

Ordinanza del 28/04/2026 n. 11429 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento induttivo - Costi

Massima:

In materia di accertamento induttivo puro, ove la contabilità risulti complessivamente inattendibile o non ricostruibile, l'Ufficio è tenuto a determinare in via induttiva non solo i ricavi ma anche i costi, potendo questi ultimi essere riconosciuti in misura percentuale forfettaria, proprio perché la radicale inaffidabilità delle scritture impedisce di pretendere una prova analitica puntuale. Infatti, la logica del riconoscimento forfettario dei costi non può rimanere confinata all'ipotesi di accertamento induttivo puro, ma deve estendersi, in chiave correttiva, anche alle fattispecie di accertamento analitico-induttivo, superando la interpretazione per cui in presenza di una contabilità in parte attendibile il contribuente sarebbe rimasto assoggettato alla rigida regola della prova certa e precisa dei costi non registrati, senza possibilità di ricorrere a criteri forfettari o presuntivi. Una tale asimmetria conduce a risultati irragionevoli: si finirebbe per trattare più severamente, quanto alle possibilità di prova contraria rispetto alla presunzione legale di maggior reddito, il contribuente che ha tenuto una contabilità complessivamente attendibile (e perciò assoggettabile ad accertamento analitico-induttivo), rispetto a colui che, avendo omesso ogni scritturazione o tenuto scritture del tutto inattendibili, subisce un accertamento induttivo puro ma beneficia, proprio per ciò, della possibilità di vedersi riconosciuti dei costi in via forfettaria.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di verifica fiscale inerente all'anno d'imposta 2013, l'amministrazione finanziaria notificò alla società AA Sas - ed ai soci per imputazione ex art. 5 t.u.i.r. - un avviso di accertamento contenente ripresa a tassazione del reddito a fini Irap, Irpef e Iva, sul rilievo di ricavi non fatturati e costi non deducibili, oltre all'irrogazione di sanzioni, e ciò in base alla documentazione extracontabile rinvenuta.

L'avviso fu impugnato dalla società e dai soci innanzi alla C.T.P. di Napoli, che respinse il ricorso.

2. La sentenza di prime cure fu confermata, a seguito dell'appello dei contribuenti, con la decisione indicata in epigrafe. I giudici regionali, per quanto in questa sede ancora di interesse, ritennero che nella specie non si fosse verificata alcuna violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale e che al riguardo, in ogni caso, i contribuenti non avevano dimostrato che il contraddittorio avrebbe potuto comportare un risultato diverso. Osservarono, inoltre, che l'accertamento era stato adeguatamente motivato per effetto del richiamo alle risultanze dell'attività di verifica compendiate nel processo verbale di constatazione, rispetto alle quali le controdeduzioni dei soci non apparivano persuasive, specie in punto all'entità dei costi deducibili sui maggiori redditi accertati.

3. I contribuenti tutti hanno impugnato la sentenza d'appello con ricorso per cassazione affidato a sei motivi, illustrati da successiva memoria.

L'Amministrazione ha depositato controricorso

A seguito di ordinanza interlocutoria, il ricorso è stato fissato per l'adunanza camerale del 18 marzo 2026, per la quale i ricorrenti hanno depositato nuova memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va preliminarmente respinta (salvo quanto si dirà nell'esame dei singoli motivi) l'eccezione di inammissibilità del ricorso perché non specifico, in quanto l'esposizione dei fatti processuali nei termini compiuti nel ricorso è idonea alla adeguata descrizione di quanto rilevante ai fini della decisione.

2. Con il primo motivo di ricorso è denunciata nullità della sentenza per violazione degli artt. 112 c.p.c., 1 e 36 del D.Lgs. n. 546/1992 e 111 della Costituzione.

I ricorrenti evidenziano di aver contestato innanzi ai giudici d'appello l'illegittimità dell'accertamento conseguente alla presenza di "numerosissime anomalie nell'operato sia della Guardia di Finanza che dell'Agenzia delle entrate", consistenti, in particolare, in errori materiali nella consultazione dei files excel donde i verificatori avevano tratto riscontro delle omissioni contabili, nonché nell'erronea considerazione come "operazioni a nero" di semplici annotazioni, che consistevano in "tracce di operazioni poi non perfezionate, ovvero diversamente perfezionate, ovvero perfezionate con l'emissione (non di fattura, ma) di scontrino fiscale". Di tali deduzioni, contenute in apposito motivo di appello, il secondo, la C.T.R. non aveva tenuto alcun conto; con il che la decisione doveva ritenersi nulla per omessa pronuncia ovvero, in caso di ritenuta sussistenza di statuizione implicita, per omessa motivazione sulla stessa.

