

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 17 aprile 2023 n. 10117

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, il contribuente deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR errato nel modificare la motivazione dell'avviso di accertamento mutando il titolo dell'originaria pretesa fiscale da reddito da lavoro autonomo a plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 61, comma 1, lett. i) del TUIR. 1.1 Il motivo è infondato.

1.2 Occorre premettere che, secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte, il processo tributario non è annoverabile tra quelli di "impugnazione - annullamento", ma tra quelli di "impugnazione - merito", in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, che dell'accertamento dell'ufficio; di conseguenza, ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento non per motivi formali (ossia per vizi di forma talmente gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi, e precludere l'esame del merito del rapporto tributario), ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (ex multis Cass. 3.08.2016, n. 16154).

1.3 Ne consegue che il principio secondo cui le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è un giudizio di impugnazione dell'atto, precludendo all'Ufficio finanziario di porre a base della propria pretesa ragioni diverse e modificare nel corso del giudizio la motivazione dell'atto, va coordinato con il potere (connaturato all'esercizio stesso della giurisdizione) che ciascun giudice tributario ha, trovandosi in presenza di un'errata indicazione di una categoria reddituale nell'avviso di accertamento, di qualificare autonomamente la fattispecie demandata alla sua cognizione, a prescindere dalle allegazioni delle parti in causa, e di pervenire ad una diversa qualificazione giuridica della fonte di produzione della ricchezza, non incidendo tale operazione sugli elementi costitutivi della pretesa fiscale e, più in particolare, sugli elementi fattuali rilevanti ai fini dell'individuazione del presupposto impositivo (Cass. 13.05.2011, n. 10585).

1.4 Il giudice regionale non ha, pertanto, mutato la motivazione degli avvisi di accertamento, ma, nel rispetto dei confini segnati dalle parti alla materia del contendere, si è limitato a riqualificare una parte del maggiore reddito determinato dall'Ufficio.

2. Con il secondo motivo, il contribuente denuncia la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 67, comma 1, lett. i) del TUIR, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR errato nell'applicazione della norma impositiva attraverso la quale era stata riqualificata la fattispecie oggetto della pretesa, che, disciplinando i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente, non poteva includere l'attività posta in essere dal contribuente, consistente in un'unica vendita di arredi del proprio appartamento, peraltro connessa alla vendita dello stesso immobile, senza che



l'Ufficio (che nell'avviso di accertamento aveva considerato la somma ricavata da detta vendita come ricavi non contabilizzati derivanti dal proprio lavoro autonomo di medico), peraltro, avesse mai richiesto, ai sensi dell'art. 71, comma 2, del TUIR, la documentazione relativa al loro costo.

2.1 Il motivo è fondato nei termini di seguito indicati.

2.2 La categoria dei redditi diversi è disciplinata dall'art. 67 TUIR, che rappresenta una norma di chiusura del sistema complessivo di classificazione dei redditi e comprende diverse fattispecie eterogenee, prive di una struttura comune e non riconducibili alle altre categorie reddituali.

2.3 Fra i redditi diversi sono elencati quelli derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente (art. 67, comma 1, lett. i). La vendita di mobili, facenti parte dell'arredo della propria abitazione, non rientra in nessuna delle attività commerciali di cui all'art. 2195 c.c. (già richiamato dall'art. 55 TUIR per definire il reddito d'impresa), non potendosi considerare "attività di intermediazione nella circolazione dei beni", la vendita di oggetti appartenenti al patrimonio personale del venditore.

2.4 L'Agenzia delle Entrate, infatti, non ha dimostrato che si trattasse di mobili acquistati al fine di essere rivenduti, mancando nella specie la prova di quell'intento speculativo che caratterizza l'attività commerciale di vendita, sia pure realizzata in modo occasionale (cfr. in relazione ad un caso opposto, Cass. 20.12.2006, n. 27211), e non potendosi ritenere, pertanto, ricavo soggetto a tassazione il corrispettivo derivante da detta cessione.

3. Con il terzo motivo, lamenta la violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non avere la CTR annullato l'avviso di accertamento, nella parte in cui il presunto reddito di Euro 58.000,00, derivante dalla vendita degli arredi, era stato assoggettato ad IRAP, in quanto, trattandosi di un'attività esercitata in modo occasionale, mancava il presupposto dell'abitualità, previsto dalla disciplina istitutiva della predetta imposta.

