

Civile Ord. Sez. 5 Num. 21729 Anno 2026
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: DE SIMONE MASSIMILIANO
Data pubblicazione: 25/06/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 30745/2019 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

- ricorrente -

contro

Addamo Vincenzo, rappresentato e difeso dall'avvocato Daniele Osnato,
giusta procura in atti;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia n.
2559/2019, depositata il 29/04/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 23/06/2026 dal
Consigliere Massimiliano De Simone.

FATTI DI CAUSA

1. Con avviso di accertamento relativo al periodo d'imposta 2006, emesso a seguito di processo verbale di constatazione emesso dalla Guardia di finanza, l'Agenzia delle Entrate ha contestato a Vincenzo Addamo, titolare di un'impresa individuale esercente, in convenzione con gli operatori della grande distribuzione, attività di "drogherie, salumerie, pizzerie e simili": a) maggiori ricavi d'impresa per euro 50.716,02, determinati, mediante metodo analitico-induttivo, applicando al costo del venduto una percentuale di ricarico del 36,062%; b) una ripresa a tassazione di costi indeducibili e indetraibili per euro 1.055,90, dovuta alla erronea doppia registrazione di due fatture di acquisto (la 3252/2006 e la 3133/2006); c) conseguenti maggiori imposte complessivamente dovute (IRPEF, IRAP e IVA) per euro 30.395,72.

2. Il contribuente ha impugnato l'atto impositivo dinanzi alla CTP di Agrigento, che, con sentenza n. 1034/04/13, ha annullato l'avviso per la ritenuta nullità per carenza di sottoscrizione, stante l'invalidità della delega di firma in favore del funzionario estensore prodotta dall'Ufficio.

3. La Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, con sentenza n. 2559/09/2019 depositata il 21 maggio 2019, pur accogliendo il motivo di ricorso dell'Agenzia delle Entrate in relazione alla validità della sottoscrizione, ha comunque rigettato l'appello dell'Ufficio, avendo ritenuto infondato, nel merito, l'accertamento per i seguenti motivi: a) non è adeguata la percentuale di ricarico utilizzata dall'AE, poiché desunta da un contesto aziendale diverso da quello dell'anno oggetto di accertamento, dati il mutamento dimensionale dell'attività e il trasferimento della sede operativa intervenuti fra il 2006 e il 2009 (data dell'accesso ispettivo); b) sono insussistenti gli elementi gravi, precisi e concordanti atti a dimostrare l'inattendibilità delle scritture contabili e ad innescare un accertamento induttivo; c) non sono stati adeguatamente considerati, nel conteggiare la percentuale di ricarico, i cali di peso dei prodotti alimentari.

4. Avverso la sentenza di appello propone ricorso per cassazione l'Ufficio, con atto affidato a cinque motivi.

5. Il resistente ha depositato controricorso.

6. In data 12.6.2026 parte ricorrente ha depositato una memoria ex art. 380-*bis*.1 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente lamenta la violazione, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), cod. proc. civ., dell'art. 112 cod. proc. civ. e dell'art. 1, comma 2, del d. lgs. 546/1992, evidenziando che la CTR ha pronunciato *ultra petita* laddove, nell'annullare integralmente l'avviso di accertamento, non ha considerato che il contribuente non aveva impugnato, in primo grado, la ripresa a tassazione di costi ritenuti indeducibili e indetraibili, dall'ammontare di euro 1.055,90.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la violazione, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), cod. proc. civ., dell'art. 111 cost. e dell'art. 36, comma 2, n. 4), del d. lgs. 546/1992, evidenziando che, ad ogni modo, la CTR, nell'esaminare l'avviso impugnato, si è soffermata solo sui maggiori ricavi d'impresa per euro 50.716,02, calcolati con metodo induttivo, ma non si è minimamente soffermata sull'altro recupero, ossia quello derivante dall'illegittima duplicazione della registrazione delle due fatture passive, con conseguente ripresa di costi indeducibili e indetraibili per euro 1.055,90.