I ricorrenti sostengono che la sentenza d'appello non avrebbe pronunciato e, in subordine, sarebbe priva di motivazione nella parte concernente la denuncia di omesso esame, da parte dei giudici di prime cure, delle loro doglianze in punto alla sussistenza di "errori e anomalie" nella documentazione esaminata in sede di verifica.

Esclusa ogni omissione di pronuncia, avendo la CTR rigettato l'appello, la decisione impugnata, respinte le questioni formali (contraddittorio e motivazione per relationem), nel merito ha fondamentalmente valorizzato la circostanza del rinvenimento, da parte degli accertatori, di documentazione extracontabile, osservando che, a fronte di ciò, i contribuenti non avevano assolto l'onere di prova contraria di loro spettanza, posto che "sarebbe stato onere degli appellanti dimostrare che le indicazioni contenute in tali documenti non avessero alcun rapporto con l'attività esercitata".

Poiché non sussiste un obbligo del giudice di prendere in esame (al fine di confutarle o condividerle) tutte le argomentazioni svolte dalle parti, ma è sufficiente che il giudice indichi (come accaduto nella specie) le ragioni del proprio convincimento, in modo tale da far ritenere chiaramente evincibile la ratio decidendi, la motivazione della sentenza è coerente con la logica espressa dai principi che governano la materia ed è pienamente intelligibile; essa, pertanto, si colloca ben al di sopra della soglia del cd. minimo costituzionale indicato dalla giurisprudenza di questa Corte per la valutazione di sufficienza e chiarezza richieste dall' art. 111 , comma sesto, Cost. (cfr. Cass. Sez. U. n. 8053 e 8054 /2014).

3. Con il secondo motivo i ricorrenti deducono violazione dell' art. 12 della L. n. 212/2000 nonché dell' art. 41 , comma 2, CDFUE , in relazione alla ritenuta insussistenza di violazioni del principio del contraddittorio in fase endoprocedimentale.

La sentenza impugnata, in particolare, è sottoposta a critica nella parte in cui ha rigettato il relativo motivo di gravame; il ricorso, in proposito, sottolinea che l'accertamento si è svolto nei locali dell'impresa, e non "a tavolino", per cui risulterebbe violato l'art. 12 cit. e in secondo luogo che, al fine di sostenere l'eccezione di invalidità dell'atto, era sufficiente da parte loro "enunciare" le ragioni di opposizione (come affermato dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 24823/2015), anziché "dimostrarle", come statuito dalla C.T.R. e a tanto avevano provveduto, enunciando le questioni oggetto del primo, del quarto e del quinto motivo di ricorso per cassazione, tanto che per altro anno di imposta si era pervenuti in sede di conciliazione alla determinazione di un'imposta profondamente diversa.

3.1. In tema di contraddittorio preventivo, questa Corte (Cass., Sez. U., n. 24823/2015) ha ritenuto che:

a) in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi ..armonizzati.., mentre, per quelli ..non armonizzati.., non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito;

b) in tema di tributi armonizzati, poi, la violazione del diritto ad essere sentiti, prima dell'adozione di un provvedimento lesivo, determina l'annullamento dell'atto adottato al termine del procedimento amministrativo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, detto procedimento ..avrebbe potuto comportare un risultato diverso.. (cfr. Corte giust. 3/07/2014, in

causa C-129 e C130/13, Kamino International Logistics, punti 78 - 82 e la giurisprudenza richiamata); affinché il difetto di contraddittorio endoprocedimentale determini la nullità del provvedimento conclusivo del procedimento impositivo, non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio) si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto (cd. prova di resistenza);

c) tutte le garanzie fissate nell' art. 12 , comma 7, della L. n. 212 del 2000 , trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente ma non nei casi di accertamenti a tavolino.

Si tratta di principi affermati all'esito di un'ampia disamina tanto dell'ordinamento tributario nazionale e dei principi costituzionali di riferimento, quanto degli indirizzi applicabili in materia sulla base del diritto UE e delle pronunce della Corte di Giustizia.

