??violazione e falsa applicazione degli articoli 115 e 116 c.p.c. in relazione allâ??art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.â?•, il ricorrente lamenta che la C.T.R. abbia fondato il proprio iter motivazionale su un asserito difetto di assolvimento dellâ??onere probatorio, espressamente contrastante con la specifica documentazione prodotta dallâ??Agenzia delle Entrate, richiamata nel primo motivo, invocando a sostegno la giurisprudenza di questa Corte in tema di travisamento delle risultanze processuali, secondo cui il giudice di legittimitÃ? Ã?? chiamato a valutare se lâ??informazione probatoria utilizzata dal giudice del merito per fondare la decisione sia diversa ed inconciliabile con quella contenuta nellâ??atto e rappresentata nel ricorso o addirittura non esista nellâ??atto.

4. Va, innanzitutto, respinta lâ??eccezione di inammissibilitÃ? del ricorso formulata dallâ??Agenzia delle entrate, poichÃ© â?? diversamente da quanto prospettato â?? le censure non si risolvono nella sollecitazione di una rivalutazione delle risultanze di merito acquisite in giudizio, bensÃ? pongono specifiche questioni di diritto sindacabili nella presente sede di legittimitÃ?.

5. CiÃ² premesso, il secondo motivo, da esaminarsi prioritariamente siccome inerente lâ??assunto vizio della nullitÃ? in radice della sentenza impugnata in quanto asseritamente apparente, e infondato.

5.1. Secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, si e in presenza di una â??motivazione apparenteâ?• allorchÃ© la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perchÃ© costituita da argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il percorso logico-argomentativo seguito per la formazione del convincimento, ove il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza unâ??approfondita loro disamina logica e giuridica, di talchÃ© essa non consente alcun effettivo controllo sullâ??esattezza e sulla logicitÃ? del ragionamento del giudice. Sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente e poi quella perplessa e incomprensibile: in entrambi i casi, invero â?? e purchÃ© il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali â?? lâ??anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo e, in quanto tale, comporta la nullitÃ? della sentenza impugnata per cassazione (cfr. Cass. SU n. 8053/2014; Cass. SU n. 22232/2016; Cass. n. 13248/2020; Cass. n.

16057/2018 e numerose altre).

5.2. CiÃ² posto, la motivazione della C.T.R., seppur succinta, dÃ conto del ragionamento sotteso alla decisione, secondo cui la questione rilevante non era lâ€™emendabilitÃ o meno della dichiarazione dei redditi, ma la mancanza di prova dellâ€™asserita insussistenza di un danno per lâ€™Erario, nonostante fosse pacifico che la somma indicata nel quadro RP e portata in deduzione includeva anche somme che non avevano natura di oneri previdenziali.

6. Il primo motivo Ã parimenti infondato.

Questa Corte (v., da ultimo, Cass. n. 7688/2025) ha ormai da tempo chiarito che il contribuente puÃ², anche a prescindere dal rispetto del termine decadenziale di cui allâ€™art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998, opporsi a pretese fiscali dellâ€™Amministrazione fondate su errori, sia in fatto che in diritto, o omissioni che lo stesso contribuente abbia dimostrato essere tali in sede giurisdizionale, in quanto lâ€™esigenza di certezza e improrogabilitÃ dei termini fissati dalla legge per la rappresentazione corretta degli imponibili fiscali o delle imposte dovute Ã recessiva rispetto al principio della capacitÃ contributiva di cui allâ€™art. 53 Cost. (cfr., tra le piÃ¹ recenti, Cass., n. 23093/24, Cass. n. 15211/23, Cass. n. 30151/19, sulla scia di Cass. SU n. 13378/2016, punto 29 della motivazione).

Peraltro, deve notarsi che, a livello normativo, giÃ lâ€™ultimo periodo del comma 8 bis dellâ€™art. 2 del D.P.R. n. 322 del 1998 dispone che â€œResta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilitÃ di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sullâ€™obbligazione tributaria, determinando lâ€™indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito dâ€™imposta o, comunque, di un minore creditoâ€. 6.1 Tuttavia, la tesi secondo cui non sarebbe stato arrecato alcun danno allâ€™Erario, in considerazione del fatto che le somme versate allâ€™Archivio Notarile a titolo diverso dalla contribuzione previdenziale integravano comunque costi inerenti allâ€™attivitÃ e che, di conseguenza, non era dovuta la maggiore imposta calcolata, quale onere indebitamente indicato nel quadro RP, avrebbe appunto richiesto la prova, a carico del contribuente, che le predette somme non fossero giÃ state computate nei costi dedotti nella dichiarazione dei redditi relativa allâ€™anno di imposta 2008, circostanza neppure allegata e che non puÃ² allâ€™evidenza trovare supporto probatorio nelle quietanze rilasciate dallâ€™Archivio Notarile. La statuizione della C.T.R. risulta, pertanto, conforme a diritto.

7. Anche il terzo motivo Ã infondato.

Questa Corte, nella sentenza a Sezioni unite n. 5792/2024, ha espresso il seguente principio di diritto: â€œIl travisamento del contenuto oggettivo della prova, il quale ricorre in caso di svista concernente il fatto probatorio in sÃ©, e non di verifica logica della riconducibilitÃ dellâ€™informazione probatoria al fatto probatorio, trova il suo istituzionale rimedio nellâ€™impugnazione per revocazione per errore di fatto, in concorso dei presupposti richiesti

dall'articolo 395, n. 4, c.p.c., mentre, ove il fatto probatorio abbia costituito un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare, e cioè se il travisamento rifletta la lettura del fatto probatorio prospettata da una delle parti, il vizio va fatto valere, in concorso dei presupposti di legge, ai sensi dell'articolo 360, nn. 4 e 5, c.p.c., a seconda si tratti di fatto processuale o sostanziale², precisando che per "fatto probatorio" si intende non già il fatto storico che per mezzo dell'istruzione probatoria deve accertarsi, bensì l'oggetto della percezione del giudice (il documento, la foto, la dichiarazione, l'indizio etc.).

7.1. Nel caso in esame, il ricorrente sostiene che l'affermazione del mancato assolvimento dell'onere della prova deriverebbe dall'omesso esame della documentazione prodotta dalla controparte, il che non può logicamente integrare il denunciato vizio di travisamento della prova, che presuppone, al contrario, che il travisamento cada sull'oggetto della percezione del giudice ossia su un documento, una foto, una dichiarazione che sono invece stati esaminati e valutati dal giudice, fermo restando che, come sopra detto, le quietanze di cui si discute non sono di per sé idonee a dimostrare che le somme ivi riportate non fossero già state incluse nei costi deducibili a titolo diverso dagli oneri previdenziali nella dichiarazione dei redditi.

8. Conclusivamente, il ricorso va rigettato.

9. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

10. Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del D.P.R. 115/2002, la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale a norma del comma 1 -bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;

condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali, che liquida in Euro 1.400,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 -quater, del D.P.R. 115/2002, la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale a norma del comma 1 -bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 22 maggio 2025.

Depositata in Cancelleria il 4 agosto 2025.

Campi meta

Massima : *In materia di accertamento tributario, il contribuente che intenda far valere errori nella propria dichiarazione dei redditi, anche se idonei a incidere sulla base imponibile, ha l'onere di dimostrare che le somme erroneamente dedotte in una sezione del modello non fossero già state computate e portate in deduzione o in detrazione in altre sezioni della medesima dichiarazione. La sola produzione di quietanze relative ai costi sostenuti non è sufficiente a provare che tali costi non siano stati già considerati altrove, poichè l'omessa prova del duplice computo non esclude il pregiudizio per l'Erario e rende legittimo l'accertamento.*

Supporto Alla Lettura :

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

L'accertamento tributario (o fiscale) è il complesso degli atti della pubblica amministrazione volti ad assicurare l'attuazione delle norme impositive. L'attività di accertamento delle imposte da parte degli uffici finanziari ha carattere meramente eventuale, essendo prevista nel nostro sistema l'autoliquidazione dei tributi più importanti da parte del contribuente stesso, tramite l'istituto della dichiarazione. Gli uffici intervengono quindi soltanto per rettificare le dichiarazioni risultate irregolari o nel caso di omessa presentazione delle stesse. A seconda del metodo di accertamento utilizzato, questo può essere:

- **analitico:** attraverso l'analisi della documentazione contabile e fiscale;
- **analitico-induttivo:** cioè misto, basato su un esame documentale e presunzioni, di norma fondate su elementi gravi, precisi e concordanti, salvo in caso di omessa dichiarazione o di contabilità inattendibile/omessa;
- **induttivo:** attraverso l'utilizzo esclusivo di presunzioni che possono essere anche esclusivamente semplici;
- **sintetico:** fondato su coefficienti ministeriali.