

Civile Ord. Sez. 5 Num. 24248 Anno 2026
Presidente: LUCIOTTI LUCIO
Relatore: GORI PIERPAOLO
Data pubblicazione: 30/07/2026

Oggetto: II.DD. - IVA - avviso di accertamento - accertamento induttivo puro - accertamento maggiore reddito - riconoscimento costi -condizioni

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 13672/2025 R.G. proposto da
PAVIGLIANITI ROCCO, rappresentato e difeso dall'Avv. Salvatore Rijli
(indirizzo PEC: salvatore.studiorijli@pecstudio.it), elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv. Bruno Chiarantano (PEC: avvchiarantano@pcert.postecert.it);

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

– controricorrente –

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria n. 940/7/25 depositata in data 2 aprile 2025 e che non risulta notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 10 marzo 2026 dal consigliere Pierpaolo Gori.

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria n. 940/7/25 veniva rigettato l'appello proposto da Rocco Paviglianiti avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Reggio Calabria n. 7869/9/2022, con la quale era stato rigettato il ricorso del contribuente avverso l'avviso di accertamento n. TD7010703718/2019 per II.DD. e IVA relativamente al periodo di imposta 2014.

2. Si legge nella sentenza impugnata che con tale avviso l'Agenzia delle Entrate aveva accertato, per l'anno d'imposta 2014, un reddito di impresa pari ad euro 79.765,00 a fronte di quello dichiarato pari ad euro 46.007,00 con una maggiore Irpef accertata pari ad e 14.240,00; un valore della produzione netta pari ad euro 94.813,00 con una maggiore Irap accertata pari ad euro 1.6271,00; una maggiore imposta Iva pari ad euro 137.257,12 per effetto della non applicazione del regime di non imponibilità sulle prestazioni di servizio fatturate per un imponibile

pari ad euro 623.896,00, oltre ad una sanzione pecuniaria unica pari ad euro 185.296,85.

3. Il giudice di prime cure riteneva che la lamentata nullità della notifica fosse stata sanata dalla proposizione del ricorso e rigettava le questioni relative al difetto di motivazione nonché alla mancata istaurazione del contraddittorio. Con riferimento ai maggiori ricavi accertati non poteva riconoscersi alcuna incidenza percentualizzata di costi in quanto gli stessi ricavi derivavano dall'applicazione degli studi di settore. Infine, il giudice rigettava la doglianza di violazione dell'art. 8 d.P.R. n. 633/72, assumendo che non era sufficiente indicare nelle fatture i riferimenti delle dichiarazioni d'intento che non aveva prodotto né registrato. Le questioni venivano riproposte in secondo grado dal contribuente, ma la sentenza era integralmente confermata dal giudice d'appello.

4. Avverso la sentenza d'appello il contribuente ha proposto ricorso per Cassazione, affidato a quattro motivi, cui replica l'Agenzia con contro-ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 139 e 156 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere il giudice di seconde cure rigettato il motivo di appello con il quale l'odierno ricorrente aveva eccepito l'intervenuta decadenza dall'esercizio della potestà accertatrice, in ragione della nullità della notificazione eseguita ai sensi dell'art. 140 cod. proc. civ., per non avere il messo annotato nella relata di avere tentato di notificare alle altre persone indicate nell'art. 139 cod. proc. civ..

2. Con il secondo motivo il ricorrente prospetta, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 132 cod. proc. civ. e 36 d.lgs. n. 546/92 per avere il decidente ritenuto, con motivazione apparente, che l'atto era stato regolarmente notificato dal messo cui era stato consegnato il 17.12.2019 e, quindi, in tempo utile per evitare la decadenza.

3. I due motivi, connessi, sono di trattazione congiunta e sono infondati, per l'assorbente ragione che è pacifico il fatto che il destinatario della notifica in questione si è recato, nel mese successivo alla compilazione della cartolina da parte dell'ufficiale notificante, alla casa comunale per ritirare il plico (così, v. p. 4 controricorso) e ha proposto tempestivamente ed efficacemente ricorso impugnando l'atto (cfr. p. 2 sentenza). Perciò, l'eventuale profilo di nullità nella compilazione della cartolina ai sensi dell'art. 140 cod. proc. civ. è stato certamente sanato dal raggiungimento dello scopo ex art. 156 cod. proc. civ. e la sanatoria opera *ex nunc* (*ex multis*, Cass. n. 27326 del 2024). La *ratio* espressa dalla sentenza sulla questione rispetta dunque il minimo costituzionale ed è logica e consequenziale nella sua argomentazione.

4. Con il terzo motivo di ricorso si lamenta, ai fini dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 39 d.P.R. n. 600/73 e 109 del TUIR per avere il giudice di seconde cure rigettato il motivo di appello con il quale l'odierno ricorrente aveva lamentato l'erroneità della decisione di primo grado nella parte in cui, sui maggiori ricavi accertati pari ad euro 33.758,00, non erano stati riconosciuti i costi forfettari in ragione della natura induttiva dell'accertamento.

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

Va riaffermato anche nella presente fattispecie che, in caso di accertamento induttivo puro l'Amministrazione finanziaria può ricorrere a presunzioni "supersemplici", ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, ma deve comunque determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, poiché, altrimenti, sarebbe oggetto di imposizione il profitto lordo in luogo di quello netto, in violazione dell'art. 53 Cost., non potendo trovare applicazione l'art. 109 TUIR che ammette in deduzione solo i costi risultanti dal conto economico (tra le altre, v. Cass. n.19191 del 2019; Cass. n.28740 del 2017; Cass. n.1166 del 2012). L'interpretazione della Corte di cassazione si pone in continuità con l'insegnamento della Consulta (Corte cost. n.225 del 2005) circa la necessità di tener conto dei componenti negativi di reddito in caso di ricostruzione induttiva del profitto non dichiarato, ai fini del rispetto del principio di capacità contributiva.

Orbene, si legge a pag.6 del controricorso che «la P.A., dopo aver constatato l'inattendibilità della documentazione contabile non ha fatto altro che determinare il reddito con l'applicazione della presunzione semplice (ex art. 39, secondo comma) data dall'applicazione del ricavo puntuale derivante dagli studi di settore».

Perciò, la stessa Agenzia conferma che nella fattispecie è stato applicato un accertamento induttivo puro ex art.39, secondo comma, d.P.R. n.600/1973 per la ricostruzione del reddito, come del resto emerge dalla lettura dell'avviso, depositato dalle parti tra gli atti. Tuttavia, nell'abito di tale accertamento, l'Amministrazione ha fatto ricorso anche allo studio di settore per la quantificazione della materia imponibile sottratta alla dichiarazione. Questa circostanza è desumibile anche dalla lettura del ricorso dove, benché il contribuente erroneamente assuma che le riprese siano basate esclusivamente sull'applicazione dello

studio di settore, vi è conferma che la quantificazione dei ricavi non dichiarati è stata parametrata sulle risultanze dello studio di settore applicabile, in ragione della ritenuta inattendibilità del dato delle rimanenze finali dell'anno che giustificava quindi l'accertamento del maggior ricavo (cfr. p.3 ricorso).

Siffatto profilo, secondo cui la ricostruzione induttiva pura è stata parametrata allo studio di settore applicabile, induce anche a considerare «il caso dell'applicazione di studi di settore (cfr. Cass. n. 16168 del 2025), i quali, anche prima degli "indici sintetici di affidabilità", già a partire dal 31 dicembre 2007 attraverso gli indicatori di normalità tengono conto strutturalmente di determinati costi. Ad esempio, l'analisi della territorialità consente di individuare un indicatore territoriale sintetico della struttura dei costi relativo al livello dei canoni di locazione degli immobili commerciali. I costi sono considerati principalmente come variabili per stimare i ricavi con l'analisi statistica, migliorati attraverso correttivi via via apportati agli indici di normalità» (v. Cass. n.11347 del 2026 in parte motiva).