Tale stabile assetto giurisprudenziale è stato confermato da Corte Cost. n. 47 del 2023 , che ha rimesso al legislatore l'adeguamento della normativa così pacificamente interpretata. Da qui la declaratoria di inammissibilità della questione in quanto il superamento dei prospettati dubbi di legittimità costituzionale esige un intervento di sistema del legislatore; intervento che garantisca l'estensione del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria. Ed infatti il legislatore è intervenuto, con l' art. 1 , comma 1, lett. e) del D.Lgs. n. 219 del 2023 , inserendo l' art. 6-bis della L. n. 212 del 2000 , ma con espressa previsione dell'efficacia a decorrere dal 18/01/2024.

Sul punto tali principi sono stati ribaditi da Cass., Sez. U., 21271/2025 che ha altresì precisato il contenuto dell'allegazione difensiva del contribuente che si dolga dell'omesso contraddittorio ove si verta in materia di tributi armonizzati.

Si è infatti evidenziato che la violazione dell'obbligo di contraddittorio procedimentale comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, fittizia o strumentale, tale essendo quella non idonea, secondo una valutazione probabilistica ex ante spettante al giudice di merito, a determinare un risultato diverso del procedimento impositivo.

In parte motiva si è spiegato che l'oggetto della prova di resistenza viene a circoscriversi, nel senso che la potenzialità di quel "risultato diverso" che costituisce il suo nucleo dimostrativo fondamentale deve essere comprovata con la specifica indicazione "dei fatti e delle informazioni mancate, in una con la loro concreta e ragionevole idoneità ad orientare l'Amministrazione a non più adottare il provvedimento impositivo, oppure ad adottarlo con un contenuto oggettivamente o soggettivamente più mite".

Il contraddittorio ha natura preventiva ed attiene all'indirizzo della fase amministrativa dell'accertamento: a. i fatti in esso deducibili non sono necessariamente gli stessi che possono essere dedotti in sede giurisdizionale; b. la ripetibilità della deduzione in sede giurisdizionale non salva dall'invalidità l'atto di imposizione; c. la 'evidenza' del fatto o della deduzione in sede amministrativa non coincide con i requisiti della 'prova' da fornire nel processo.

Richiesto di annullare l'atto impositivo per violazione del contraddittorio, pertanto, il giudice di merito deve compiere - prima ed indipendentemente dal giudizio di fondatezza dell'impugnazione - una valutazione rispondente ai tipici canoni della prognosi postuma ex ante (perché riguardata al momento dell'omesso contraddittorio preventivo), ispirata a parametri di fattualità, specificità, concretezza, probabile idoneità causale dell'elemento tralasciato a sortire un risultato diverso del procedimento impositivo, solo per questa via escludendosi il carattere meramente pretestuoso, vacuo e strumentale dell'istanza.

Alla luce di tali principi, premessa la estraneità al thema decidendum della circostanza che l'avviso avrebbe fatto seguito ad un accesso presso i locali, in quanto la CTR non compie tale accertamento in fatto e si occupa della questione solo nei diversi termini della prova di resistenza (né la parte precisa ove nel giudizio abbia esposto la doglianza in tali diversi termini), si rivela quindi errata la risposta data dalla CTR, secondo cui, in termini astratti, la parte avrebbe dovuto "dimostrare" che, se il contraddittorio ci fosse stato, il provvedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.

Sul punto la sentenza va quindi cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, perché valuti, in riferimento agli elementi in fatto e informativi offerti dal contribuente per le riprese in tema di IVA, con valutazione probabilistica ed ex ante, la loro concreta e ragionevole idoneità ad orientare l'Amministrazione a non più adottare il provvedimento impositivo, oppure ad adottarlo con un contenuto oggettivamente o soggettivamente più mite.

4. Con il terzo motivo, deducendo la violazione degli artt. 7 della L. n. 212/2000 e 3 della L. n. 241/1990, i ricorrenti lamentano l'erroneità della sentenza impugnata anche in relazione alla motivazione dell'atto impositivo, osservando che i giudici d'appello avevano ritenuto assolto il relativo obbligo per effetto del richiamo al p.v.c. che, tuttavia, non era stato notificato, a differenza di quanto affermato dalla CTR.

4.1. Il motivo appare inammissibile.

La CTR ha ritenuto legittima la motivazione dell'avviso di accertamento contenente il rinvio al PVC notificato alla contribuente.

