



M

**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
QUINTA SEZIONE CIVILE

3080.21

Oggetto: avv. accert.  
Irpef 2006

Composta da

dott. Ettore Cirillo	Presidente -	Oggetto
dott.ssa Roberta Crucitti	Consigliere -	R.G.N. 5629/2014
dott.ssa Pasqualina A. P. Condello	Consigliere Rel. -	Cron. 3080
dott. Guida Riccardo	Consigliere -	UP 2/12/2020
dott. Luigi D'Orazio	Consigliere -	

b

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 5629/2014 R.G. proposto da  
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,  
elettivamente domiciliata in Roma, alla via Portoghesi, n. 12, presso  
l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende come per  
legge;

941  
2020

- *ricorrente* -

contro

(omissis) , rappresentato e difeso, giusta delega a margine del  
controricorso, dagli avv.ti (omissis) e (omissis) , con domicilio  
eletto presso lo studio del secondo, in (omissis)

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 130/28/13 della Commissione Tributaria regionale  
della Lombardia depositata il 9 ottobre 2013

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 2 dicembre 2020 dal Consigliere Pasqualina Anna Piera Condello;  
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale, dott. Tommaso Basile, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;  
udito il difensore della parte controricorrente, avv. (omissis)

### **FATTI DI CAUSA**

1. (omissis) impugnò due avvisi di accertamento, per gli anni 2005 e 2007 - con i quali era stato accertato, con metodo sintetico, maggior reddito imponibile ai fini Irpef - deducendo che l'Amministrazione gli aveva erroneamente attribuito la quota del 100 per cento dei beni assunti come indici di capacità contributiva (un'autovettura, una residenza principale e altri due immobili), di cui era titolare unitamente alla moglie in regime di comunione legale.

2. La Commissione tributaria provinciale rigettò il ricorso, rilevando che la documentazione prodotta dal contribuente non fosse idonea a confutare le risultanze della verifica.

All'esito dell'appello proposto dal contribuente, che eccepì la nullità della sentenza per violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, oltre che l'inesistenza della notificazione degli avvisi di accertamento ed il difetto di motivazione degli stessi atti impositivi, la Commissione regionale accolse l'impugnazione.

Osservò che l'Ufficio aveva proceduto alla rideterminazione in via sintetica del reddito sulla base di dati erronei, poiché aveva imputato al contribuente, in regime di comunione legale con il coniuge, (omissis) la quota del 100 per cento della proprietà dei beni assunti come indice della capacità contributiva, anziché la quota del 50 per cento dei medesimi; tale *modus operandi*, secondo i giudici territoriali, non poteva trovare giustificazione nella circostanza che il coniuge non avesse dichiarato redditi per le annualità in contestazione, potendo tale fatto eventualmente legittimare una autonoma azione di accertamento a carico dello stesso coniuge, ma non l'attribuzione dell'intera quota di proprietà al (omissis).

Annullò, quindi, integralmente gli atti impositivi, demandando all'Amministrazione finanziaria il compito di provvedere al ricalcolo del reddito

presunto tenendo conto della effettiva quota di proprietà di cui il contribuente era titolare.

3. Per la cassazione della suddetta decisione ha proposto ricorso l'Agenzia delle entrate, con due motivi, cui resiste (omissis) con controricorso.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di ricorso, deducendo «violazione o falsa applicazione delle norme di diritto, ai sensi dell'art. 360 cod. proc. civ., in particolare del combinato disposto degli artt. 36 d.lgs. n. 546 del 1992 e 156 cod. proc. civ.», l'Agenzia delle entrate sostiene che la decisione impugnata è censurabile poiché ha disposto l'annullamento degli atti impositivi, demandando all'Ufficio la rideterminazione del maggior reddito imputabile al contribuente in ragione della quota del 50 per cento dei beni di sua proprietà.

Assume che la sentenza è affetta da un vizio insanabile, perché nella parte motiva considera parzialmente illegittimi gli atti impositivi, mentre nel dispositivo li dichiara integralmente illegittimi.

2. Con il secondo motivo – rubricato «violazione o falsa applicazione delle norme di diritto, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., dell'art. 112 cod. proc. civ.» – deduce che, laddove non dovesse ritenersi sussistente la contraddizione tra il dispositivo e la motivazione, la sentenza è comunque censurabile anche per avere annullato gli avvisi di accertamento, nonostante ne avesse riconosciuto in parte la fondatezza, omettendo in tal modo di procedere alla rideterminazione della pretesa fiscale, in ossequio alla natura di impugnazione-merito del processo tributario.

3. Va, preliminarmente, disattesa l'eccezione di inammissibilità dei mezzi di ricorso, formulata dal controricorrente, risultando soddisfatti i requisiti posti dall'art. 366 cod. proc. civ..

Il ricorso contiene, infatti, una esposizione sommaria dei fatti sostanziali e processuali della vicenda, adeguata e funzionale alla comprensione dei motivi di ricorso, e le critiche mosse alla sentenza impugnata risultano specifiche, e non generiche, oltre che autosufficienti, in quanto contengono tutti gli elementi necessari a porre il giudice di legittimità in grado di avere

piena cognizione dell'oggetto della controversia, senza necessità di accedere ad altre fonti ed atti del processo.

