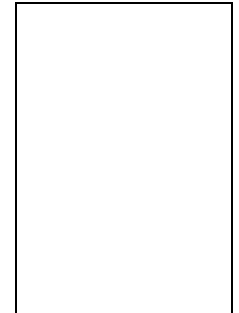


Civile Ord. Sez. 5 Num. 23161 Anno 2026  
Presidente: GIUDICE PIETRO ANDREINA  
Relatore: BORDON GIANLUCA  
Data pubblicazione: 14/07/2026



### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 2221/2018 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (c.f. 06363391001), in persona del  
Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura  
Generale dello Stato

-ricorrente-

contro

TECNO EDIL GNC di Giuliani Nicola & C. sas (c.f. 03387070711),  
in persona del legale rappresentante *pro tempore*, GIULIANI NICOLA  
(c.f. GLN NCL 87A01 I158E) e GIULIANI CARMINE (c.f. GLN CMN  
66E22 I158S), rappresentati e difesi dall'Avv. Nicola Giuliani

-controricorrenti-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della  
Puglia, sez. stacc. di Foggia, n. 2070/2017, depositata il 12/6/2017.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'1/7/2026  
dal Consigliere Gianluca Bordon.

### **FATTI DI CAUSA**

1. A seguito di verifica fiscale della Guardia di finanza, TECNO EDIL GNC snc, ora TECNO EDIL GNC di Giuliani Nicola & C. sas, operante nel settore delle costruzioni, e i soci Nicola Giuliani e Carmine Giuliani ricevevano degli avvisi di accertamento per gli anni 2010 e 2011. Considerando l'omessa presentazione delle dichiarazioni per i due anni, l'incompleta tenuta delle scritture contabili e la mancata esibizione dei registri Iva, del libro giornale e dei mastrini di contabilità, l'Amministrazione accertava ex art. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 redditi d'impresa di euro 341.204,00 per il 2010 e di euro 277.635,00 per il 2011 nonché, ex art. 5 t.u.i.r., i maggiori redditi attribuibili ai soci in proporzione alle rispettive quote sociali.

2. La CTP di Foggia, con sentenza n. 385/2015, riuniti i ricorsi, rideterminava il reddito d'impresa del 2010 in euro 100.159,43 e calcolava una perdita di esercizio per l'anno 2011 di euro 328.637,27, chiedendo all'Amministrazione di rideterminare l'Ires, l'Irap e l'Iva, e in relazione ai redditi di partecipazione, l'Irpef, nonché le sanzioni "proporzionalmente ridotte".

3. Con la sentenza n. 2070/2017 la CTR della Puglia, sez. stacc. di Foggia, rigettava l'appello dell'Agenzia delle entrate. Per la Commissione regionale:

- l'iter logico-giuridico seguito dal primo giudice era condivisibile e la sentenza, pur contenendo qualche "lieve imprecisione", doveva essere confermata;

- anche se all'Ufficio era consentito determinare il reddito d'impresa ex art. 39, secondo comma, t.u.i.r., il giudice di merito poteva ricostruire analiticamente il reddito imponibile, come aveva fatto la CTP, attraverso una disamina dei documenti contabili sia per i ricavi che i costi;

- l'art. 109 t.u.i.r. non ostava alla possibilità per la società di chiedere il riconoscimento dei costi sostenuti e inerenti ai maggiori

redditi presunti, non potendosi assoggettare a imposta il reddito lordo prodotto;

- l'eccedenza dell'Iva a credito doveva essere riconosciuta anche in mancanza della dichiarazione annuale, purché fossero rispettati i requisiti sostanziali per il relativo recupero, con onere della prova a carico del contribuente.

4. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso affidato a due motivi mentre la società e i soci hanno resistito con controricorso.

5. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.

6. Nel termine di cui al comma 1, terzo periodo, dello stesso articolo i controricorrenti hanno depositato memoria illustrativa.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato «nullità della sentenza e/o del procedimento ex artt. 111 Cost., 1, 2 e 36 del d.lgs. n. 546/1992, 132 e 274 c.p.c. e 118 disposizioni di attuazione del c.p.c. in relazione all'art. 360 1<sup>a</sup> co. n. 4 c.p.c.», l'Agenzia delle entrate lamenta che il giudice di appello, accennando a qualche lieve imprecisione non meglio determinata della prima sentenza, ha motivato *per relationem* senza vagliare i motivi d'impugnazione della difesa erariale. Nella motivazione della sentenza non vi è traccia di un'autonoma valutazione critica. Con l'atto di appello era stato dedotto che i ricavi e i costi erano stati rideterminati in maniera analitica, senza spiegare le ragioni della diversa quantificazione e sulla scorta di vaghe argomentazioni difensive dei contribuenti in assenza di prova dei costi e così del rispetto dei requisiti d'inerenza, certezza, determinabilità oggettiva e competenza. Con l'impugnazione l'Amministrazione aveva specificato: *a)* che non era possibile effettuare una riconciliazione tra i bonifici indicati dalla società e gli importi emergenti dalle interrogazioni con la banca dati dell'Anagrafe tributaria; *b)* che la mancata presentazione delle dichiarazioni annuali, l'assenza dei registri contabili iva, del libro

giornale e dei mastri di contabilità non consentiva di correlare i costi risultanti dalle scritture contabili ai ricavi; c) che le conclusioni del primo giudice erano smentite per il 2010 dalla comunicazione annuale dati Iva presentata dalla stessa società, da cui si evincevano operazioni attive per euro 533.529,00 e operazioni passive per euro 299.918,00; d) che il giudice aveva riconosciuto spese per personale dipendente di euro 86.627,00 per il 2010 e di euro 492.598,00 per il 2011 a fronte dell'omessa presentazione del Mod. 770 e dell'omessa esibizione dei bilanci societari.

## 2. Il primo motivo è fondato.

2.1 La motivazione di un provvedimento giurisdizionale può ben riprodurre il contenuto di un atto diverso (di provenienza di un altro giudice, delle parti o di terzi) o ad esso rinviare, purché le ragioni della decisione siano chiare ed attribuibili al risultato della valutazione del giudicante che le abbia "fatte proprie" (Cass. 32224/2025). È nulla, per violazione degli artt. 36 e 61 del d.lgs. n. 546 del 1992, nonché dell'art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente priva dell'illustrazione delle censure mosse dall'appellante alla decisione 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, poiché, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento della decisione 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. 9830/2024 e Cass. 24452/2018). Detti precedenti sono conformi all'insegnamento delle Sezioni unite, secondo cui la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla in quanto affetta da *error in procedendo*, allorquando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il

ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., Sez. U. 16159/2018, che richiama Cass., Sez. U., 22232/2016; Cass., Sez. U., 766/2017 e Cass., Sez. U., n. 22229, 22230 e 22231/2016).

2.2 La motivazione della sentenza della CTR non rispetta il minimo costituzionale. Dalla stessa sentenza risulta che l'Amministrazione appellante avesse contestato con l'appello che la sentenza di primo grado non spiegasse perché erano state disattese le riprese a tassazione; che non era possibile "riconciliare i bonifici con gli importi riscontrati" e che la mancanza di parte della documentazione contabile e le gravità delle irregolarità non consentiva di ritenere rispettati i principi dell'art. 109 t.u.i.r. (v. motivazione della CTR, pag. 4). La Commissione regionale si è di fatto limitata a affermare che, anche a fronte di una determinazione induttiva del reddito ai sensi dell'art. 39, secondo comma, t.u.i.r., era consentita una ricostruzione analitica del reddito imponibile prendendo in considerazione tutti i costi effettivamente sostenuti dall'impresa, perché diversamente si assoggetterebbe a imposta il reddito lordo (v. motivazione della CTR, pag. 4 e 5). La questione sollevata dall'appellante era diversa perché l'Amministrazione escludeva che nel caso concreto fosse possibile una ricostruzione analitica, tenuto conto della limitata documentazione e della sua sostanziale inattendibilità. Il giudice di appello dichiara di condividere l'iter logico-giuridico del primo giudice ma non considera che l'appellante aveva contestato la possibilità di effettuare la ricostruzione sulla base dei documenti contabili depositati. Non fornisce una spiegazione sull'idoneità e attendibilità della documentazione né chiarisce in quale passo della motivazione il primo giudice avesse fornito questa giustificazione.

2.3 Il precedente della Sezioni Unite richiamato (Cass. 17757/2016) afferma che la neutralità dell'imposizione armonizzata

sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta, che risulti da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, va riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente abbia rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione, sicché, in tal caso, nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato non può essere negato il diritto alla detrazione se sia dimostrato in concreto, ovvero non sia controverso, che si tratti di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad Iva e finalizzati ad operazioni imponibili. L'Amministrazione aveva però posto in discussione che sussistessero i requisiti sostanziali per la detrazione. In tema di Iva, la detrazione dei costi richiede la loro inerenza all'attività di impresa, da intendersi come necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, secondo una valutazione qualitativa e non quantitativa o utilitaristica, la cui prova, in caso di contestazioni dell'amministrazione finanziaria, è a carico del contribuente, dovendo l'interessato provare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perché in correlazione con l'attività di impresa e non ai ricavi in sé (Cass. 3747/2025). Quale sia la "pluralità di dati che i giudici di merito, nel loro insindacabile potere di apprezzamento, hanno ritenuto gravi e precisi", come allegano i controricorrenti (v. controricorso, pag. 5), non emerge, nemmeno attraverso una motivazione sintetica, dalla lettura della sentenza.

3. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato «violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del TUIR e dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c. n. 3 c.p.c.», l'Agenzia deduce che la sentenza non

rispetta i principi in tema di deducibilità dei costi e dell'onere della prova perché il giudizio non verteva sulla possibilità per il giudice di merito di rideterminare la pretesa impositiva. Occorreva stabilire fino a quale punto e sulla base di quali elementi esaminati dal giudice di merito potessero riconoscersi ai contribuenti costi maggiori rispetto a quelli accordati dall'Ufficio. Il giudice li aveva rideterminati sulla scorte di mere allegazioni in assenza d'idonea documentazione contabile di supporto, come stigmatizzato anche nel PVC della Guardia di finanza. Costi ulteriori rispetto a quelli determinati secondo i coefficienti presunti di reddito del DPCM 22 dicembre 1999 avrebbero potuto riconoscersi solo se fosse stata fornita la prova della loro effettiva esistenza. Erano stati riconosciuti costi per il personale dipendente di euro 86.627,18 per il 2010 e di euro 492.598,00 per il 2011 in completa assenza di documentazione, solo perché il loro ammontare era stato riportato nel ricorso. Anche solo l'abnormità dei costi rispetto al volume d'affari smentiva la ricostruzione dei ricorrenti.

4. Il secondo motivo, relativo alla deducibilità dei costi contestati dall'Amministrazione, rimane assorbito dall'accoglimento del primo relativo alla motivazione apparente.

5. In conclusione, deve essere accolto il primo motivo del ricorso, assorbito il secondo. La sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità a norma degli artt. 385, terzo comma, seconda parte, c.p.c. e 62, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso, assorbito il secondo; cassa la sentenza in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Puglia, sez. stacc. di

Foggia, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, l'1/7/2026.

la Presidente

Andreina Giudicepietro