I ricorrenti censurano la falsa applicazione al caso di specie dell' art. 7 della legge n. 212 del 2000, evidenziando che mancasse la prova della notifica del PVC.

Si premette che costituisce orientamento consolidato di questa Corte quello secondo cui in tema di motivazione per relationem degli atti d'imposizione tributaria, l' art. 7, comma 1, dello Statuto del contribuente, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'amministrazione

finanziaria ogni documento da esso richiamato in motivazione, si riferisce esclusivamente agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza (tra le tante, Cass. n. 29968/2019 ; Cass. n. 14723/2020).

Osservato che i ricorrenti non indicano in quali termini la questione fosse stata proposta nel ricorso originario (ma riportano solo un breve passaggio, di per sé non significativo, della sentenza di primo grado, che utilizza l'argomento apparentemente a fronte di un vizio di motivazione dell'avviso di accertamento), il motivo appare comunque inammissibile.

La parte censura, sotto forma di falsa applicazione di legge, un accertamento in fatto (la prova della notifica del p.v.c.) contenuto nella sentenza al fine di ricostruire la fattispecie concreta, laddove, come costantemente ritenuto da questa Corte, le espressioni violazione o falsa applicazione di legge, di cui all' art. 360 , primo comma, n. 3 c.p.c., descrivono i due momenti in cui si articola il giudizio di diritto: a) quello concernente la ricerca e l'interpretazione della norma ritenuta regolatrice del caso concreto; b) quello afferente l'applicazione della norma stessa una volta correttamente individuata ed interpretata.

Il vizio di violazione di legge investe immediatamente la regola di diritto, risolvendosi nella negazione o affermazione erronea della esistenza o inesistenza di una norma, ovvero nell'attribuzione ad essa di un contenuto che non possiede, avuto riguardo alla fattispecie in essa delineata; il vizio di falsa applicazione di legge consiste, o nell'assumere la fattispecie concreta giudicata sotto una norma che non le si addice, perché la fattispecie astratta da essa prevista - pur rettamente individuata e interpretata - non è idonea a regolarla, o nel trarre dalla norma, in relazione alla fattispecie concreta, conseguenze giuridiche che contraddicano la pur corretta sua interpretazione.

Non rientra invece nell'ambito applicativo dell' art. 360 , primo comma, n. 3, c.p.c. l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa che è, invece, esterna all'esatta interpretazione della norma e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, sottratta perciò al sindacato di legittimità (Cass. n. 640/2019 ; Cass. n. 25182/2024).

5. Il quarto motivo denuncia nuovamente la nullità della sentenza in relazione agli artt. 1 e 36 del D.Lgs. n. 546/1992 , 132 c.p.c. e 111 della Costituzione.

I ricorrenti assumono di aver sottoposto alla C.T.R., tramite motivi di gravame, plurimi elementi donde potevano desumersi "l'assoluta irragionevolezza e la totale implausibilità del maggior reddito recuperato sulla scorta dell'unico elemento costituito dalla documentazione extracontabile valorizzata dall'AdE", assumendo che i giudici d'appello avrebbero statuito, sul punto, con motivazione "totalmente insussistente, nella sostanza radicalmente omessa o quantomeno apparente".

Il quinto motivo, formulato "alternativamente o cumulativamente" al precedente, denuncia la stessa violazione sotto forma di contrasto con gli artt. 2727 e 2729 c.c.

Ove, infatti, si volesse ritenere soddisfatto l'obbligo di motivazione della sentenza d'appello, la stessa andrebbe censurata per il grave malgoverno delle norme applicabili in tema di

presunzioni, ed in particolare perché i giudici regionali avevano commesso un errore di sussunzione nell'individuare i fatti posti a base del ragionamento presuntivo, ovvero considerato i relativi elementi in modo atomistico e non in concorso fra loro.

5.1. I due motivi vanno esaminati congiuntamente e sono infondati.

In punto all'affermata carenza di motivazione della sentenza impugnata in relazione alla prova del credito, valgono le considerazioni già esposte in relazione al primo motivo.

Quanto alla dedotta violazione di legge, il rinvenimento di documentazione extracontabile - che costituisce circostanza incontestata - ha legittimamente condotto la Corte territoriale a ritenere soddisfatto l'onere probatorio che grava sull'Erario.