3.1 L'accoglimento del secondo motivo esonera il Collegio dall'esaminare il terzo motivo, il quale rimane assorbito.

4. Passando all'esame del ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate, con il primo motivo, si deduce la nullità della sentenza impugnata per inosservanza (violazione e falsa applicazione) del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 7 e 18, 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per non avere la CTR rilevato il vizio di ultrapetizione in cui sarebbe incorso il primo giudice, nell'annullare quella parte dell'atto impositivo che riprendeva a tassazione l'importo di Euro 138.503,00, pur non avendo il contribuente mai contestato nel ricorso originario detta ripresa.

5. Con il secondo motivo, la ricorrente incidentale deduce sempre la nullità della sentenza impugnata per inosservanza (violazione e falsa applicazione) del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 7 e 57, 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per non avere la CTR rilevato il vizio di ultrapetizione in cui sarebbe incorso il primo giudice, nell'accogliere una domanda diversa da quella proposta dal contribuente, avendo ritenuto che dai verbali del procedimento di accertamento con adesione risultassero le circostanze in forza delle quali le movimentazioni bancarie dovevano considerarsi giustificate, mentre il contribuente aveva chiesto di ritenerle giustificate, solo perchè ciò risultava dalle conclusioni dell'accertamento con adesione.



5.1 Entrambi i motivi, che vanno esaminati unitariamente, in quanto connessi, sono infondati.

5.2 Dal contenuto del ricorso introduttivo, riportato dall'Agenzia nel testo del ricorso per cassazione, si evince che il contribuente aveva chiesto di dichiarare "l'illegittimità, la nullità, l'erroneità e, comunque, l'inefficacia dell'atto di accertamento e rettifica emesso dall'Agenzia delle Entrate di (Omissis) per l'anno 2003 e conseguentemente dichiararne l'annullamento", senza alcuna distinzione tra le varie riprese a tassazione.

Al punto d) del ricorso introduttivo, poi, si è soffermato sul fatto che l'Agenzia aveva riconosciuto in sede di accertamento con adesione la fondatezza degli elementi probatori da lui adottati, riducendo la pretesa da Euro 218.286,00 ad Euro 80.632,00, con ciò implicitamente confermando di avere contestato anche la somma riconosciuta dall'Ufficio come giustificata, non essendo il primo giudice incorso in alcun vizio di ultrapetizione.

6. Con il terzo motivo, deduce la nullità della sentenza impugnata per inosservanza (violazione e falsa applicazione) del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 7 e 36, 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per non essersi la CTR pronunciata sulla doglianza relativa al difetto di motivazione della sentenza di primo grado, laddove faceva mero rinvio alle risultanze dei verbali dell'accertamento con adesione.

6.1 Il motivo è infondato, essendosi la CTR pronunciata sul punto, affermando che il giudice tributario poteva utilizzare, quale elemento di valutazione, tutte le emergenze e valutazioni emerse in sede di accertamento con adesione, ancorchè non perfezionatosi tra le parti, e che sulla motivazione della sentenza di primo grado, con riferimento alla giustificazione della somma di Euro 138.000,00, non erano stati formulati specifici motivi nell'appello incidentale.

7. Con il quarto motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32, 2697, 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente annullato la ripresa di Euro 22.207,00, ritenendo i versamenti riconducibili alle elargizioni dei genitori del contribuente.

7.1 Il motivo è inammissibile, in quanto mira, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione di legge, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito, con un accertamento di fatto non sindacabile in sede di legittimità (Cass. Sez.U. 27.12.2019, n. 34476).

8. In conclusione, va accolto il secondo motivo del ricorso principale, assorbito il terzo, rigettati il primo e il ricorso incidentale; la sentenza impugnata va cassata con riferimento al motivo accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, decidendo nel merito, va accolto il ricorso introduttivo della lite.

Le spese dei gradi di merito devono essere compensate tra le parti, mentre quelle di legittimità, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo del ricorso principale, assorbito il terzo, rigettato il primo e il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata, con riferimento al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della lite;



compensa le spese dei gradi di merito e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento in favore di A.A. delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 2.400,00 per compensi, Euro 200,00 per esborsi, oltre spese forfetarie e accessori di legge.

