

Civile Ord. Sez. 5 Num. 19050 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: D'ANGIOLELLA ROSITA

Data pubblicazione: 13/06/2022



## LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

### QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto:  
TRIBUTI -  
IRPEF

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

|                     |                       |                 |
|---------------------|-----------------------|-----------------|
| Federico Sorrentino | Presidente            |                 |
| Roberta Crucitti    | Consigliere           | R.G.N. 34869/19 |
| Rosita D'Angiolella | Consigliere Rel. Est. |                 |
| Maria Luisa De Rosa | Consigliere           | c.c. - 19/05/22 |
| Paolo Di Marzio     | Consigliere           |                 |

ha pronunciato la seguente:

### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 34869/2019 R.G., proposto da:

MAZZEO RAFFAELE, rappresentato e difeso dall'Avvocata Alessandra Stasi, con domicilio eletto presso l'indirizzo di posta elettronica certificata dell'Avvocata Alessandra Stasi [alessandrastasi@legalmail.it](mailto:alessandrastasi@legalmail.it)

ricorrente

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,

intimata

avverso la sentenza Commissione tributaria regionale della Puglia n. 2780/2019 del 16/10/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 19/05/2022 dal consigliere Rosita D'Angiolella.

### RILEVATO CHE



1. Raffaele Mazzeo propone ricorso in cassazione, affidato a ventitrè motivi di ricorso, avverso la sentenza della CTR della Puglia n. 2780/19 del 16/10/2019 che, riformando la sentenza di prime cure, ha accolto l'appello erariale in controversia riguardante l'impugnazione di avviso di accertamento, relativo all'anno d'imposta 2009, con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva determinato maggiori redditi (per euro 322.778,00, contro euro 6.453,00 dichiarati), recuperando a tassazione gli importi di alcune operazioni negoziali ritenute non giustificate.

3. L'Agenzia delle entrate non si è costituita mediante controricorso notificato (non essendo tale il mero deposito di una nota, definita "atto di costituzione") rimanendo pertanto intimata.

### **CONSIDERATO CHE**

1. Raffaele Mazzeo, con il primo motivo di ricorso, imputa alla sentenza della CTR, di cui in epigrafe, di aver omesso di pronunciarsi su specifica eccezione, con conseguente violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., riguardante il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento sulle operazioni bancarie ritenute ingiustificate e quindi sulla concreta possibilità del contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa. Nell'espone le ragioni della doglianza, la difesa del ricorrente riporta, alla pagina "11/81" del ricorso, la tabella contenuta alla pagina cinque dell'avviso di accertamento (già allegato alle controdeduzioni dell'appello incidentale condizionato), evidenziando che: «alla fine della tabella "+" viene riportato come totale delle operazioni non giustificate l'importo di euro 369.278,00. A cui va aggiunto l'operazione cosiddetta extra conto di euro 3.500,00 per un totale da giustificare di euro 371.778,00. Nelle successive pagine 9 e 10 dello stesso avviso, laddove l'Ufficio procede alla materiale indicazione dell'importo per il quale ha proceduto all'accertamento, viene scritto invece il diverso



numerario di euro 322.778,00 (si veda pagina 10 rigo "Altri redditi RL - Redditi diversi") che è poi l'importo in concreto utilizzato per calcolare le maggiori imposte dovute e le sanzioni irrogate»; deduce, altresì, che «in nessuna parte dell'avviso di accertamento vengono indicate analiticamente quali sono le operazioni di cui alla tabella a pagina 5 che l'Agenzia ha, comunque ritenuto giustificate (si tratta di operazioni per un totale di 46.500, pari alla differenza tra l'euro 369.278,00 ed euro 322.778,00)». Di qui, la proposizione della relativa eccezione sollevata sia col ricorso introduttivo in CTP (pagina 3 e ss.), sia con l'appello incidentale (pagina 12), come debitamente riportata nel corpo del ricorso in cassazione (v. pagine 11, 12 e 13 di 81).