In proposito, si può richiamare la costante giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale la documentazione extracontabile legittimamente reperita presso la sede dell'impresa, ancorché consistente in annotazioni personali dell'imprenditore, costituisce elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, utilmente valutabile, indipendentemente dal contestuale riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità e nell'adempimento degli obblighi di legge; pertanto, qualora venga rinvenuta presso la sede dell'impresa documentazione astrattamente idonea ad evidenziare l'esistenza di operazioni non contabilizzate, essa consente di procedere alla rettifica del reddito, spettando al contribuente l'onere di fornire adeguata prova contraria (così, fra le altre, Cass. n. 9944/2023 ; Cass. n. 7534/2021 ; Cass. n. 10138/2020 ; Cass. n. 21138/2018 ; Cass. n. 12680/2018).

La sentenza impugnata si è, dunque, conformata a tale consolidato indirizzo; per il resto, laddove volte a contestare l'intrinseca forza probatoria dei singoli elementi valutati dai giudici regionali, le argomentazioni dei ricorrenti finiscono per sollecitare un nuovo apprezzamento del materiale già valutato in sede istruttoria, non consentito nel giudizio di legittimità.

6. Infine, con il sesto motivo i ricorrenti lamentano una violazione dell' art. 53 Cost. e dell' art. 39 del D.P.R. n. 600/1973 , osservando che, in punto alla determinazione dei costi relativi ai maggiori ricavi accertati, la C.T.R. aveva avallato il criterio adoperato dall'Ufficio - il quale aveva imposto la preventiva prova di inerenza - e non, invece, il metodo di determinazione per via induttiva (senza prova né verifica di inerenza), quantunque ciò fosse dovuto dal fatto che, nella specie, l'accertamento era stato condotto con metodo induttivo puro.

6.1. Il motivo è fondato, nei termini che seguono.

In tema di accertamento induttivo puro, questa Corte ha costantemente ritenuto che l'impossibilità di una ricostruzione complessiva della contabilità (o, comunque, la generalizzata inattendibilità della stessa) conduce a ritenere riconoscibile la deduzione dei costi di produzione anche con ricorso a determinazione percentuale forfetaria, con la precisazione che è lo stesso ufficio finanziario ad essere onerato di determinare induttivamente non solo i ricavi, ma anche i corrispondenti costi (tra tante Cass. n. 2581/2021).

La più recente giurisprudenza di questa Corte, formatasi alla luce della sentenza n. 10 del 2023 della Corte costituzionale , consente però al contribuente il riconoscimento dei costi in misura

forfettaria anche in caso di accertamento analitico-induttivo, superando l'originaria impostazione secondo cui in tal caso operasse la regola generale ritraibile dall' art. 109 TUIR in forza della quale, se gli stessi non sono presenti nel conto economico, possono essere dedotti solo se risultano da elementi certi e precisi, dei quali l'onere della prova è a carico del contribuente.

Questa Corte - in armonia con il menzionato dictum del giudice delle leggi - ha affermato che da tale sistema deriverebbero esiti irragionevoli, perché si finirebbe per prevedere un trattamento più severo, quanto al regime della possibile prova contraria rispetto alla presunzione legale in esame, in danno del contribuente che ha tenuto una contabilità complessivamente attendibile (e che può essere destinatario di un accertamento analitico-induttivo), rispetto al regime probatorio di cui si avvale chi, destinatario di un accertamento "induttivo puro", ha omissa qualsiasi contabilità, ovvero ne ha tenuta una complessivamente inattendibile o ha posto in essere gravi condotte, quale l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi (cfr. Cass. n. 18653/2023 ; Cass. n. 5586/2023 ; nonché tra le stesse parti Cass. n. 19574/2025).

Nel caso di specie, la CTR (che nello svolgimento del processo sembra aver ritenuto la presenza di un accertamento analitico induttivo, richiamando l' art. 39 , comma 1, D.P.R. n. 600 del 1973) ha quindi errato, affermando la mancata dimostrazione di costi correlati ai maggiori ricavi e che occorra comunque la certezza della loro esistenza.

7. Concludendo, vanno accolti il secondo e il sesto motivo di ricorso, nei termini di cui in motivazione; la sentenza va cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, per nuovo esame.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo e il sesto motivo di ricorso, nei termini indicati, rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 18 marzo 2026.

Depositato in Cancelleria il 28 aprile 2026.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza