

Civile Ord. Sez. 5 Num. 25446 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: D'ALESSANDRO LUIGI
Data pubblicazione: 16/09/2026

*Oggetto: Ires – Irap – Iva –
impugnazione avviso di
accertamento – motivazione
dell'atto impositivo*

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22279/2021 R.G. proposto da
ENZO LE SCARPE S.r.l., in persona del legale rappresentante Vincenzo
Ficara, rappresentata e difesa dall'avv. Giovanni Villari

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 242/6/2021 della Commissione tributaria regionale della Calabria, depositata il 22/1/2021.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale dell'11 settembre 2026 dal consigliere Luigi D'Alessandro.

FATTI DI CAUSA

1. - La Enzo Le Scarpe S.r.l. impugnò dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva determinato a suo carico, in relazione all'anno d'imposta 2008, maggiori imponibili ai fini Irpef, Irap e Iva, chiedendo il pagamento dei conseguenti maggiori tributi dovuti. La rettifica del reddito d'impresa su cui si fondava l'accertamento era stata eseguita, dopo essere stata riscontrata in sede di verifica l'irregolare tenuta delle scritture contabili, attraverso una metodologia analitico-induttiva.

2. - Il Giudice di prime cure respinse il ricorso.

3. - La Commissione tributaria regionale della Calabria, investita dell'appello della contribuente, respinse il gravame, evidenziando, in sintesi, che: - l'eccepito difetto di motivazione dell'atto impugnato andava escluso, avendo la contribuente dimostrato, con le analitiche censure da essa mosse con il ricorso originario, di aver ben compreso la metodologia di ricostruzione del reddito seguita dall'Ufficio e gli elementi da questo posti a base della rettifica; - la rideterminazione del reddito era corretta giacché, a seguito del riscontro dell'irregolare tenuta delle scritture contabili, l'Ufficio aveva legittimamente

proceduto ad una ricostruzione analitico-induttiva che aveva tenuto conto della merce giacente in magazzino e del ricarico medio ponderato individuato dai verificatori anche sulla base dei beni indicati dalla contribuente in contraddittorio, ricarico la cui percentuale era stata peraltro corretta al ribasso dall'Ufficio.

4. – Avverso tale pronuncia la Enzo Le Scarpe S.r.l. ha proposto ricorso per cassazione, affidandolo a quattro motivi, cui l'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Con il primo motivo di ricorso si deduce, senza indicazione di specifico paradigma normativo, la nullità della sentenza impugnata *«per il vizio di insufficiente motivazione su fatti decisivi della controversia»*. Secondo la ricorrente la Corte regionale non ha dato risposta all'eccezione con la quale si deduceva che la motivazione dell'atto impugnato fosse priva dei riferimenti normativi su cui poggiavano le rettifiche effettuate e priva dell'indicazione del metodo utilizzato a tal fine. Più specificamente con il motivo in esame si censura che il Giudice d'appello non ha dato risposta *«all'eccezione opposta, avendo fatto riferimento al "metodo utilizzato dagli accertatori in sede di verifica", che nulla attiene con l'eccezione opposta, con la quale veniva contestato il richiamo, nella motivazione dell'atto impugnato, da parte dell'Ufficio, in sede di accertamento e non "in sede di verifica", di una norma – art. 41 bis Dpr n. 600/73 – che non disciplina la rettifica del reddito d'impresa, rimanendo tale rettifica disciplinata dall'a precedente art. 39»* (così a pag. 7 del ricorso). Con lo stesso motivo la ricorrente lamenta che i giudici d'appello *«non hanno dato esito alla seconda eccezione, afferente all'illegittimità del recupero dei ricavi omessi»*, non essendosi essi pronunciati sui rilievi della contribuente volti ad evidenziare l'erroneità dei criteri di rettifica impiegati dall'Ufficio.

2. – Il motivo è infondato.

Per giurisprudenza pacifica (Cass., sez. un. n. 34476/2019; Cass. sez. un., n. 8053/2014; Cass., sez. un., n. 9558/2018; Cass. n. 27935/2022) «nel giudizio di legittimità è denunciabile solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, in quanto attiene all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali: tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione».

Nel caso in esame – anche volendo prescindere dall'incertezza e della contraddittorietà del motivo formulato dalla ricorrente, che discorre, talvolta, di motivazione insufficiente o apparente, talaltra, di omessa pronuncia sulle eccezioni – la sentenza impugnata risponde alle contestazioni mosse dall'appellante ed è sorretta da una motivazione chiara, compiuta e comprensibile. L'eccezione di difetto di motivazione dell'avviso è stata respinta sul rilievo che la metodologia e gli elementi utilizzati dall'Ufficio per la rettifica del reddito erano ben esplicitati nell'atto impositivo, tanto da aver consentito alla contribuente stessa di svolgere un'articolata e ben ponderata difesa; l'eccezione inerente all'erroneità della ricostruzione dell'imponibile è stata anch'essa disattesa avendo i giudici regionali ritenuto congrua la metodologia utilizzata dall'Agenzia, facente leva, in assenza di una contabilità regolare e attendibile, sugli elementi già indicati sopra nella parte dedicata alla ricostruzione dei fatti di causa.

Né può ravvisarsi il denunciato vizio motivazionale nel fatto che la Corte regionale non abbia specificamente affrontato tutte le argomentazioni difensive dell'appellante. Al riguardo va infatti rammentato che al giudice di merito non si richiede di dar conto dell'esame di tutte le prove prodotte o comunque acquisite e di tutte le tesi prospettate dalle parti. È, infatti, necessario e sufficiente che egli esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione, offrendo una motivazione logica ed adeguata, evidenziando le prove ritenute idonee a confortarla. Invece, devono reputarsi per implicito disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'*iter* argomentativo seguito (cfr. tra le tante, Cass. n. 4583/2024, Cass. n. 27250/2022, Cass. n. 34374/2023, Cass. n. 961/2015).