1.1. Il secondo motivo di ricorso è articolato in via gradata, ovvero nel caso in cui questa Corte dovesse ritenere la sussistenza di una motivazione implicita all'eccezione di difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, denunciandosi con esso la nullità della sentenza per «motivazione radicalmente omessa su specifica questione – violazione art. 36, 2 comma, n. 4 d.lgs. 546 del 21-12-1992 – violazione art. 360 n. 4 c.p.c.», riguardante, appunto, il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento sulle operazioni bancarie ritenute giustificate e, quindi, sul totale dei versamenti contestati.

2. Tali motivi, che si esaminano congiuntamente per evidente connessione di censure, sono fondati. Essi, in quanto afferenti ad una questione di invalidità dell'atto impositivo che ha originato la presente controversia, sono pregiudiziali ed assorbenti rispetto agli ulteriori motivi di ricorso.

2.1. Nonostante l'eccezione sollevata dal contribuente in appello (pag. 12 appello incidentale) attenga ad una questione pregiudiziale riguardante un vizio di invalidità dell'atto impositivo per carenza di motivazione, la CTR non si è soffermata affatto su di essa, limitandosi ad esaminare l'atra questione preliminare inerente la notifica degli



inviti n. 100206 e n. 100646 ed omettendo qualsiasi considerazione sulla congruità e completezza dell'avviso di accertamento, invece, messa in dubbio dal contribuente, attraverso specifiche allegazioni di fatto sul calcolo delle poste contestate come giustificate e non giustificate.

2.2. Né, d'altro canto, la lettura dell'intero compendio motivazionale della sentenza impugnata riesce in qualche modo a dipanare, ancorché implicitamente, tale contestazione, lasciando priva di qualsiasi riscontro la doglianza del contribuente circa il fatto che «in nessuna parte dell'avviso di accertamento vengono indicate analiticamente quali sono le operazioni di cui alla tabella a pagina 5 che l'Agenzia ha, comunque ritenuto giustificate (si tratta di operazioni per un totale di 46.500, pari alla differenza tra l'euro 369.278 ed euro 322.778,00)».

2.3. E che la doglianza del contribuente ponesse questioni che il giudice di merito non poteva esimersi dall'esaminarle, è confermato dall'orientamento ormai consolidato di questa Corte – cui va e data ulteriore continuità – secondo cui, in nome del diritto costituzionale ad un valido ed efficace contraddittorio con il contribuente, l'Amministrazione deve sempre motivare in maniera adeguata le ragioni che giustificano la pretesa impositiva, indicando l'*iter* logico-giuridico e fattuale seguito durante l'istruttoria.

2.4. E', infatti, principio assolutamente pacifico che «l'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione quando pone il contribuente nella condizione di conoscere esattamente la pretesa impositiva, individuata nel *petitum* e nella *causa petendi*, mediante una fedele e chiara ricostruzione degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, anche quanto agli elementi di fatto ed istruttori posti a fondamento dell'atto impositivo, in ragione della necessaria trasparenza dell'attività della Pubblica Amministrazione, in vista di un



immediato controllo della stessa» (v., Cass., Sez. 5, 21/11/2018, n. 30039; v., *ex plurimis*, in termini, Sez. 5, 02/07/2020, n. 13402 sulla motivazione di un avviso di liquidazione emesso dall'ufficio del registro; Sez. 5, 08/11/2017, n. 26431).

2.5. Ciò - come pure messo in luce dalla difesa del ricorrente - è espressione del più generale diritto di difesa, potendo il privato cittadino validamente difendersi e contraddire l'amministrazione, solo se è posto nelle condizioni di conoscere anticipatamente e compiutamente le ragioni del suo agire.

2.6. Inoltre, come pure chiarito dalla giurisprudenza citata, un atto fiscale (di natura amministrativa) adeguatamente motivato, è, al tempo stesso, espressione dei principi di legalità, economicità, efficienza, efficacia e trasparenza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost).

3. Come anticipato al paragrafo 2, gli ulteriori ventuno motivi di ricorso - (terzo motivo: «violazione art. 42, comma 2, d.P.r., n. 600/1973, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.», quarto motivo: «omessa pronuncia su specifica eccezione- violazione art 112 c.p.c. in relazione all'articolo 360 n. 4 c.p.c.»; quinto motivo: «omessa motivazione su specifica questione - violazione art. 36, 2 comma, n. 4 d.lgs. 546 del 21-12-1992 - violazione art. 360 n. 4 c.p.c.»). Con i motivi dal sesto al nono si deduce: (a) se l'art. 32, primo comma, n. 7 d.P.R. n. 600 del 1973, alla luce di un'interpretazione costituzionalmente orientata e conforme alla C.E.D.U. (art. 8), alla Carta dei Diritti Fondamentali (artt. 7 e 8) come interpretata dalla CGUE, «imponga che la richiesta di autorizzazione avanzata da un ufficio locale dell'agenzia delle entrate di accesso ai dati bancari di un cittadino sia subordinata alla previa acquisizione di seri indizi di evasione e se la successiva autorizzazione rilasciata debba congruamente motivare circa l'esistenza e rilevanza degli indirizzi



indotti nella richiesta», (b) qualora non si condividesse la prospettata interpretazione di procedere alla obbligatoria sospensione del processo e alla richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE perché si pronunci sulle relative questioni, (c), in via gradata, qualora non si condividesse la prospettata interpretazione, di sollevare incidente di costituzionalità sulle seguenti questioni: A) sulla portata nell'ordinamento nazionale delle norme della CEDU; B) sulla portata delle norme della CDFUE; C) sulla rilevanza delle questioni proposte nel processo nel presente processo; D) sulla non manifesta infondatezza, (d) di sollevare la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 32, primo comma, n. 2 secondo periodo, d.P.R. n. 600 del 1973, in relazione all'art. 117, primo comma, Cost., dell'art. 6, secondo paragrafo, della CEDU, e dell'art. 27, primo comma, della Costituzione, là dove ritenendo che il contribuente non avesse fornito prova adeguata delle operazioni bancarie, ha applicato una sanzione per infedele dichiarazione pari al 100% delle maggiori imposte accertate (euro 140.370,00). Col decimo motivo, si denuncia la violazione dell'art. 36 d.lgs. n. 546 del 1992 per motivazione apparente; con l'undicesimo, l'errata applicazione delle norme che, nel processo tributario, governano la fase istruttoria e la selezione del materiale probatorio rilevante ai fini della decisione, ovvero degli artt. 2697, 2727 cod. civ. e 115 cd. proc. civ.; con il dodicesimo l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio che, se considerati dalla CTR avrebbero portato a ritenere giustificati il versamento di tali assegni. Con il tredicesimo motivo si denuncia la violazione dell'art. 36 d.lgs. n. 546 del 1992, per motivazione apparente, in quanto fondata su una circostanza non vera in quanto «nessuno ha (mai) esibito né 8 né 19 assegni circolari»; con il quattordicesimo si censura la decisione per violazione dell'art. 2697 cod. civ. Con il quindicesimo motivo, si censura, sotto il profilo della violazione di legge (art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546 del 1992) la parte



della decisione che ha escluso la valenza probatoria della dichiarazione sostitutiva di atto notorio resa dal sig. Michele Calabrese sull'operazione di extraconto di euro 3.500,00; col sedicesimo, si richiede il "rinvio pregiudiziale alla Corte Costituzionale" sulla compatibilità costituzionale dell'art. 7 d.lgs. cit. con gli artt. 24, 11 e 117 Cost. Con i motivi dal diciassettesimo al ventiduesimo, si denuncia la nullità della sentenza impugnata, per omessa motivazione, in quanto i giudici di appello pur a fronte di specifiche e documentate giustificazioni del contribuente su singole operazioni bancarie ha omesso di verificare le singole operazioni. Con il ventitreesimo, si denuncia la violazione del giudicato interno e dell'art. 2909 cod. civ.) – rimangono assorbiti dall'accoglimento dei primi due motivi di ricorso.

4. La sentenza impugnata va, quindi, cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, che dovrà procedere a nuovo esame della controversia in relazione alle censure accolte, attenendosi ai principi sopra richiamati, nonché dovrà provvedere alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

accoglie il ricorso per quanto in motivazione. Cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso, in data 19 maggio 2022.

Il Presidente  
Federico Sorrentino

