



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ANDREINA GIUDICEPIETRO	Presidente
VALENTINO LENOCI	Consigliere
GIAN PAOLO MACAGNO	Consigliere Rel.
MARIA CLARA SALI	Consigliere
ALBERTO CRIVELLI	Consigliere

Oggetto:

*IRPEF	ILOR
ACCERTAMENTO	
Ud.08/10/2025 CC	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 30455/2019 R.G. proposto da:

[REDACTED] con l'avvocato [REDACTED]

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa ex lege dalla
Avvocatura Generale dello Stato

-controricorrente e ricorrente incidentale-
avverso la Sentenza della Commissione Tributaria Regionale della
Lombardia – Sezione Staccata di Brescia n. 1025/2019 depositata il
06/03/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 08/10/2025
dal Consigliere Gian Paolo Macagno.

FATTI DI CAUSA

1. All'esito di indagini finanziarie effettuate ai sensi degli artt. 32
DPR n. 600/1963 e 51 DPR n. 633/1972, l'Agenzia delle entrate –
Direzione provinciale di Brescia emetteva nei confronti di [REDACTED]
[REDACTED] lavoratore autonomo, avviso di accertamento con il quale
recuperava a tassazione, per l'anno 2008, maggior reddito ai fini
Irpef e addizionale e Irap, nonché maggiore Iva, oltre interessi e
sanzioni.
2. Il contribuente ricorreva avanti alla CTP di Brescia che, preso
atto del provvedimento in autotutela con cui l'Amministrazione



aveva rideterminato la propria pretesa, escludendo dal computo i prelevamenti, riteneva giustificate una serie di operazioni, così riducendo ulteriormente l'importo del maggior reddito accertato e dell'Iva dovuta.

3. La sentenza di primo grado veniva impugnata dal contribuente nonché, in via incidentale dall'Amministrazione, ed entrambi gli appelli erano rigettati dalla CTR della Lombardia, con la sentenza indicata in epigrafe.

4. Avverso la predetta sentenza ricorre [REDACTED] con due motivi. Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso e ricorso incidentale sorretto da due motivi, a sua volta contrastato con controricorso dal contribuente.

Infine, in prossimità dell'adunanza, il contribuente ha depositato memoria illustrativa ex art. 380-bis.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo del ricorso principale, il contribuente il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per "motivazione apparente" in violazione dell'art. 132 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546. del 1992, artt. 36 e 61, deducendo che la CTR della Lombardia avrebbe motivato la decisione sulla base della sentenza della Commissione tributaria provinciale, senza alcun vaglio critico dei rilievi svolti dall'appellante e senza autonoma disamina logico-giuridica delle stesse.

2. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, allegando che la CTR, a fronte di specifici capi d'impugnazione, avrebbe omesso di motivare i rilievi svolti dall'appellante in materia di continuazione delle violazioni e di elemento soggettivo della colpa, ex artt. 5 e 6 del D.Lgs. n. 472/97; in materia di manifesta sproporzione tra sanzione ed entità della violazione, ex art. 7 D.



Lgs. cit., nonché per errata applicazione dell'art. 12 del citato

D.Lgs., limitandosi a confermare, la decisione di primo grado.

3. Con il primo motivo di ricorso incidentale, l'Agenzia delle entrate deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 132, comma 2 n. 4 c.p.c., 36 del D.Lgs. n. 546/92 e 118 disp. att. c.p.c., nonché 112 c.p.c., affermando che la statuizione di rigetto dell'appello incidentale proposto dall'Amministrazione Finanziaria sarebbe di fatto priva di motivazione, essendo quella esposta in sentenza meramente apparente.

4. Con il secondo motivo di ricorso incidentale denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione o falsa applicazione dell'art. 53 del D.lgs. n. 546 del 1992, per avere la CTR erroneamente rilevato che l'Ufficio non aveva fornito elementi nuovi, atti a disattendere le argomentazioni di controparte, fatte proprie in sentenza dal primo giudice.

5. Il primo motivo del ricorso principale ed entrambi i motivi del ricorso incidentale, da esaminarsi in via preliminare in quanto tutti sottendono, nel loro complesso, la nullità dell'intera sentenza, sono fondati, con assorbimento del secondo motivo di ricorso principale.