4. Il secondo motivo è fondato e va accolto, con assorbimento del primo.

4.1. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, il processo tributario non ha natura esclusivamente impugnatoria e di legalità formale, ma di <<impugnazione-merito>>, in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Ufficio (Cass., sez. 5, 19/09/2014, n. 19750; Cass., sez. 5, 28/06/2016, n. 13294; Cass., sez. 6-5, 15/10/2018, n. 25629; Cass., sez. 5, 30/10/2018, n. 27560; Cass., sez. 5, 10/09/2020, n. 18777; Cass., sez. 5, 6/04/2020, n. 7695), sicché spetta al giudice il potere (dovere) di stabilire i limiti quantitativi di fondatezza della pretesa impositiva in modo da adottare una pronuncia sostitutiva sulla sussistenza ed entità dei presupposti della pretesa fiscale.

4.2. Qualora, pertanto, il giudice ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte, restando, peraltro, esclusa dall'art. 35, comma 3, ultimo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, la pronuncia di una sentenza parziale solo sull'*an* o di una condanna generica (Cass., sez. 6-5, 15/10/2018, n. 25629; Cass., sez. 5, 24/01/2018, n. 1728, in motivazione).

4.3. E' ben vero che questa attività di valutazione nel merito trova fondamento e limite – da un lato – nell'atto impositivo impugnato, atteso che il giudice tributario non può prendere in esame elementi diversi da quelli dedotti dall'Amministrazione finanziaria, a sostegno della pretesa fiscale, in tale atto, e - dall'altro - nella regola generale dell'onere della prova e nei caratteri di indipendenza e terzietà che deve connotare la giurisdizione tributaria.

Tuttavia, va considerato che <<il processo tributario è a cognizione piena e tende all'accertamento sostanziale del rapporto controverso, con la conseguenza che solo quando l'atto di accertamento sia affetto da vizi formali a tal punto gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e precludere l'esame del merito del rapporto tributario – come nel caso in cui

vi sia difetto assoluto o totale carenza di motivazione – il giudizio deve concludersi con una pronuncia di semplice invalidazione, ostandovi altrimenti il principio di economia dei mezzi processuali, che consente al giudice di avvalersi dei propri poteri valutativi ed estimativi ai fini della decisione e, in forza dei poteri istruttori attribuiti dall'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, di acquisire *aliunde* i relativi elementi, prescindendo dagli accertamenti dell'Ufficio e sostituendo la propria valutazione a quella operata dallo stesso» (Cass., sez. 5, 13/07/2012, n. 11935).

Pertanto, come chiarito da Cass., sez. 5, 21/07/2010, n. 17072, quando il giudice ravvisa «l'infondatezza parziale della pretesa dell'amministrazione, non deve, né può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dal *petitum* delle parti», in modo da dare «alla pretesa dell'amministrazione un contenuto quantitativo diverso da quello sostenuto dalle parti contendenti, avvalendosi degli ordinari poteri di indagine e di valutazione dei fatti e delle prove consentiti dagli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., [...] in tal modo determinando il reddito effettivo del contribuente, e senza che ciò costituisca attività amministrativa di nuovo accertamento, rappresentando invece soltanto l'esercizio dei poteri di controllo, di valutazione e di determinazione del *quantum* della pretesa tributaria» (Cass., sez. 5, 28/01/2008, n. 1852), e senza che ciò costituisca violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, essendo consentita al giudice tributario, in un giudizio che non è solo «sull'atto», da annullare, ma anche e principalmente sul rapporto sostanziale tra amministrazione finanziaria e contribuente, la riduzione della pretesa avanzata dalla prima con l'atto impositivo.

4.4. Nella specie, la Commissione regionale, pur riconoscendo la necessità di ricalcolare il reddito presunto tenendo conto dei beni effettivamente in possesso del contribuente nella minore quota del 50 per cento, ha totalmente annullato gli atti impositivi, rimettendo all'Amministrazione finanziaria l'attività di rideterminazione dell'ammontare del reddito imponibile.

In tal modo i giudici di appello sono venuti meno all'obbligo di accertare e quantificare l'ammontare e l'entità della pretesa fiscale, che è oggetto dei

poteri del giudice tributario oltre che suo preciso dovere istituzionale (Cass., sez. 6-5, 21/11/2013, n. 26157), al fine di addivenire alla esatta determinazione dell'ammontare effettivo delle imposte e delle sanzioni dovute dal contribuente.

5. Alla stregua di quanto detto, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla competente Commissione regionale che provvederà a rivalutare la vicenda processuale, attenendosi ai principi sopra richiamati, ed a regolamentare le spese del presente giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il secondo motivo del ricorso e dichiara assorbito il primo motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 2 dicembre 2020

Il Consigliere estensore

Pasqualina A.P. Condello



Il Presidente

Ettore Cirillo

