

Civile Ord. Sez. 5 Num. 23378 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: MARCONI DANIELA
Data pubblicazione: 16/07/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 10292/2017 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui
uffici a Roma, via dei Portoghesi n.12, è domiciliata;

-ricorrente-

contro

FALLIMENTO CMC IMMOBILIARE DI CATERINO & C. S.A.S., CATERINO
GENNARO e MASIELLO LEONARDO;

-intimati-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana
n.1864 del 2016, depositata il 17 ottobre 2016, non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 3 luglio 2026 dal
Consigliere Daniela Marconi.

FATTI DI CAUSA

1. La controversia trae origine dall'impugnazione da parte della società CMC Immobiliare di Caterino & C. s.a.s e dei soci Caterino Gennaro e Masiello Leonardo degli avvisi di accertamento, relativi agli anni 2005 e 2006, con cui l'amministrazione finanziaria, constatata l'inattendibilità della contabilità, aveva rideterminato in via induttiva il reddito di impresa derivante dall'attività di costruzione di edifici e di conseguenza il reddito di partecipazione dei due soci, ritenendo indizi gravi, precisi e concordanti di occultamento dei ricavi le anomalie nell'acquisizione e contabilizzazione delle caparre, il basso livello di redditività della società nonostante l'avvio di nuovi cantieri, l'incongruenza dei prezzi praticati dalla società nella vendita di appartamenti simili, le differenze dei corrispettivi dichiarati rispetto ai prezzi indicati nelle offerte di vendita al pubblico delle agenzie immobiliari e rispetto ai valori OMI dell'Agenzia del territorio oltre che rispetto all'importo dei mutui contratti dagli acquirenti.

2. La CTP di Lucca aveva riunito e accolto i ricorsi separatamente proposti avverso di diversi avvisi di accertamento ritenendo i singoli indizi posti dall'Agenzia delle Entrate a fondamento della pretesa tributaria privi di valenza presuntiva.

3. La CTR della Toscana, adita dall'Agenzia delle Entrate in appello, aveva respinto il gravame e confermato la sentenza di primo grado.

4. Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidandosi a cinque motivi, mentre il Fallimento, nel frattempo dichiarato, della società e i due soci non si sono difesi.

Successivamente, l'8 giugno 2026, il Pubblico Ministero nella persona del sostituto procuratore generale Stefano Visonà ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle Entrate ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa

applicazione dell'art. 56 legge n. 212 del 2000 e dell'art. 39 d.P.R. n. 600 del 1973, sostenendo che la CTR avrebbe erroneamente qualificato l'accertamento compiuto dall'amministrazione finanziaria come induttivo puro laddove, sulla base degli elementi presuntivi enunciati nell'atto impositivo, avrebbe operato un accertamento analitico con metodo induttivo, fondato su presunzioni provviste dei requisiti di cui all'art. 2729 c.c.

1.1. Il motivo è inammissibile per difetto di specificità non avendo l'amministrazione finanziaria riportato nel ricorso il contenuto essenziale dell'avviso di accertamento nella parte rilevante per stabilire se avesse proceduto ad un accertamento del reddito con modalità analitico induttiva, ai sensi dell'art. 39 comma 1 d.P.R. n. 600 del 1973, o ad un accertamento con metodo induttivo puro, ai sensi dell'art. 39 comma 2 d.P.R. n. 600 del 1973, né allegato al ricorso il relativo documento.

1.2. In ogni caso, con riguardo all'erronea qualificazione da parte della CTR del tipo di accertamento effettuato dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 39 d.P.R. n. 600 del 1973, la giurisprudenza di legittimità è consolidata nell'escludere che valga ad integrare il vizio di violazione di legge.

1.3. Afferma, al riguardo, la Corte che « In tema di accertamento delle imposte sui redditi, 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, la "incompletezza, falsità od 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 o le false od 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 delle scritture contabili in quanto esistenti" ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c., con l'ulteriore conseguenza che l'eventuale errore qualificatorio del giudice di merito, sul tipo di accertamento, non rileva "ex se" come violazione di legge, ma refluiscie in un errore sull'attività processuale ex art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. o in un errore sulla selezione e valutazione del materiale probatorio ex art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. » Cass. n. 6861 del 2019; Cass. n. 30985 del 2021; Cass. n. 26035 del 2024).

Non sussiste, pertanto, la violazione di legge lamentata.

2. Con il secondo motivo la ricorrente ha dedotto, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 36 d. lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 132 c.p.c. con conseguente nullità della sentenza impugnata che recherebbe una motivazione meramente apparente in ordine alla ritenuta regolarità del "conto caparre" essendosi limitata ad affermazioni apodittiche prive di qualsiasi riferimento alla valutazione delle risultanze istruttorie.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. La CTR sulla questione ha motivato la sua decisione affermando che *"Nel caso di specie la società appellata ha dettagliatamente dimostrato nella memoria di resistenza quanto riportato nel conto " caparre" ed ha dettagliatamente indicato tutti i pagamenti da parte dei clienti riferiti alla compra-vendite degli immobili (pag. 8/14)"*.