3. Con il terzo motivo la ricorrente lamenta la violazione, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), cod. proc. civ., dell'art. 39 del d.P.R. n. 600/1973, dell'art. 54 del d.P.R. n. 633/1972 e degli artt. 2727 e 2729 cod. civ., nonché la violazione, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), cod. proc. civ., degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., in comb. disp. con l'art. 1, comma 2, del d.lgs. 546/1992, evidenziando che la CTR, nel ritenere non adeguatamente giustificato il disconoscimento della

contabilità, non ha tenuto conto delle specifiche irregolarità riscontrate dai verificatori, regolarmente documentate in giudizio. Si tratta, in particolare, della mancata istituzione del registro delle fatture emesse per l'anno 2005, della omessa contabilizzazione di una fattura attiva, sempre per il 2005, e della già ricordata duplicazione di annotazione di due fatture passive per l'anno 2006. La ricorrente ha anche rivendicato la correttezza del metodo induttivo applicato per la ricostruzione dei ricavi.

4. Con il quarto motivo la ricorrente lamenta la violazione, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), cod. proc. civ., dell'art. 57, comma 2, del d.lgs. 546/1992, sul rilievo che la CTR ha valorizzato, ai fini della decisione, un evento intervenuto successivamente all'anno oggetto dell'accertamento, ossia il trasferimento del punto vendita dalla precedente sede ad altro e più capiente locale, che l'Addamo ha allegato per la prima volta solo in sede di appello; in tal modo il giudice di secondo grado avrebbe violato la regola che preclude l'esame di eccezioni nuove nel corso del secondo grado.

5. Con il quinto motivo la ricorrente lamenta la violazione, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), cod. proc. civ., degli artt. 1, comma 2, e 19 del d.lgs. 546/1992, in relazione agli artt. 112 e 277 cod. proc. civ., in relazione alla valutazione, formulata dalla CTR, per cui non sarebbero stati considerati, in sede di accertamento, i cali di peso fisiologici dei prodotti trattati. Al riguardo, l'Ufficio ha evidenziato che il giudice di appello, lungi dal limitarsi al mero rilievo di tale dato di fatto, avrebbe dovuto entrare nel merito e quantificare l'incidenza degli sfridi sul calcolo induttivo dei ricavi, stante la natura del giudizio tributario, che ha natura di impugnazione – merito, con cognizione non limitata all'atto ma estesa al rapporto.

6. Il secondo motivo è fondato, con assorbimento del primo.

6.1. Diversamente da quanto opinato dal controricorrente, la doglianza è ammissibile, essendo finalizzata non ad un riesame del merito della questione, ma alla mera denuncia di una radicale carenza motivazionale della sentenza impugnata.

6.2. Giova premettere che, per consolidato orientamento di questa Corte, la sentenza di appello tributaria è nulla per difetto di motivazione, ai sensi degli artt. 36 e 61 del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ., laddove il giudice abbia omesso l'illustrazione delle censure sollevate dall'appellante rispetto alla decisione di primo grado e delle considerazioni che lo hanno indotto a disattenderle. In tali casi la sentenza resta sprovvista in concreto del c.d. "minimo costituzionale" di cui alla nota pronuncia delle Sezioni Unite n. 8053/2014 (seguita da Cass. VI - 5 n. 5209/2018). In termini, si veda anche quanto stabilito in altro caso, (Cass. Sez. L, Sentenza n. 161 del 08/01/2009) nel quale questa Corte ha ritenuto che la sentenza è nulla ai sensi dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. ove risulti del tutto priva dell'esposizione dei motivi sui quali la decisione si fonda ovvero la motivazione sia solo apparente, estrinsecandosi in argomentazioni non idonee a rivelare la *ratio decidendi* (cfr. Cass V, n. 24313/2018).

6.3. La CTR, nel provvedimento impugnato, ha radicalmente omesso di confrontarsi con l'appello dell'Ufficio nella parte in cui viene rivendicata la correttezza della ripresa a tassazione dei costi riportati da due fatture passive, illegittimamente annotate per due volte in contabilità; il giudice di appello si è limitato a dare atto che, nel ricorso introduttivo del grado, era stata svolta tale difesa (cfr. pag. 2 della sentenza, ove vengono sintetizzate le ragioni dell'appellante: *"ribadisce poi le difese spiegate in primo grado a confutazione delle eccezioni sollevate dal contribuente"*) ma ha omesso di riepilogarne il contenuto e di esporre le motivazioni del rigetto. Si tratta di una motivazione chiaramente insufficiente e inferiore al *"minimo costituzionale"*, in ragione della quale si impone l'annullamento

della sentenza impugnata, allo scopo di sollecitare la Corte territoriale ad un nuovo scrutinio di tale doglianza, anche allo scopo di verificare, tramite esame del ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, l'eventuale mancata contestazione di tale recupero da parte del contribuente.

7. E' fondato anche il terzo motivo, con assorbimento del quarto.

7.1. Questa Corte ha avuto modo di precisare che, in tema di accertamento dei redditi, costituisce presupposto per procedere col metodo analitico induttivo la complessiva inattendibilità della contabilità, da valutarsi sulla base di presunzioni ex art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600, del 1973, alla stregua di criteri di ragionevolezza, ancorché le scritture contabili siano formalmente corrette, quando la contabilità si presenti complessivamente inattendibile alla stregua di criteri di ragionevolezza (Sez. 5, 14/10/2020, n. 22184, Rv. 659300 - 01). In più recente pronuncia (Cass n. 26035/2024) è stato, più dettagliatamente precisato che il discrimine tra l'accertamento con metodo analitico extracontabile e quello con metodo induttivo sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, *"l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza"* degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, in quanto l'Ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 c.c.; nel secondo caso, invece, *"le omissioni e le false o inesatte indicazioni"* risultano tali da inficiare l'attendibilità - e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), sicché l'amministrazione finanziaria può *"prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti"* e determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c. (*idem*, (Cass. n. 6861 del 2019; conf. Cass. n.

33604 del 2019; Cass. n. 24278 del 2014 e, più recentemente Cass. n. 1880 e n. 1883 del 2024).

E' inoltre consolidato l'orientamento di legittimità per cui *"in tema di presunzioni semplici, gli elementi assunti a fonte di prova non debbono essere necessariamente più d'uno, potendo il convincimento del giudice fondarsi anche su di un solo elemento purché grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale ma non necessario concorso di più elementi presuntivi"* (Cass. n. 15754 del 2009; Cass. n. 17474 del 2009) e che *"in tema di prova civile conseguente ad accertamento tributario, gli elementi assunti a fonte di presunzione non debbono essere necessariamente plurimi - benché l'art. 2729 c.c., l'art. 38, comma 4, d.P.R. n. 600 del 1973, e l'art. 38, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972, si esprimano al plurale - potendosi il convincimento del giudice fondare anche su un elemento unico, preciso e grave"* (Cass. n. 6567 del 2014).

7.2. La CTR si è discostata dai principi ora riassunti, negando l'idoneità degli indici presuntivi enunciati dall'Ufficio (mancata istituzione di uno dei registri obbligatori per il 2005, omessa contabilizzazione di una fattura attiva sempre nel 2005, erronea contabilizzazione di due fatture nel 2006, ammissione dello stesso contribuente circa la congruità, nell'anno 2009, della percentuale di ricarico conteggiata dai verificatori, superiore a quella da lui dichiarata). Inoltre, il giudice di appello ha erroneamente disconosciuto il metodo di calcolo del ricarico, pur essendo stato fondato lo stesso, come ordinariamente avviene, sulla differenza fra i valori esposti nelle fatture attive e passive per prodotti omogenei, e non ha considerato l'orientamento per cui, in tema di accertamento analitico induttivo ex art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973, le percentuali di ricarico, accertate con riferimento ad un determinato anno fiscale, costituiscono validi elementi indiziari, da utilizzare secondo i criteri di razionalità e prudenza per il calcolo della percentuale media sulla base

