

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Dott. CRUCITTI Roberta - Presidente

Dott. LENOCI Valentina - Consigliere

Dott. MACAGNO Gian Paolo - Consigliere

Dott. CIAFARDINI Luciano - Consigliere

Dott. TARTAGLIONE Giuliano - Consigliere Rel.

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sui ricorsi iscritti al n. 33069/2019 R.G. proposti da:

Soc. Alfa, in persona del Direttore pro tempore, con sede in R, Via (Omissis), domiciliata in R alla Via (Omissis), presso l'Avvocatura generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa ope legis;

- ricorrente -

contro

A.A., rappresentato e difeso, in virtù di procura speciale in calce al ricorso, dall'Avv. X, con domicilio eletto in R, via (Omissis), presso lo studio B.B. Snc di C.C. e D.D.;

- ricorrente incidentale -

e contro

Soc. ALfa, in persona del Direttore pro tempore, con sede in R, Via (Omissis), domiciliata in R alla Via (Omissis), presso l'Avvocatura generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa ope legis;

- controricorrente/ricorrente incidentale -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia, n. 1559/2/2019, depositata in data 14 maggio 2019.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 3 ottobre 2024 dal Consigliere Giuliano Tartaglione;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Michele Di Mauro, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso dell'Agenzia delle Entrate

ed il rigetto del ricorso del contribuente;

uditi per il contribuente l'avvocato X e per l'Agenzia delle Entrate l'Avv. dello Stato Y.

Svolgimento del processo

1. A seguito di controlli eseguiti dalla Direzione Provinciale di Bari sulle dichiarazioni dei redditi presentate da A.A. per gli anni di imposta 2009, 2010 e 2011, e di indagini finanziarie ritualmente autorizzate, l'Ufficio chiedeva al contribuente di giustificare le operazioni effettuate sui conti correnti segnalati; il A.A. chiedeva una proroga del termine concesso dall'Ufficio, ma poi non depositava alcun documento giustificativo delle dette operazioni.

L'Agenzia delle entrate emetteva, quindi, tre avvisi di accertamento, ai sensi degli [articoli 38 bis e 41](#) del [D.P.R. n. 600/1973](#), con cui recuperava ad imposizione, ai fini IRPEF, IRAP e IVA, maggior reddito di A.A. (per oltre tre milioni di Euro); precisamente:

- l'avviso di accertamento n. (Omissis), relativo all'anno di imposta 2009, con cui veniva recuperato maggior reddito imponibile per Euro 454.458,96;
- l'avviso di accertamento n. (Omissis), relativo all'anno di imposta 2010, con cui veniva recuperato maggior reddito imponibile per Euro 1.407.988,62;
- l'avviso di accertamento n. (Omissis), relativo all'anno di imposta 2011, con cui veniva recuperato maggior reddito imponibile per Euro 1.317.942,65.

Successivamente, fallita la procedura di accertamento con adesione, l'Ufficio disponeva in autotutela la riduzione dei versamenti per l'anno di imposta 2009, rideterminando la base imponibile in Euro 380.410,29.

Il contribuente proponeva tre distinti ricorsi innanzi alla CTP di Bari deducendo: a) la violazione dell'[art. 42](#) del [D.P.R.n.600/1973](#); b) l'illegittimità degli atti impugnati per l'omesso espletamento del contraddittorio endoprocedimentale; c) la violazione dell'[art. 32](#), comma 1, n. 2) del [D.P.R. n. 600/1973](#).

Riuniti i ricorsi, la CTP li accoglieva in parte, riconoscendo parte delle operazioni documentate in giudizio, per gli anni 2010 e 2011.

2. Il contribuente proponeva gravame innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, riproponendo le doglianze già svolte in prime cure.

L'Ufficio interponeva autonomo gravame volto a contestare le statuizioni relative agli accertamenti per gli anni 2010 e 2011, in quanto assunte sulla base della documentazione prodotta in giudizio dal contribuente in violazione della preclusione ex [art. 32 D.P.R. n. 600/1973](#).

La Commissione Tributaria Regionale (d'ora in poi per brevità CTR), riuniti gli appelli, con la sentenza indicata in epigrafe li accoglieva parzialmente. In particolare, il gravame del contribuente era accolto limitatamente a diverse operazioni bancarie (analiticamente indicate nella sentenza, per singolo anno), ritenute giustificate sulla base della documentazione prodotta in primo grado ed in appello; il giudice del gravame riteneva superabile la preclusione dettata dall'[art. 32](#) cit. "in ragione della complessità e difficoltà di acquisizione della documentazione richiesta coinvolgente contemporaneamente tre annualità".

Il gravame dell'Ufficio era, invece, accolto limitatamente al riconoscimento dei finanziamenti ricevuti dalla Arcadia Srl, relativi all'anno 2010, non trovando le relative operazioni giustificazione negli atti esibiti. Di contro, l'appello, in relazione alle somme erogate dalle assicurazioni (e ritenute giustificate dalla CTP), era rigettato, in considerazione della inesistenza della presunzione per effetto sia dell'attività svolta dal contribuente (dottore

commercialista e non perito assicurativo) sia della mancanza di irregolarità nelle scritture contabili.

3. Avverso la decisione della Commissione Tributaria Regionale hanno proposto ricorso per cassazione sia l'Ufficio (affidandosi ad unico motivo) sia, successivamente, il contribuente (affidandosi a nove motivi). L'Ufficio ha, altresì, depositato controricorso (per contestare l'avverso ricorso) contenente ricorso incidentale, sostanzialmente corrispondente al ricorso già proposto.

Il Sostituto Procuratore Generale, nella persona del dr. Michele Di Mauro, ha depositato memoria scritta con cui ha chiesto l'accoglimento del ricorso dell'Agenzia delle entrate e il rigetto di quello del contribuente.