2.3. Si tratta di una motivazione per *relationem* ad un atto di parte, in particolare alla memoria di resistenza della parte appellata, che, secondo la giurisprudenza della Corte non determina la nullità della sentenza di per sé o per il fatto che non riproduce il contenuto dell'atto a cui rinvia ma solo se

il contenuto dell'atto a cui rinvia a scopo motivazionale non è idoneo e sufficiente a sostenere la decisione (Cass. Sez. U. n. 642 del 2015).

2.4. In tema di motivazione della sentenza svolta mediante rinvio ad un atto di parte la Corte afferma che, « 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. n. 32224 del 2025).

In particolare, « nel processo civile - ed in quello tributario, in virtù di quanto disposto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 - non può ritenersi nulla la sentenza che esponga le ragioni della decisione limitandosi a rinviare o a riprodurre il contenuto di un atto di parte eventualmente senza nulla aggiungervi, sempre che in tal modo risultino comunque attribuibili al giudicante ed esposte in maniera chiara, univoca ed esaustiva, le ragioni sulle quali la decisione è fondata. La completezza e logicità della sentenza motivata in tal modo deve essere giudicata sulla base degli elementi contenuti nell'atto al quale si opera il rinvio, atto che, proprio in ragione del rinvio, diviene parte integrante dell'atto rinviante.» (Cass. Sez. U. n. 642 del 2015; Cass. n. 22562 del 2016).

2.5. Nel caso di specie la CTR ha chiaramente individuato il contenuto dell'atto a cui ha fatto rinvio per motivare la decisione di rigetto dell'appello svolto dall'ufficio sotto il profilo delle anomalie del "conto caparre" e la ricorrente, nel formulare la doglianza, non ha neanche dedotto che la memoria di resistenza dell'appellata fosse priva dell'illustrazione e dell'indicazione della prova di tutti i pagamenti da parte dei clienti riferiti alle compravendite contestate, riportati nel conto caparre.

Non sussiste, pertanto, il difetto di motivazione lamentato.

3. Con il terzo motivo la ricorrente ha dedotto, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 39 d.P.R. n.

600 del 1973 e dell'art. 2729 c.c. per aver la CTR concentrato la valutazione presuntiva sul solo elemento della mancata giustificazione delle risultanze del conto caparre trascurando di valutare nel loro insieme tutto il complesso degli altri numerosi elementi indiziari posti dall'ufficio a fondamento della rideterminazione del reddito imponibile d'impresa.

4. Con il quarto motivo la ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 39 d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 2729 c.c. per aver la CTR degradato a "mere presunzioni" taluni degli altri elementi indiziari dell'esistenza di utili occultati dedotti a supporto della pretesa tributaria ed elencati alla pag. 4 del ricorso senza procedere alla valutazione della loro gravità, precisione e concordanza, arrestandosi ad una loro valutazione atomistica e parziale.

4.1. Il terzo e quarto motivo, entrambi incentrati sulla violazione della disciplina della prova presuntiva per la mancata valutazione complessiva dei diversi elementi indiziari dedotti dall'amministrazione finanziaria a fondamento dell'avviso di accertamento, possono essere esaminati congiuntamente e sono fondati.

4.2. La giurisprudenza della Corte in materia è consolidata nel ravvisare il vizio di violazione e falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., secondo cui il giudice è tenuto ad ammettere solo presunzioni gravi precise e concordanti, sotto forma del c.d. vizio di sussunzione allorché nella formulazione della prova presuntiva il giudice di merito abbia trascurato di applicare correttamente il metodo delineato dal legislatore per desumere da un fatto noto l'esistenza di un fatto ignoto, omettendo di valutare gli indizi nel loro complesso.

4.3. In particolare, ricorre il vizio di falsa applicazione dell'art. 2729 c.c. ove il giudice di merito abbia mancato di procedere, prima, alla valutazione atomistica del singolo indizio per valutarne la gravità e precisione, cioè il grado di probabilità che ne derivi univocamente l'esistenza del fatto ignoto, e, poi, alla valutazione complessiva degli indizi sotto il profilo della loro

convergenza anche per verificare se elementi singolarmente privi di valenza presuntiva possano assumerla nel loro complesso. (Cass. n. 21762 del 2025; Cass. n. 14207 del 2024; Cass. Sez. U. n. 1785 del 2018).