delle fatture prodotte - atteso che lo stesso contribuente le ritiene rappresentative della propria attività commerciale - al fine di ricostruire i dati corrispondenti relativi ad anni precedenti o successivi, e che in base all'esperienza, non si tratta di una variabile occasionale, restando il contribuente il soggetto più vicino al soddisfacimento dell'onere della prova ex art. 2697 c.c. ai fini della dimostrazione di eventuali mutamenti del mercato o della propria attività che possano giustificare in altri periodi di imposta l'applicazione di percentuali diverse. (Cass. Sez. 5, 12/04/2022, n. 11717, Rv. 664491 - 01).

Si impone, quindi, anche su tale punto un rinvio alla Corte territoriale, affinché provveda a riesaminare la fondatezza dell'appello, anche previa ricognizione dei motivi e delle eccezioni reciprocamente svolti dalle parti in primo grado.

8. Il quinto motivo è fondato.

8.1. Era onere della CTR, in caso di mancata condivisione (da adeguatamente giustificarsi in motivazione) della percentuale di ricarico sul costo del venduto applicata dall'Ufficio, individuare quella corretta e, in applicazione della stessa, rideterminare il maggior reddito d'impresa. Invero, vale in materia il principio per cui il processo tributario non è diretto alla mera eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'ufficio. Ne consegue che il giudice tributario, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi di ordine sostanziale (e non meramente formali), è tenuto ad esaminare nel merito – ciò che invece la CTR ha ommesso di fare – la pretesa tributaria e a ricondurla, mediante una motivata valutazione sostitutiva, alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (Cass. 26157/2013). Più precisamente, l'esercizio del potere del Giudice di appello di rideterminare l'imposta e gli accessori trova titolo nello stesso oggetto del giudizio tributario, di tipo bensì impugnatorio, ma esteso al rapporto sostanziale

(annullamento-merito) [cfr., tra le innumerevoli, Cass. n. 17952 del 2012, nonché Cass. n. 13132 del 2010, che, in relazione alla rideterminazione a seguito di CTU del valore venale di un immobile ai fini della imposta di registro, specifica che *"Il giudizio dinanzi la commissione tributaria regionale, al di là delle ipotesi tassative ed eccezionali previste dal primo comma dell'art. 50 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (nelle quali è prevista la possibilità di una sentenza meramente rescissoria, in presenza di vizi formali dell'accertamento o di altri atti pregressi su cui esso si fonda), assume le caratteristiche generali del mezzo di gravame, ossia del mezzo di impugnazione a carattere sostitutivo ed obbliga, quindi, il Giudice tributario a decidere nel merito le questioni proposte"*; nei medesimi termini, Cass. nn. 13868 del 2010; 16252 del 2007; 15825 del 2006].

E' il caso di precisare (cfr. Cass. n. 17952 del 2012) che *"ne segue che il Giudice tributario non incontra alcun limite, ex art. 112 c.p.c., nella circostanza che le parti controvertano sulla legittimità/annullamento del provvedimento impositivo, in quanto qualora le questioni sottoposte all'esame del Giudice (...) vertano sulla fondatezza della pretesa fiscale in relazione al corretto criterio di calcolo da adottare per la determinazione della percentuale di ricarico sulla merce venduta, nella richiesta di esame della legittimità del provvedimento impugnato è implicita anche quella di esatta commisurazione dell'importo dovuto dal contribuente nel caso in cui la pretesa dovesse risultare solo parzialmente fondata."*

9. La sentenza impugnata dev'essere perciò cassata, stante l'accoglimento del secondo, del terzo e del quinto motivo di ricorso, con assorbimento dei restanti motivi; per l'effetto, va disposto il rinvio alla Corte di Giustizia tributaria territorialmente competente, anche per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

accoglie il secondo, il terzo e il quinto motivo di ricorso, assorbiti il primo e il quarto; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti; rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 23/06/2026.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli