



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta da:

Controllo  
formale ex art.  
36-ter d.P.R.  
n. 600/1973

Roberta Crucitti - Presidente -

Antonio Francesco Esposito - Consigliere rel. -

R.G.N. 5098/2022

Valentino Lenoci - Consigliere -

CC – 21/09/2023

Gian Paolo Macagno - Consigliere -

Paolo Di Marzio - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso proposto da:

(omissis) (omissis) **appresentato e difeso dall'Avv.**

(omissis)

;

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore,  
elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso  
l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 2698/25/2021 della Commissione tributaria  
regionale del Lombardia, depositata l'8 luglio 2021;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 21  
settembre 2023 dal Consigliere Antonio Francesco Esposito.

**Rilevato che:**



In data 13.03.2017 veniva notificato a (omissis) (omissis) avviso di liquidazione ex art. 36-ter d.P.R. n. 600/73, con il quale, in rettifica della dichiarazione per l'anno d'imposta 2013, veniva intimato il pagamento di maggiori imposte per € 1.310,00, poi ridotte ad € 549,00, oltre accessori, in relazione a detrazioni per spese di ristrutturazione e spese di arredo.

Il giudizio instaurato dal contribuente contro l'atto impositivo dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Mantova si concludeva con sentenza di rigetto.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza indicata in epigrafe, confermava la decisione di primo grado.

Avverso la suddetta sentenza il contribuente propone ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

### **Considerato che:**

1. Con il primo motivo il ricorrente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 36-ter commi 2, 3 e 4, del d.P.R. n. 600/73, dell'art. 6, comma 5, l. n. 212/2000 nonché dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea; violazione del contraddittorio endoprocedimentale; errata interpretazione dell'art. 34 del d.lgs. 241/1997. Censura la sentenza impugnata per avere erroneamente ritenuto che l'art. 36-ter del d.P.R. n. 600/73 non prevede un effettivo contraddittorio con il contribuente, salvo poi contraddirsi affermando che nella specie era stato instaurato tra l'Ufficio ed il CAF un valido contraddittorio, sull'errato presupposto che il CAF fosse sostituto d'imposta.

Il motivo è infondato.

La CTR ha affermato che l'art. 36-ter del d.P.R. n. 600/73 non prevede uno specifico obbligo di attivazione del contraddittorio



endoprocedimentale, mentre l'interlocuzione necessitata dall'attività di controllo può essere attivata mediante invito, anche telefonico, diretto al contribuente o al suo sostituto al fine di ottenere i chiarimenti richiesti; ciò era avvenuto nella fattispecie essendosi il contribuente rivolto per gli incombeni fiscali al CAF il quale ha operato in veste di suo sostituto.

Va osservato che il controllo formale di cui all'art. 36-ter, secondo comma, lett. b), d.P.R. n. 600 del 1973, che consente all'Ufficio di «escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti», non limita la conoscenza dell'Amministrazione ai dati e agli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni o già in possesso dell'anagrafe tributaria, ma consente una, sia pur ridotta, attività istruttoria (cfr. Cass. n. 5373 del 2015), disciplinata dal terzo comma. Detto comma prevede che «il contribuente o il sostituto d'imposta è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi».

Nel caso in esame il contraddittorio preventivo risulta essere stato attivato, avendo la CTR rilevato che il contribuente si era rivolto per gli incombeni fiscali al CAF il quale ha operato in veste di suo sostituto (non sostituto d'imposta come afferma il ricorrente ma come soggetto incaricato dal contribuente e che agisce quindi per conto dello stesso).

Questa Corte (Cass. n. 4591 del 2016, in motivazione) ha osservato che l'invito di cui al terzo comma dell'art. 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973 non costituisce un adempimento necessitato, essendo rimessa alla valutazione dell'Ufficio l'opportunità di acquisire chiarimenti o documentazione; nella sequenza procedimentalizzata



delle attività di controllo previste dall'art. 36-ter citato, l'amministrazione può dunque prescindere dalla formulazione dell'invito quando non ne ravvisi la necessità. Né ad una diversa conclusione conduce l'art. 6, comma 5, l. n. 212/2000, posto che la norma presuppone che "sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione".

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per omessa motivazione, anche solo implicita, relativamente all'emendabilità della dichiarazione redditi. Sostiene il ricorrente che la CTR aveva omesso ogni valutazione circa l'emendabilità della dichiarazione dei redditi da parte del contribuente a proprio svantaggio, avendo mal interpretato i fatti di causa ritenendo sussistente un annullamento in autotutela che in realtà l'Ufficio non aveva mai emesso, limitandosi ad una proposta di mediazione.

Il motivo è infondato.

Secondo l'insegnamento dalle Sezioni Unite (sent. n. 8053 del 2014), «La riformulazione dell'art. 360, 1° comma, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 d.l. 22 giugno 2012 n. 83, conv. in l. 7 agosto 2012 n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al «minimo costituzionale» del sindacato di legittimità sulla motivazione; pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale 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»; «L'art. 360, 1° comma, n. 5, c.p.c., riformulato dall'art. 54 d.l. 22 giugno 2012 n. 83, conv. in l. 7 agosto 2012 n. 134, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia); ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli art. 366, 1° comma, n. 6, e 369, 2° comma, n. 4, c.p.c., il ricorrente deve indicare il «fatto storico», il cui esame sia stato omesso, il «dato», testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il «come» e il «quando» tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua «decisività», fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie». Del resto, con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie,



quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (tra le tante, Cass. n. 9097 del 2017).

Orbene, il ricorrente non ha dimostrato che l'omessa valutazione circa l'emendabilità della dichiarazione ovvero l'errato riferimento ad un provvedimento di annullamento in autotutela abbiano assunto rilievo decisivo determinando un esito diverso della controversia, avendo comunque i giudici di appello posto a fondamento della decisione gli elementi di prova ritenuti idonei a dimostrare i fatti oggetto di giudizio.

3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'errata interpretazione della norma di legge in tema di mediazione e poteri dell'Ufficio. Secondo il ricorrente poiché nella proposta di mediazione l'Ufficio, a fini meramente deflattivi, aveva riconosciuto la detrazione (in percentuale inferiore a quella richiesta dal contribuente, limitatamente alle pretese per risparmio energetico), il beneficio doveva essere riconosciuto anche in sede contenziosa.

Il motivo è infondato, posto che, in tema di accertamento con adesione, la formulazione da parte dell'Ufficio di una proposta avente un contenuto ridotto rispetto alla pretesa impositiva, non determina né la rinuncia alla stessa, né il disconoscimento della consistenza probatoria degli atti istruttori esperiti, sicché, nell'ipotesi di mancata adesione da parte del contribuente, l'Amministrazione procede legittimamente a dar corso all'avviso già notificato, che non perde efficacia (Cass. n. 29529 del 2018).

4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'errata interpretazione dell'art. 16 d.l. n. 63/2013 e dell'art. 16 bis t.u.i.r., per avere la sentenza impugnata omissa di valutare la circostanza che la spettanza della detrazione per



le spese di recupero del patrimonio edilizio comporta necessariamente la riconoscibilità del diritto alla detrazione per il c.d. "bonus mobili".

Il motivo è infondato, non avendo il ricorrente dimostrato la sussistenza dei presupposti della detrazione, ovvero che gli arredi fossero destinati ad immobile nel quale erano in corso lavori di ristrutturazione.

5. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenda delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in € 500,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

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

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 21 settembre 2023.

La Presidente

Roberta Crucitti