All'udienza pubblica del 03/10/2024 il Sostituto Procuratore Generale ha concluso come da memoria depositata. L'avvocato dello Stato Y ha concluso per l'accoglimento del ricorso dell'Ufficio ed il rigetto di quello del contribuente. L'avvocato del contribuente X ha chiesto l'accoglimento del ricorso proposto dal suo assistito ed il rigetto del ricorso dell'Ufficio.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente il ricorso successivo proposto da A.A. va qualificato come incidentale e quello incidentale proposto dall'Agenzia va dichiarato inammissibile, essendo di identico contenuto a quello già proposto, ed ammissibile (cfr. [Cass. 22/07/2020, n. 15582](#), secondo cui nell'ipotesi in cui vengano iscritti due ricorsi per cassazione di identico contenuto, proposti dalla stessa parte contro la medesima sentenza, uno in via principale e l'altro in via incidentale rispetto al ricorso principale di un'altra parte, qualora la loro notificazione sia stata coeva, in sede di loro riunione, deve essere data priorità di esame a quello iscritto per primo, e, se esso sia ammissibile e procedibile, la sua decisione rende inammissibile, in via sopravvenuta, l'altro ricorso).

2. Con il primo (ed unico) motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate lamenta la "violazione e falsa applicazione dell'[art. 32 D.P.R. n. 600/1973](#) , in relazione all'[art. 360](#), n. 3 c.p.c." sotto tre profili.

Da un lato, la CTR ha erroneamente ritenuto superabili le preclusioni dettate dall'[art. 32 D.P.R. n. 600/1973](#) (ed utilizzabile la documentazione prodotta dal contribuente con il ricorso in primo grado e in appello) in virtù della "complessità e difficoltà di acquisizione della documentazione richiesta", mentre, secondo l'interpretazione della giurisprudenza di legittimità, la preclusione ivi prevista opera con riferimento a tutti i dati e documenti richiesti dall'Amministrazione finanziaria, tranne che il contribuente non dichiarò, nel ricorso di primo grado, di non aver potuto adempiere alle richieste dell'Ufficio per causa a lui non imputabile.

Dall'altro lato, la CTR ha ritenuto giustificabile la tempestiva produzione documentale sulla base della detta "complessità" senza alcuna evidenza di una richiesta, da parte del A.A., agli istituti bancari o di un ritardo colpevole di questi ultimi.

Inoltre, il giudice di secondo grado ha ritenuto fornita, dal A.A., la prova contraria, ma indica solo un elenco di operazioni, a suo dire giustificate, che si traduce in "non meglio specificate fatture e bonifici bancari".

Infine, la giustificazione delle somme erogate dalle assicurazioni sarebbe illegittima poiché la presunzione scatta per il solo fatto dell'esistenza di movimenti sui conti bancari, senza la necessità che le scritture contabili siano tenute in modo irregolare.

Il motivo è fondato nei termini appresso indicati.

2.1. In tema di accertamento fiscale, l'invito dell'Amministrazione finanziaria a fornire dati e notizie, di cui all'[art. 32](#), quarto comma, del [D.P.R. n. 600/1973](#), assolve alla funzione di

assicurare - in ossequio ai canoni di lealtà, correttezza e collaborazione operanti in materia tributaria - un dialogo preventivo tra fisco e contribuente per definire le rispettive posizioni, mirando altresì ad evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario, per cui la mancata risposta è espressamente sanzionata con la preclusione (in sede amministrativa e processuale) dell'allegazione di dati e della esibizione di documenti non forniti in fase procedimentale.

Tale inutilizzabilità consegue automaticamente all'inottemperanza all'invito, non è soggetta alla eccezione di parte e può essere rilevata d'ufficio in ogni stato e grado di giudizio: essa non opera soltanto quando il contribuente, beneficiando della deroga prevista dal quinto comma del citato art. 32, depositi unitamente all'atto introduttivo del giudizio di primo grado le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri non trasmessi e contestualmente dichiarati di non aver potuto adempiere alle richieste dell'Ufficio per causa a lui non imputabile (ex plurimis, [Cass. 06/10/2021, n. 27045](#) ; [Cass. 11/02/2021, n. 3442](#) ; [Cass. 03/05/2019, n. 11608](#) ; [Cass. 22/06/2018, n. 16548](#) ; [Cass. 19/06/2018, n. 16106](#) ; [Cass. 09/11/2016, n. 22745](#) ; [Cass. 14/05/2014, n. 10489](#)).

Nel puntualizzare la diversità tra i precetti dettati dal quarto e dal quinto comma dell'art. 32 in parola, questa Corte - con orientamento cui si intende dare continuità - ha affermato che la dichiarazione del contribuente che, in uno all'allegazione dei documenti non esibiti in fase amministrativa, impedisce l'inutilizzabilità deve essere fatta in maniera "chiara ed esplicita", nel ricorso introduttivo del giudizio di prime cure, proprio perché essa non richiede la prova contestuale di non imputabilità della causa d'inadempimento, a differenza di quanto accade in caso di rifiuto ad esibire documentazione esplicitamente richiesta con l'invito a rispondere al questionario (così [Cass. 30/12/2009, n. 28049](#) : "diversamente opinando, il quinto comma vanificherebbe del tutto la norma contenuta nel comma precedente"; conformi, [Cass. 21/03/2018, n. 7011](#) ; [Cass. 01/08/2019, n. 20731](#)).

La previsione "formale" di cui al quinto comma della disposizione in esame - che trova puntuale corrispondenza, in materia di IVA, nell'[art. 53](#) , ultimo comma, del [D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#) - comporta che, a seguito della dichiarazione necessariamente resa dal contribuente nel libello introduttivo compete all'autorità giudiziaria (ex officio, anche in assenza di eccezione dell'A.F.) il vaglio sulla regolarità dei documenti e delle sue modalità di produzione, nonché la sussistenza e la congruità delle dichiarazioni "di non aver potuto adempiere alla richiesta degli uffici per causa a lui non imputabile" (da ultimo, [Cass. 10/03/2021, n. 6617](#)).

2.2. Degli enunciati principi di diritto non ha fatto buon governo la sentenza impugnata.

In relazione alla documentazione prodotta (addirittura, anche nel corso del giudizio di appello), il giudice di prossimità ha considerato "superata" la preclusione di cui all'[art. 32](#) , comma 3, [D.P.R. n. 600/1973](#) "in ragione della complessità e difficoltà di acquisizione della documentazione richiesta coinvolgente contemporaneamente tre annualità e dell'assunto di parte, pur se come detto errato, di applicazione della disciplina prevista per il lavoratore autonomo". Argomentazione, in tutta evidenza, contraria alla lettera ed alla ratio della disposizione in questione: la necessità della deduzione in sede contenziosa (rectius, con il ricorso introduttivo della lite) della causa non imputabile ostativa all'ottemperanza all'invito dell'A.F. si giustifica (e, ad un tempo, si correla) con l'ineludibile controllo (esercitabile anche in via officiosa) dell'autorità giudiziaria sulla ricorrenza e sulla plausibilità di circostanze, non ascrivibili ad un contegno o atteggiamento psicologico del contribuente, giustificanti la mancata evasione della richiesta amministrativa dell'Ufficio.

Nella specie, per converso, dal contenuto dei tre ricorsi introduttivi (riprodotti, in ossequio al principio di autosufficienza, nel ricorso di adizione del giudice di legittimità) risulta il mancato adempimento del descritto obbligo formale gravante sul contribuente. In nessuno di

essi si ravvisa, infatti, l'avvenuta formulazione di una (esplicita o implicita) "dichiarazione della impossibilità di adempiere alla richiesta dell'Ufficio per causa a lui non imputabile".

Nello specifico: nel ricorso relativo all'anno di imposta 2009 alcun cenno o menzione viene operato ad una omessa ottemperanza (né, a maiori, alle cause di essa) all'invito di esibizione rivolto alla A.F. (a ben vedere, in relazione a questo anno taluna documentazione era depositata dal contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale, al punto che l'Agenzia in autotutela riconosceva giustificate alcune movimentazioni). Nei ricorsi relativi agli altri due anni (2010 e 2011), invece, il ricorrente si limita a dichiarare di aver richiesto, nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione, la documentazione agli istituti di credito e di essere in attesa della relativa evasione, allegando ai ricorsi 3 documenti (nn. 3, 4 e 5) dai quali non si evince quando la richiesta sia stata inoltrata e cosa avrebbero risposto gli istituti bancari.

2.3. Il motivo è fondato anche nella parte in cui si deduce l'erroneo rigetto dell'appello incidentale (relativamente alle somme erogate dalle assicurazioni, in mancanza di irregolarità contabili): invero, questa Corte ha condivisibilmente statuito, in proposito che "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'accertamento si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'[art. 32 D.P.R. 600/1973](#), attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, mentre si determina un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili, fornendo, a tal fine, una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili" ([Cass. 31/01/2024, n. 2928](#); [Cass. 04/08/2010, n. 18081](#)).

2.4. Va, quindi, disposta la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, per il riesame delle doglianze di merito prospettate dal contribuente (sul quale grava l'onere di dimostrare l'inesistenza del maggior reddito attribuito con metodo sintetico dall'A.F.: [Cass. 24/03/2021, n. 8186](#); [Cass. 31/10/2018, n. 27811](#); [Cass. 10/08/2016, n. 16912](#)), in applicazione dei principi esposti.

3. Può passarsi, ora, all'esame del ricorso (da qualificare come incidentale) proposto dal A.A..

3.1. Con il primo motivo il contribuente lamenta la "violazione dell'[art. 360](#), comma 1, n. 3), c.p.c. in relazione all'[art. 42](#), commi 1 e 4 [D.P.R.600/1973](#), per violazione e falsa applicazione della regola di diritto ivi prevista che impone, a pena di nullità, che l'avviso di accertamento deve essere sottoscritto dal Direttore dell'Ufficio Finanziario che lo ha emesso e che, ove sia proposta tale eccezione dal contribuente, impone all'U.f. di fornire la prova dell'esistenza di valida delega di firma. Violazione dell'[art. 360](#), comma 1, n. 5) c.p.c. per omesso esame - difetto di motivazione - del punto decisivo della controversia relativo alla insussistenza della necessaria delega ex art. 42 D.P.R. cit. e travisamento della prova documentale costituita dall'ordine di servizio n. 23/20115 e dall'atto di "proposta di reggente" n. 38381/2015".

3.2. Con il secondo motivo il contribuente lamenta la "violazione dell'[art. 360](#), comma 1, n. 5) c.p.c. per travisamento della prova (ordine di servizio n. 23 del 12/06/2015, prot. N. 2015/83/RDO, e atto - asseritamente di reggenza - n. 2015/38381 del 17/07/2015); omesso esame e travisamento di dette prove documentali - per omessa valutazione dei limiti e dei contenuti di tali atti - in quanto punto decisivo della controversia relativo alla insussistenza/inefficacia della delega e, comunque, del potere di firma, necessari a pena di

nullità ex art. 42, commi 1 e 3, D.P.R. cit. in mancanza della sottoscrizione del Direttore Provinciale".

3.3. Con il terzo motivo A.A. lamenta la "violazione dell'art. 360, comma 1, n. 3) in relazione all'[art. 42](#) , commi 1 e 3 [D.P.R. 600/1973](#) per violazione dei requisiti di validità della delega di firma, e violazione dell'[art. 360](#) , comma 1, n. 5), c.p.c., per travisamento della prova documentale (ordine di servizio n. 23 del 12/06/2015 e atto di "proposta di reggente" n 38381 del 17/07/2015). Violazione dell'[art. 360](#) , comma 1, n. 3), c.p.c. in relazione all'[art. 42](#) , commi 1 e 3, [D.P.R. 600/1973](#) , [art. 97](#) , comma 2, Cost., art. 5, comma 2, l. 2012/2000, [art. 10](#) , comma 1, [l. 212/2000](#) , [art. 17](#) , comma 1 - bis, [D.Lgs. 165/2001](#) , [art. 68](#) [D.Lgs. 300/1999](#) , [art. 4 - bis](#) , comma 2, [D.L. 78/2015](#) , nonché per violazione del principio di diritto costantemente enunciato dalla Suprema Corte sui tre requisiti di validità della delega di firma (indicazione nominativa, tempus di validità ed efficacia della delega, ragioni concrete che rendono necessaria la delega)".

3.4. Con il quarto motivo il ricorrente lamenta la "violazione dell'[art. 360](#) , comma 1, n. 3), c.p.c. in relazione all'[art. 18](#) [D.Lgs. 546/1992](#) e [artt. 112](#) , [115](#) c.p.c. (principio dispositivo): error in procedendo e travisamento delle risultanze dei ricorsi introduttivi in relazione alla tempestività ed ammissibilità del motivo di ricorso in appello attinente alla violazione dell'[art. 42](#) , comma 1, [D.P.R. 600/1973](#) , per essere stato esso ritenuto illegittimamente inammissibile poiché "motivo nuovo in quanto non proposto in sede di ricorso introduttivo".

I quattro motivi possono essere trattati congiuntamente avendo tutti ad oggetto il capo della decisione con la quale la CTR ha ritenuto validi gli avvisi di accertamento sotto il profilo dell'eccepita mancanza di sottoscrizione prevista dall'[art. 42](#) , [D.P.R. n. 600/1973](#) ; la decisione, in parte qua, è sorretta da tre autonome rationes decidendi avendo il giudice di secondo grado: a) dichiarato inammissibili le doglianze relative al difetto di delega di firma, in quanto non proposte con il ricorso introduttivo di primo grado; b) dichiarato, in ogni caso, infondate le dette doglianze, stante la legittimità della delega di firma contenuta nell'ordine di servizio n. 23 del 12 giugno 2015; c) ritenuto infondate nel merito le stesse doglianze, in considerazione del fatto che gli avvisi di accertamento risultano sottoscritti dal capo area appartenente alla carriera direttiva, anche in qualità di Reggente la Direzione Provinciale, come da provvedimento del 17 luglio 2015.

La prima ratio decidendi (sub a) viene attaccata dal quarto motivo di ricorso.

I primi tre motivi si riferiscono, invece, alle altre due rationes decidendi.

È noto che, stante l'autonomia delle dette rationes, il rigetto anche solo di uno dei motivi di ricorso in esame rende inammissibile gli altri per difetto di interesse. Questa Corte costantemente afferma che "nel caso in cui venga impugnata con ricorso per cassazione una sentenza (o un capo di questa) che si fondi su più ragioni, tutte autonomamente idonee a sorreggerla, è necessario, per giungere alla cassazione della pronuncia, non solo che ciascuna di esse abbia formato oggetto di specifica censura, ma anche che il ricorso abbia esito positivo nella sua interezza con l'accoglimento di tutte le censure, affinché si realizzi lo scopo proprio di tale mezzo di impugnazione, il quale deve mirare alla cassazione della sentenza, "in toto" o nel suo singolo capo, per tutte le ragioni che autonomamente l'una o l'altro sorreggono. Ne consegue che è sufficiente che anche una sola delle dette ragioni non abbia formato oggetto di censura, ovvero, pur essendo stata impugnata, sia respinta, perché il ricorso o il motivo di impugnazione avverso il singolo capo di essa, debba essere respinto nella sua interezza, divenendo inammissibili, per difetto di interesse, le censure avverso le altre ragioni poste a base della sentenza o del capo impugnato" ([Cass. Sez. U. 08/08/2005, n. 16602](#) ; conf. [Cass. 18/04/2019, n. 10815](#) e [Cass. 06/07/2020, n. 13880](#)).

Ciò posto, in ossequio al principio della ragione più liquida può essere esaminato prima il quarto motivo di ricorso, relativo alla illegittimità della delega e dei poteri del sottoscrittore degli avvisi di accertamento.

Il motivo è infondato.

Orbene, la decisione della CTR di ritenere le eccezioni pregiudiziali relative ad un difetto di delega ex [art. 42 t.u.i.r.](#) inammissibili in quanto proposte per la prima volta in appello è conforme alla giurisprudenza di questa Corte a mente della quale "nel giudizio tributario è inammissibile la deduzione, nella memoria ex [art. 32 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546](#) , di un nuovo motivo di illegittimità dell'avviso di accertamento, in quanto il contenzioso tributario ha un oggetto rigidamente delimitato dai motivi di impugnazione avverso l'atto impositivo dedotti col ricorso introduttivo, i quali costituiscono la causa petendi entro i cui confini si chiede l'annullamento dell'atto e la cui formulazione soggiace alla preclusione stabilita dall'[art. 24](#) , comma 2, del [D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546](#) ([Cass., Sez. 5, 24 ottobre 2014, n. 22662](#); [Cass., Sez. 5, 24 luglio 2018, n. 19616](#); [Cass., Sez. 5, 19 novembre 2020, n. 26313](#); [Cass., Sez. 6 - 5, 24 maggio 2021, n. 14206](#); [Cass., Sez. 5, 18 novembre 2022, n. 34013](#); [Cass., Sez. 5, 13 aprile 2023, n. 9832](#)); per cui, nel processo tributario, caratterizzato dall'introduzione della domanda nella forma dell'impugnazione dell'atto fiscale, l'indagine sul rapporto sostanziale è limitata ai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione Finanziaria che il contribuente deve specificamente dedurre nel ricorso introduttivo di primo grado; ne consegue che il giudice deve attenersi all'esame dei vizi di invalidità dedotti in ricorso, il cui ambito può essere modificato solo con la presentazione di motivi aggiunti, ammissibile, ex [art. 24 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546](#), esclusivamente in caso di deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione" (Cass. 19/11/2023, n. 33135; conf. [Cass. 18/02/2020, n. 4082](#)).

Nella specie, alla luce del tenore delle doglianze formulate nei ricorsi introduttivi e nella memoria conclusionale (richiamato a pagina 8 del ricorso per cassazione) non risulta che il contribuente abbia depositato, nel corso del primo grado, memorie illustrative per contestare la legittimità della delega e dei poteri del sottoscrittore degli avvisi di accertamento all'esito del deposito, da parte dell'A.F., della documentazione comprovante l'esistenza di una delega del capo dell'ufficio al sottoscrittore degli avvisi.

Per tutto quanto esposto il quarto motivo va rigettato, con l'assorbimento dei primi tre in virtù della giurisprudenza sopra richiamata.

3.5. Con il quinto motivo il contribuente lamenta la "violazione dell'[art. 360](#), comma 1, n. 3), c.p.c. in relazione all'[art. 32](#), n. 7), [D.P.R. 600/1973](#)". In particolare, deduce l'omessa pronuncia, da parte della CTR, sull'eccezione di nullità degli avvisi di accertamento per effetto della mancata autorizzazione delle indagini bancarie.

Il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza, per violazione dell'[art. 366](#), comma 1, n. 6) cod. proc. civ.. Invero, il ricorrente non indica in quale segmento processuale la nullità de qua sia stata avanzata, e dalla sentenza di appello risulta che la violazione dell'[art. 32](#) sia stata sollevata solo con riferimento al n. 2 del comma 1.

3.5.1. Il sostrato normativo del ricorso per cassazione risiede nell'esposizione sommaria dei fatti di causa e nella specifica indicazione degli atti processuali, dei documenti e dei contratti o accordi collettivi sui quali esso si fonda, che l'[art. 366](#), comma 1, cod. proc. civ., richiede a "pena di inammissibilità", rispettivamente ai nn. 3) e 6) (in sinergia con il principio di specificità dei motivi veicolato dal n. 4), e il cui rispetto comporta che dalla sola lettura dell'atto, corredato da puntuali riferimenti normativi e documentali, il Giudice di legittimità

deve essere posto in grado di comprendere le critiche rivolte alla pronuncia del Giudice di merito, per poterne poi valutare la fondatezza ([Cass. 19/04/2022, n. 12481](#)).

3.5.2. Il formante normativo, giurisprudenziale e convenzionale segnala che il ricorso è "autosufficiente", e quindi ammissibile, quando: i) i motivi rispondono ai criteri di specificità previsti dal codice di rito; ii) ogni motivo indica, se del caso, l'atto, il documento, il contratto o accordo collettivo su cui si fonda e i riferimenti topografici (pagine, paragrafi o righe) dei brani citati; iii) ogni motivo indica la fase processuale in cui il documento o l'atto è stato creato o prodotto; iv) il ricorso è accompagnato da un fascicoletto che contiene, ai sensi dell'[art. 369](#), comma 2, n. 4), cod. proc. civ., gli atti, i documenti, i contratti o gli accordi collettivi cui si fa riferimento nel ricorso.

3.5.3. La perimetrazione del concetto di "autosufficienza" risale alla sentenza di questa Corte n. 5656 del 1986, ove si affermò che il controllo di legittimità dovesse essere effettuato esclusivamente sulla base degli argomenti contenuti nel ricorso e che il giudice di legittimità non potesse ritenersi obbligato a ricercare nei fascicoli di merito gli atti e i documenti rilevanti. Successivamente la nozione venne affinata, individuandosene la ratio nel consentire alla Suprema Corte di comprendere la portata delle censure con il ricorso, senza esaminare altri atti o documenti ([Cass. n. 9712/2003](#) e [Cass. n. 6225/2005](#)) e, specularmente, di investirla del potere di esaminare direttamente gli atti e i documenti correttamente indicati ([Cass. Sez. U., n. 8077/2012](#)).

Il principio dell'autosufficienza, sorto con riferimento ai vizi motivazionali, fu esteso agli errores in iudicando e in procedendo ([Cass. n. 8013/1998](#), [Cass. n. 4717/2000](#), [Cass. n. 6502/2001](#), [Cass. n. 3158/2002](#), [Cass. n. 9734/2004](#), [Cass. n. 6225/2005](#) e [Cass. n. 2560/2007](#)) e venne mantenuto anche dopo la riforma di cui al [D.Lgs. n. 40/2006](#), specificandosi che l'"indicazione" dei documenti pertinenti potesse alternativamente avvenire riassumendone il contenuto, o trascrivendone i passaggi essenziali, o, se necessario, trascrivendoli integralmente ([Cass. n. 4823/2009](#), [Cass. n. 16628/2009](#) e [Cass. n. 1716/2012](#)); con particolare riferimento all'onere di deposito ex [art. 369](#), comma 2, n. 4 cod. proc. civ., si ritenne sufficiente che il documento citato nel ricorso fosse accompagnato da un riferimento idoneo ad identificare la fase del processo di merito in cui esso era stato prodotto, ferma, in ogni caso, l'esigenza della specifica indicazione richiesta a pena di inammissibilità dall'[art. 366](#), n. 6, cod. proc. civ. (ex multis, [Cass. Sez. U. n. 22726/2011](#)).

3.5.4. Preme rilevare che la Corte europea dei diritti dell'uomo ha confermato la compatibilità del requisito della cd. autosufficienza del ricorso con il principio di cui all'[art. 6](#), par. 1, della CEDU, a norma del quale "ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente (...) da un tribunale (...)" - purché, secondo il criterio di proporzionalità, non si trasmodi in un "formalismo eccessivo" - anche alla luce della sua pregressa giurisprudenza in materia di accesso in tema di "limitazioni del diritto di accesso a una giurisdizione superiore", e in particolare alla Corte di cassazione, in ragione delle peculiarità del relativo procedimento (v. sentenze 5 aprile 2018, Zubac c. Croazia; 27 giugno 2017, Sturm c. Lussemburgo; 18 ottobre 2016, Miessen c. Belgio; 15 settembre 2016, Trevisanato c. Italia; 2 giugno 2016, Papaioannou c. Grecia).

Invero, con la sentenza del 28 ottobre 2021 (Succi ed altri c. Italia) la Corte di Strasburgo ha concluso che le condizioni imposte per la redazione del ricorso per cassazione - e in particolare l'applicazione del principio di autosufficienza - perseguono uno scopo legittimo, segnatamente quello di "agevolare la comprensione della causa e delle questioni sollevate nel ricorso e permettere alla Corte di Cassazione di decidere senza doversi basare su altri documenti, affinché quest'ultima possa mantenere il suo ruolo e la sua funzione, che consistono nel garantire in ultimo grado l'applicazione uniforme e l'interpretazione corretta

del diritto interno (nomofilachia)" e dunque, in ultima analisi, "la certezza del diritto e la corretta amministrazione della giustizia" (par. 73 - 75). I giudici europei hanno così fornito una giustificazione "sistematica" del principio di autosufficienza, in quanto funzionale al ruolo che deve assolvere una corte suprema, avendo del resto più volte affermato che le condizioni di ammissibilità di un ricorso per cassazione possono essere anche più rigorose di quelle di un appello (par. 79).

Quanto alla "proporzionalità" delle conseguenze delle restrizioni dell'accesso al giudice di legittimità, la Corte Edu, dopo aver ribadito che "il principio di autosufficienza permette alla Corte di cassazione di circoscrivere il contenuto delle doglianze formulate e la portata della valutazione che le viene richiesta alla sola lettura del ricorso, e garantisce un utilizzo appropriato e più efficace delle risorse disponibili" (par. 78) ha proceduto allo scrutinio dei tre ricorsi (riuniti), che erano stati dichiarati inammissibili da questa Corte, portati al suo vaglio.

In particolare, per quanto rileva in questa sede, analizzando il ricorso n. 37781/13 (in cui si era osservato che "il ricorrente si era limitato a menzionare, nei suoi motivi di ricorso, i documenti del procedimento sul merito senza presentarne le parti pertinenti e senza indicare i riferimenti necessari per ritrovarli nel fascicolo allegato al ricorso per cassazione"), i Giudici europei hanno evidenziato che "il ricorso per cassazione del ricorrente ometteva anche, in varie parti, di indicare i riferimenti delle fonti scritte invocate o dei passaggi della sentenza della corte d'appello citati" (par. 102), osservando che, secondo la propria giurisprudenza, "i motivi di ricorso per cassazione che rinviano ad atti o a documenti del procedimento del merito devono indicare sia le parti del testo in contestazione che l'interessato ritiene pertinenti, che i riferimenti ai documenti originali inseriti nei fascicoli depositati, allo scopo di permettere al giudice di legittimità di verificarne tempestivamente la portata e il contenuto, salvaguardando le risorse disponibili" (par. 103).

Pertanto, "tenuto conto della particolarità del procedimento per cassazione, del processo complessivamente condotto e del ruolo che ha svolto la Corte di cassazione nell'ambito di quest'ultimo (sent. 5 aprile 2018, Zubac c. Croazia), nonché del contenuto dell'obbligo specifico che il difensore del ricorrente era tenuto a rispettare nel caso di specie (in particolare indicare, per ciascuna citazione di un'altra fonte scritta, il riferimento al documento depositato con il ricorso per cassazione)", la Corte Edu ha concluso che la decisione di inammissibilità della Corte di Cassazione "non possa essere considerata un'interpretazione troppo formalistica che avrebbe impedito l'esame del ricorso per cassazione dell'interessato" (par. 105), con conseguente assenza di una violazione dell'[art. 6](#), par. 1, CEDU (par. 106).

3.5.5. In definitiva, l'onere previsto dalla norma in commento - tra l'altro ribadito ed aggravato dalla riforma Cartabia mediante l'inserimento della necessaria illustrazione del contenuto rilevante degli atti processuali e dei documenti (ex [art. 3](#), comma 27, [D.Lgs. n. 149/2022](#), applicabile tuttavia ai giudizi introdotti con ricorso notificato a partire dal 1 gennaio 2023) - interpretato anche alla luce dei principi contenuti nella sentenza della Corte EDU appena richiamata, non può ritenersi rispettato qualora il motivo di ricorso non indichi specificamente i documenti o gli atti processuali sui quali si fonda, non ne riassume il contenuto o ne trascriva i passaggi essenziali, o comunque non fornisca un riferimento idoneo ad identificare la fase del processo di merito in cui essi siano stati prodotti o formati ([Cass. Sez. U., 18/03/2022, n. 8950](#) ; [Cass. 14/04/2022, n. 12259](#) ; [Cass. 19/04/2022, n. 12481](#) ; [Cass. 02/05/2023, n. 11325](#)).

3.5.6. Nella specie, il contribuente fonda il motivo su una nullità asseritamente eccepita (senza nemmeno specificare quando) nel corso dei gradi di merito.

In ogni caso la CTR (pag. 9 della sentenza) espressamente ritiene "ritualmente autorizzata" l'attività di controllo mediante

indagini finanziarie, per cui il motivo sarebbe anche infondato, essendosi la CTR pronunciata sul punto.

3.6. Con il sesto motivo A.A. lamenta la "violazione dell'[art. 360](#) , comma 1, n. 3), c.p.c. in relazione agli [art. 42](#) , commi 1, 2 e 3, [D.P.R. 600/1973](#) , 7 [l. n. 212/2000](#) , 3 [l. 7 agosto 1990, n. 241](#) , 7, comma 4, Statuto del Contribuente, 3, 97, 111, 24 Cost. per omessa allegazione agli avvisi di accertamento 2010 e 2011 della - presunta - delega di firma del Capo dell'Ufficio in favore della dr.ssa Colaci; conseguente nullità degli avvisi di accertamento impugnati".

Afferma, in particolare, che l'eccezione relativa alla mancanza di sottoscrizione degli avvisi di accertamento involge 'anche la mancata allegazione a detti atti di quelle che l'A.F. asserisce essere i provvedimenti di delega' (pag. 34 del ricorso); in altri termini, pur volendo ritenere esistente la delega di firma, la stessa non è stata allegata agli avvisi di accertamento, con conseguente nullità di questi ultimi.

Il motivo, inammissibile in quanto introduce un motivo di doglianza nuovo (mai sollevato nei pregressi gradi di merito), è comunque infondato, atteso che secondo la giurisprudenza di questa Corte la delega di firma non va allegata all'avviso di accertamento, a pena di nullità. Invero, quando il contribuente abbia contestato la sottoscrizione dell'avviso di accertamento e/o il difetto del potere sostitutivo del funzionario di sottoscrivere l'accertamento, l'Ufficio è tenuto a dimostrare la sussistenza della delega, depositandola anche in appello (trattandosi di atto che non attiene alla legittimazione processuale, avendo l'avviso di accertamento natura sostanziale; così [Cass. 21/06/2016, n. 12781](#)), in omaggio al principio di vicinanza della prova (conf. [Cass. 17/07/2019, n. 19190](#)).