4.4. Sulla base dell'art. 2729 c.c. la prova presuntiva, infatti, può formarsi solo su un quadro di indizi gravi, precisi e concordanti laddove il requisito della 'precisione' è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della 'gravità' al grado di probabilità della derivazione dal fatto noto di quello ignoto mentre quello della 'concordanza', richiesto nell'ipotesi di pluralità di elementi presuntivi, impone che siano univocamente convergenti nella dimostrazione dell'esistenza del fatto ignoto.

4.5. Il procedimento logico di formazione della prova presuntiva deve, quindi, articolarsi in due momenti distinti: quello dell'analisi dei singoli elementi indiziari sotto il profilo della loro gravità e precisione, onde scartare quelli privi di ogni potenziale valenza probatoria, e quello della valutazione sintetica e complessiva degli indizi selezionati che consenta di verificare se siano convergenti verso la dimostrazione del fatto ignoto e se la loro combinazione consenta di formulare una valida prova presuntiva non raggiungibile attraverso l'analisi atomistica.

4.6. Ne deriva che « In tema di prova per presunzioni, il giudice non può limitarsi ad enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, essendo tenuto ad esplicitare il processo cognitivo seguito, che deve far seguire ad un esame analitico degli elementi indiziari - funzionale a scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria - la valutazione sintetica di tutti gli elementi presuntivi selezionati, per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, eventualmente non raggiunta con certezza alla stregua di una considerazione atomistica degli stessi. » (Cass. n. 28751 del 2025).

E, in particolare, che « deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento. » (Cass. n. 9059 del 2018; Cass. n. 8115 del 2025).

4.7. Nel caso di specie l'amministrazione finanziaria aveva offerto una nutrita serie di indizi volti a dimostrare la "sottofatturazione" delle operazioni di compravendita immobiliare contestate e l'esistenza di ricavi occulti sottolineando il basso livello di redditività della società nonostante l'avvio di nuovi cantieri, le anomalie nell'acquisizione delle caparre, l'incongruenza dei prezzi praticati dalla società nella vendita di appartamenti simili, le differenze dei corrispettivi dichiarati rispetto ai prezzi indicati nelle offerte di vendita al pubblico delle agenzie immobiliari e rispetto ai valori OMI dell'Agenzia del territorio oltre che rispetto all'importo dei mutui contratti dagli acquirenti.

4.8. La CTR si è limitata a fare rinvio alla motivazione della sentenza di primo grado che a sua volta si era arrestata ad una valutazione solo parcellizzata degli indizi, pur avendo definito le modalità di acquisizione delle caparre "*fatti inusuali e fuori dalla prassi*", ed aveva tautologicamente liquidato come "*mere presunzioni*" taluni degli elementi evidenziati dall'amministrazione finanziaria in ordine alle anomalie dei prezzi di vendita senza compiere alcuna valutazione complessiva del quadro indiziario.

4.9. La sentenza deve essere cassata con rinvio per una nuova valutazione della prova presuntiva attraverso l'esame completo degli indizi offerti dall'Agenzia delle Entrate prima singolarmente e, poi, complessivamente onde verificarne la convergenza in un quadro unitario, coerente sul piano fattuale e logico.

5. Con il quinto motivo la ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., la violazione dell'art. 112 c.p.c. per extra petizione, laddove la CTR aveva pronunciato sulla congruità della redditività dell'impresa rispetto alle risultanze degli studi di settore ancorché fra gli elementi presuntivi fondanti l'avviso di accertamento impugnato non figurasse l'incongruenza rispetto ai relativi parametri.

5.1. Il motivo è inammissibile.

5.2. La censura non si confronta con il contenuto della sentenza impugnata che non ha affatto ritenuto l'accertamento illegittimo in mancanza del requisito dell'incongruità della redditività rispetto ai parametri degli studi di settore come se si trattasse di un atto impositivo fondato sugli studi di settore ma ha solo privato di valenza presuntiva uno degli indizi offerti dall'ufficio per dimostrare la sottofatturazione, nell'ambito del ragionamento presuntivo incompleto già censurato nei precedenti motivi. Sul punto, infatti, la CTR si è limitata ad affermare che *"In riferimento all'eccezione di scarsa redditività dell'impresa rileva il Collegio che, come affermato dalla società e non contraddetto dall'Ufficio, la stessa risulta congrua e coerente con gli studi di settore; la redditività deve quindi essere ritenuta coerente con le caratteristiche dell'azienda."*

6. Il ricorso va, dunque, accolto con riferimento al terzo e al quarto motivo, inammissibili il primo e il quinto motivo e infondato il secondo motivo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa per nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso in relazione al terzo e al quarto motivo, inammissibili il primo e il quinto motivo e infondato il secondo motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della

Toscana, in diversa composizione, a cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso a Roma, nella camera di consiglio del 3.7.2026.

Il Presidente

MARIA LUISA DE ROSA