5.1. Va precisato, in particolare, che costituisce ius receptum (in termini, Cass. n. 2876 del 2017) il principio secondo cui il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre allorquando il giudice, in violazione di un preciso obbligo di legge, costituzionalmente imposto (art. 111 Cost., comma 6), e cioè dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 (in materia di processo civile ordinario) e dell'omologo D.Lgs. n. 546 del 1992, art.36 , comma 2, n. 4 (in materia di processo tributario), omette di esporre concisamente i motivi in fatto e diritto della decisione, di specificare o illustrare le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, e cioè di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è



pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo anche di verificare se abbia effettivamente giudicato iuxta allegata et probata; invero, l'obbligo del giudice "di specificare le ragioni del suo convincimento", quale "elemento essenziale di ogni decisione di carattere giurisdizionale" è affermazione che ha origine lontane nella giurisprudenza di questa Corte e precisamente alla sentenza delle Sezioni unite n. 1093 del 1947, in cui la Corte precisò che "l'omissione di qualsiasi motivazione in fatto e in diritto costituisce una violazione di legge di particolare gravità" e che "le decisioni di carattere giurisdizionale senza motivazione alcuna sono da considerarsi come non esistenti". Pertanto, la sanzione di nullità colpisce non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione dal punto di vista grafico (che sembra potersi ritenere mera ipotesi di scuola) o quelle che presentano un "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e che presentano una "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile" (cfr. Cass. S.U. n. 8053 del 2014; conf. Cass. n. 21257 del 2014), ma anche quelle che contengono una motivazione meramente apparente, del tutto equiparabile alla prima più grave forma di vizio, perché dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione adottata dal giudice è tale da non consentire "di comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato" (cfr. Cass. n. 4448 del 2014), venendo quindi meno alla finalità sua propria, che è quella di esternare un "ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo", logico e consequenziale, "a spiegare il risultato cui si perviene sulla res decidendi" (Cass. cit.; v. anche Cass., Sez. un., n. 22232 del 2016 e la giurisprudenza ivi richiamata; Cass. 22949 del 2018; n. 19215 del 15 giugno 2022). Come precisato da questa Corte, "ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di



merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento" (Cass. n. 9105 del 07/04/2017; Cass. 25456 del 2018; n. 26766 del 2020).

5.2. Peraltro, in tema di processo tributario, è nulla, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 61 nonché dell'art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare "per relationem" alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, atteso che, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame (Cass. n. 15884 del 2017).

5.3. Deve, in sintesi, considerarsi nulla la sentenza di appello motivata "per relationem" alla sentenza di primo grado, qualora la laconicità della motivazione non consenta di appurare che alla condivisione della decisione di prime cure il giudice d'appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame, previa specifica e adeguata considerazione delle allegazioni difensive, degli elementi di prova e dei motivi di appello (Cass. n. 22022 del 2017; Cass. n.28113 del 2013).

6. Ancora, va rammentato che, nel processo tributario, l'onere d'impugnazione specifica richiesto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, norma speciale rispetto all'art. 342 c.p.c., è assolto anche ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire ed a riproporre in appello le stesse ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato già dedotte in primo grado.



(Cass. Sez. 5, 19/09/2024, n. 25191) e che nel processo tributario la riproposizione a supporto dell'appello delle ragioni inizialmente poste a fondamento dell'impugnazione del provvedimento impositivo (per il contribuente) ovvero della dedotta legittimità dell'accertamento (per l'Amministrazione finanziaria), in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, le ragioni di censura siano ricavabili, seppur per implicito, in termini inequivoci. (Cass. Sez. 5, 20/12/2018, n. 32954).

7. Il giudice di appello non ha fatto buon governo dei principi richiamati.

7.1. In particolare, la CTR non ha in alcun modo preso in considerazione i motivi di appello – in ossequio al principio di autosufficienza riportati per ampia sintesi nel ricorso principale a pag. 10 – e le deduzioni difensive dell'Agenzia appellata – parimenti riportate alla pag. 18 del ricorso incidentale - limitandosi ad affermare, con motivazione dichiaratamente priva di autonoma valutazione critica, che, «se l'appello che reitera il ricorso introduttivo non è inammissibile, è anche vero che la mera riproposizione delle medesime censure già avanzate nel giudizio di prime cure, senza una aggressione specifica e mirata agli argomenti della sentenza del primo giudice, abilita il giudice del gravame a reagire a tali reiterate doglianze, facendo proprie tout-court le motivazioni del primo giudice, non sussistendo argomenti inediti a cui reagire».

8. In conclusione, assorbito il secondo motivo del ricorso incidentale, il ricorso principale ed il ricorso incidentale vanno accolti, e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia – Sezione



Staccata di Brescia affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale ed il ricorso incidentale nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia – Sezione Staccata di Brescia affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 08/10/2025.

La Presidente

Andreina Giudicepietro