Sulla scorta di quanto precede, il motivo è fondato e il giudice di rinvio, nel rivalutare i fatti, procederà affinché sia rispettato il principio di capacità contributiva e così sia assoggettato ad imposta il profitto netto induttivamente ricostruito e non quello lordo, ad un riconoscimento sì dei costi necessari alla produzione del maggior reddito accertato, eventualmente determinandoli in misura forfetaria percentuale, tenuto conto però che in una certa misura alcuni costi sono già stati valutati attraverso la parametrizzazione del maggior reddito allo studio di settore applicabile, sia pure principalmente come variabili per stimare i ricavi con l'analisi statistica.

6. Con il quarto motivo il ricorrente deduce, ex art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione art. 8 d.P.R. 633/72 per avere il giudice confermato che le operazioni intervenute tra l'odierno ricorrente (consorziato) e il Consorzio Unionberg non potevano godere del regime di non imponibilità ai fini IVA.

7. Il motivo è inammissibile.

7.1. Sotto un primo profilo, il Collegio osserva che all'ultima pagina della sentenza il giudice ricorda che «Secondo l'articolo 4 d.P.R. 633/72, le cessioni di beni, e le prestazioni di servizi intervenute tra consorzio e consorziati ai considerano effettuate nell'esercizio di attività d'impresa e, dunque, sono assoggettate ad IVA». Inoltre, poco dopo, compie un preciso accertamento: «Nel caso specifico si rileva che la parte, per quanto concerne le prestazione di servizi di trasformazione dei frutti di bergamotto, rese alla società consortile Unionberg, aveva assoggettato le stesse ad IVA, mentre, per quanto concerne le successive operazioni di vendita alla società consortile Unionberg di frutti già trasformati=essenza/olio di bergamotto aveva fatturato le operazioni in regime di non imponibilità, sulla base di lettera d'intento ricevuta dal consorzio Unionberg. Va però osservato che la ditta Paviglianiti non aveva ricevuto alcuna lettera d'intento con riferimento alle fatture emesse ex art. 8 del D.P.R. 633/1972, limitandosi ad annotare nelle fatture la lettera di intento direttamente ricevuta dalla società consortile Unionberg ed emessa dal cliente della società consortile stessa». La censura in disamina innanzitutto impinge nell'accertamento fattuale compiuto dal giudice sopra riportato.

7.2. Con riferimento ad un secondo, concorrente, profilo di inammissibilità della censura va osservato che, sotto lo schermo della violazione di legge, il mezzo introduce in realtà una censura motivazionale che

incappa nella preclusione della doppia conforme alla luce del doppio rigetto della prospettazione di parte contribuente sia in primo sia secondo grado. Infatti, l'abrogazione dell'art. 348-ter cod. proc. civ., già prevista dalla legge delega n.206/2021 attuata per quanto qui interessa dal d.lgs. n.149/2022, ha comportato il collocamento all'interno dell'art. 360 cod. proc. civ. di un terzo comma, con il connesso adeguamento dei richiami, il quale ripropone la disposizione dei commi quarto e quinto dell'articolo abrogato e prevede l'inammissibilità del ricorso per cassazione per il motivo previsto dal n. 5 dell'art. 360 citato, ossia per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. Il ricorrente non ha dimostrato che le ragioni di fatto poste a base della decisione di primo grado e quelle poste a base della sentenza di rigetto dell'appello sono state tra loro diverse.

8. In conclusione, il terzo motivo di ricorso è accolto, rigettati i restanti, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, per ulteriore esame del profilo e per il regolamento delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il terzo motivo di ricorso, rigettati i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, per ulteriore esame del profilo e per il regolamento delle spese di lite.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10 marzo 2026

Il Presidente

Lucio Lucioti