3.7. Con il settimo motivo il contribuente lamenta la "violazione dell'[art. 360](#) , comma 1, n. 3), c.p.c. per violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale ed omessa formazione del verbale di contraddittorio relativo alle verifiche fiscali che hanno condotto agli avvisi di accertamento impugnati (per gli anni di imposta 2009, 2010, 2011): nullità degli avvisi di accertamento impugnati per violazione e falsa applicazione dell'[art. 12](#) , commi 2 e 7, [L. 212/2000](#) (Statuto dei Diritti del Contribuente), nonché del combinato disposto di cui agli [artt. 21 - septies](#) e [21 - octies](#) [L. 241/90](#) ".

Il motivo si sviluppa lungo due direttrici. Da un lato, il A.A. si duole del mancato espletamento del contraddittorio preventivo censurando la motivazione della CTR che ha escluso l'obbligo de quo, vertendosi in materia di tributi non armonizzati, dimenticando, invece, che l'accertamento aveva ad oggetto anche l'IVA. Dall'altro, lamenta il difetto di motivazione della sentenza in ordine alla eccepita violazione del termine di 60 giorni previsto dall'[art. 12](#) della [l. 212/2000](#) .

Il motivo è inammissibile sotto il primo profilo, infondato sotto il secondo.

Sotto il primo aspetto, va evidenziato che il ricorrente non ha censurato tutte le rationes decidendi (insussistenza dell'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, rispetto, in ogni caso, del detto obbligo mediante l'invito a comparire del 26 marzo 2014) poste dalla CTR a base del rigetto del relativo motivo di gravame formulato dal A.A., bensì solo la prima; ciò rende il motivo inammissibile, in applicazione del seguente principio di diritto costantemente affermato da questa Corte: "nel caso in cui venga impugnata con ricorso per cassazione una sentenza (o un capo di questa) che si fondi su più ragioni, tutte autonomamente idonee a sorreggerla, è necessario, per giungere alla cassazione della pronuncia, non solo che ciascuna di esse abbia formato oggetto di specifica censura, ma anche che il ricorso abbia esito

positivo nella sua interezza con l'accoglimento di tutte le censure, affinché si realizzi lo scopo proprio di tale mezzo di impugnazione, il quale deve mirare alla cassazione della sentenza, "in toto" o nel suo singolo capo, per tutte le ragioni che autonomamente l'una o l'altro sorreggano. Ne consegue che è sufficiente che anche una sola delle dette ragioni non abbia formato oggetto di censura, ovvero, pur essendo stata impugnata, sia respinta, perché il ricorso o il motivo di impugnazione avverso il singolo capo di essa, debba essere respinto nella sua interezza, divenendo inammissibili, per difetto di interesse, le censure avverso le alte ragioni poste a base della sentenza o del capo impugnato" ([Cass. Sez. U. 08/08/2005, n. 16602](#) e, nella giurisprudenza successiva, ex multis, [Cass. 14/08/2020, n. 17182](#))

Sotto il secondo profilo, è sufficiente rilevare che la sentenza gravata contiene espressa e congrua motivazione circa l'omessa redazione del pvc ed il mancato rispetto del termine previsto dall'[art. 12 l. 212/2000](#) : le invocate disposizioni, contrariamente a quanto asserito dal contribuente, attengono alla diversa fattispecie contemplante gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali, mentre nel caso in esame, così pure affermato dal primo giudice, si tratta di attività di controllo sulla base di indagine finanziaria, ritualmente autorizzata, e delle omesse giustificazioni e omessa documentazione richiesta, ex [art. 32](#) del [D.P.R. n. 600/1973](#) (pagg. 8 e 9 della sentenza).

3.8. Con l'ottavo motivo A.A. lamenta la "violazione dell'[art. 360](#) , comma 1, n. 3), c.p.c. in relazione agli [artt. 2222](#) , [2229](#) , [2083](#) c.c. per illegittima qualificazione del ricorrente quale (piccolo) imprenditore, anziché come lavoratore autonomo (libero professionista); violazione e falsa applicazione dell'[art. 32](#) , comma 1, n. 2), [D.P.R. 600/73](#) , così come modificato dalla [sent. Corte Cost. n. 228/2014](#) . Violazione dell'art. 360, comma 1, n. 3) e n. 5), c.p.c. in relazione all'art. 32, comma 1, cit. per illegittima applicazione della presunzione di imputabilità a ricavi dei prelevamenti e versamenti bancari nonostante il ricorrente sia stato qualificato in sentenza come "piccolo imprenditore" e, in quanto tale, assimilabile al lavoratore autonomo ai fini di cui alla sent. Corte Cost. cit.; omesso esame di un fatto decisivo della controversia, oggetto di discussione, attinente agli elementi oggettivi risultanti dagli atti

processuali e oggetto di discussione tra le parti, atti a qualificare il ricorrente come piccolo imprenditore privo di autonomia e rilevante organizzazione di beni strumentali e dipendenti, soggetto a regime di contabilità semplificata".

Anche tale motivo si sviluppa lungo diverse direttrici.

In primo luogo, la CTR, una volta qualificato il ricorrente quale "piccolo imprenditore" avrebbe dovuto parificarlo al "lavoratore autonomo" ai fini e per gli effetti di cui alla [sentenza della Corte Cost. n. 228/2014](#) . Il giudice di appello avrebbe omesso di valutare gli elementi tipici che assimilano le due figure (il che si traduce nell'omesso esame di un punto decisivo della controversia oggetto di discussione tra le parti; pag. 52 del ricorso).

In secondo luogo, la CTR avrebbe errato nel qualificare il ricorrente come "piccolo imprenditore" omettendo di valutare gli "elementi probatori acquisiti al processo" che avrebbero consentito al collegio di inquadrare l'attività svolta del A.A. quale 'lavoratore autonomo' e, quindi, di decidere diversamente nel senso opposto.

Il motivo è inammissibile sotto entrambi i profili denunciati.

3.8.1. L'[art. 360](#) , primo comma, cod. proc. civ., nella formulazione introdotta dal legislatore nel 2012 ([d.l. 83/2012](#)) ed applicabile *ratione temporis*, prevede, per quanto qui rilevi, che le sentenze emesse in grado di appello possono essere impuginate con ricorso per cassazione:

...5) per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

Nonostante la ratio della riforma fosse chiara, ovvero, da un lato, evitare l'abuso dei ricorsi basati sul vizio di motivazione, dall'altro, limitare il sindacato sul fatto in Cassazione, la formulazione della norma, molto criticata in dottrina, ha generato numerose questioni interpretative e questa Corte è stata chiamata a delimitare l'ambito di applicazione del motivo de quo.

In termini generali, si è affermato che è denunciabile, ex [art. 360](#), primo comma, n. 5), cod. proc. civ., solo l'anomalia motivazione che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione ([Cass. Sez. U. 7/4/2014 n. 8053](#), [Cass. Sez. U. 21/12/2022 n. 37406](#), [Cass. n. 12111/2019](#)).

Al di fuori di queste ipotesi, quindi, è censurabile ai sensi del n. 5) soltanto l'omesso esame di un fatto storico controverso, che sia stato oggetto di discussione e che sia decisivo; di contro, non è più consentito impugnare la sentenza per criticare la sufficienza del discorso argomentativo a giustificazione della decisione adottata sulla base degli elementi fattuali acquisiti e ritenuti dal giudice di merito determinanti ovvero scartati in quanto non pertinenti o recessivi ([Cass. n. 2474/2017](#)).

Per fatto decisivo deve intendersi innanzitutto un fatto (inteso nella sua accezione storico-fenomenica e, quindi, non un punto o un profilo giuridico) principale o secondario, che sia processualmente esistente, in quanto allegato in sede di merito dalle parti ed oggetto di discussione tra le parti, che risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali e se preso in considerazione avrebbe determinato una decisione diversa ([Cass. n. 9637/2017](#)).

Pertanto, non costituiscono "fatti" suscettibili di fondare il vizio ex [art. 360](#), primo comma, n. 5, cod. proc. civ., le argomentazioni o deduzioni difensive, il cui omesso esame non è dunque censurabile in Cassazione ai sensi del n. 5 dell'art. 360 ([Cass. n. 9637/2021](#)), né costituiscono "fatti storici" le singole questioni decise dal giudice di merito, né i singoli elementi di un accadimento complesso, comunque apprezzato, né le mere ipotesi alternative ([Cass. n. 10525/2022](#)).

3.8.2. Pacifica, poi, l'applicabilità della norma al processo tributario (così Sez. U. n. 8053/2014 cit.), questa Corte, in tema di contenzioso tributario, ha ritenuto inammissibile il motivo di ricorso per cassazione con il quale non si censuri l'omesso esame di un fatto decisivo ma si evidenzi solo un'insufficiente motivazione per non avere la CTR considerato tutte le circostanze della fattispecie dedotta in giudizio ([Cass. 28/6/2016 n. 13366](#), in materia di idoneità delle dichiarazioni rese da un terzo a fondare la prova, da parte della contribuente, di fatture per operazioni inesistenti).

3.8.3. Alla luce della giurisprudenza di questa Corte sopra richiamata deve ritenersi che, nella specie, l'omesso esame di 'elementi', espressamente qualificati dal ricorrente come 'probatori', esuli dal parametro applicativo della norma in commento, così come l'omesso esame delle argomentazioni difensive avanzate dalla parte.

3.8.4. Né sorte diversa può avere il motivo in commento nella parte in cui denuncia la violazione di legge, atteso che, a ben vedere, sotto la veste della denuncia della violazione di

legge, attinge, nella sostanza, il merito della valutazione del materiale istruttorio effettuata dal giudice di merito, come non è consentito in questa sede ([Cass. Sez. U. 27/12/2019, n. 34476](#)).

3.9. Con il nono (ed ultimo) motivo il ricorrente deduce la "violazione dell'[art. 360](#), comma 1, n. 5), c.p.c. per omesso esame di fatti decisivi, oggetto di discussione, relativamente ai documenti giustificativi dei prelevamenti e versamenti imputati a reddito e recuperati a tassazione con gli atti impositivi controversi".

Il motivo deve ritenersi assorbito nell'accoglimento dell'unica doglianza dell'Ufficio, presupponendo, all'evidenza, la piena utilizzabilità della documentazione depositata, esclusa alla luce dei principi sopra riportati.

3. In definitiva, il ricorso principale dell'Ufficio va accolto mentre va rigettato quello incidentale proposto dal contribuente.

La sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, per il riesame delle doglianze di merito prospettate dal contribuente (sul quale grava l'onere di dimostrare l'inesistenza del maggior reddito attribuito con metodo sintetico dall'A.F.: [Cass. 24/03/2021, n. 8186](#) ; [Cass. 31/10/2018, n. 27811](#) ; [Cass. 10/08/2016, n. 16912](#)) alla luce dei principi esposti, e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Sussistono, infine, i presupposti, ai sensi dell'[articolo 13](#) comma 1 quater del [D.P.R. n. 115/2002](#), per il versamento, da parte del contribuente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1bis del citato art. 13, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale dell'Agenzia delle Entrate, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, per il nuovo giudizio, alla luce dei principi esposti, e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Rigetta il ricorso incidentale del contribuente.

Dichiara inammissibile il ricorso incidentale dell'Agenzia delle Entrate.

Dà atto della sussistenza dei presupposti, ai sensi dell'[articolo 13](#) comma 1 quater del [D.P.R. n. 115/2002](#), per il versamento, da parte del contribuente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1 bis del citato art. 13, se dovuto.

Conclusione

Così deciso in Roma il 3 ottobre 2024.

Depositata in Cancelleria il 14 novembre 2024.