3. – Con il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 42 d.P.R. n. 600 del 1973 poiché la sentenza impugnata ha erroneamente escluso il denunciato vizio di motivazione dell'avviso di accertamento benché esso richiamasse l'art. 41-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973, norma che *«non disciplina nessuna rettifica delle categorie reddituali eventualmente possedute dal contribuente, ma consente all'Ufficio, qualora ne ricorrano i presupposti, di procedere alla notifica dell'atto senza pregiudizio all'ulteriore azione accertatrice, rimanendo tale rettifica disciplinata dal precedente art. 39 [...] motivo per il quale, ai fini di una adeguata motivazione, s'imponeva l'indicazione della precisa normativa utilizzata ai fini rettificativi»* (così a pag. 14 del ricorso).

4. – Il motivo è infondato.

Questa Corte ha più volte precisato che l'obbligo motivazionale dell'accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il

contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'*an* e il *quantum* dell'imposta. In particolare, il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta, soltanto l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva (Cass. n. 26431/2017; v. anche Cass. n. 17641/2024).

L'eventuale erronea indicazione delle norme che costituiscono la base giuridica dell'accertamento non inficia, dunque, la motivazione dell'atto impositivo, essendo rilevante, ai fini dell'assolvimento dell'obbligo motivazionale, l'esposizione dei fatti e delle ragioni che sono alla base della pretesa, e non già il relativo inquadramento giuridico.

Tale ultima considerazione vale – venendo più specificamente alla contestazione mossa con il motivo in esame – anche in relazione a quella parte della motivazione dell'avviso concernente il metodo utilizzato per l'accertamento, dovendo qui darsi seguito al consolidato indirizzo della giurisprudenza di legittimità secondo cui un eventuale erroneo richiamo, nell'atto impositivo, delle norme che disciplinano la metodologia accertativa impiegata dall'Ufficio non vale di per sé ad inficiare l'atto ove dallo stesso emergano chiaramente – come nella specie non contestato – i fatti fondanti la pretesa, irrilevante essendo una loro qualificazione giuridica inesatta (v. da ultimo Cass. n. 17927/2026; v. anche Cass. n. 24278/2014; Cass. n. 19477/2016; Cass. n. 14376/2017; Cass. n. 26434/2025, che richiama la motivazione di Cass. n. 25617/2010: «*anche ammesso che, in ipotesi,*

sia stata utilizzata una 'etichetta' impropria, quello che interessa è che poi la motivazione abbia dato conto della sussistenza dei presupposti di legittimità dell'accertamento»).

5. – Con il terzo motivo di ricorso si deduce *«la nullità della sentenza impugnata per l'error in iudicando commesso dai giudici della CTR, i quali hanno rigettato l'eccezione dell'illegittimità dell'avviso di accertamento in quanto eseguito in violazione di legge»*. Secondo la ricorrente i giudici d'appello hanno erroneamente avallato la ricostruzione dei ricavi operata dall'Ufficio e altrettanto erroneamente disatteso le proprie osservazioni critiche, *«arroccandosi, acriticamente, su generiche e inopportune valutazioni»*.

6. – Il motivo è inammissibile per più ordini di ragioni.

6.1. – Sebbene manchi l'indicazione di uno specifico paradigma normativo, è evidente che la ricorrente, evocando un *error in iudicando* nonché l'illegittimità dell'avviso impugnato per violazione di legge, abbia denunciato un vizio di violazione di norme di diritto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

Questa Corte (v. Cass. n. 24298/2016; Cass. n. 23745/2020) è ferma nel ritenere che il vizio della sentenza previsto dall'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., dev'essere dedotto, a pena d'inammissibilità del motivo, giusta la disposizione dell'art. 366, n. 4, c.p.c., non solo con l'indicazione delle norme che si assumono violate ma anche, e soprattutto, mediante specifiche argomentazioni intellegibili ed esaurienti, intese a motivatamente dimostrare in qual modo determinate affermazioni in diritto contenute nella sentenza impugnata debbano ritenersi in contrasto con le indicate norme regolatrici della fattispecie o con l'interpretazione delle stesse fornite dalla giurisprudenza di legittimità, diversamente impedendo alla corte regolatrice di adempiere al suo compito istituzionale di verificare il fondamento della lamentata violazione. Risulta, quindi, inidoneamente

formulata la deduzione di errori di diritto individuati per mezzo della sola preliminare indicazione delle singole norme pretesamente violate, ma non dimostrati per mezzo di una critica delle soluzioni adottate dal giudice del merito nel risolvere le questioni giuridiche poste dalla controversia, operata mediante specifiche e puntuali contestazioni nell'ambito di una valutazione comparativa con le diverse soluzioni prospettate nel motivo e non attraverso la mera contrapposizione di queste ultime a quelle desumibili dalla motivazione della sentenza impugnata (Cass. 23233/2022).

La società ricorrente, nel formulare il motivo ora in esame, non solo non ha indicato quali sarebbero le affermazioni di diritto contenute nella sentenza impugnata che si porrebbero in contrasto con norme di legge, ma ha neanche omesso di individuare quali norme o quali principi giurisprudenziali sarebbe stati violati, limitandosi piuttosto a un'evanescente lamentela in ordine all'infondatezza del recupero fiscale.

6.2. – Si osserva, peraltro, che ove, nel motivo in esame, viene lamentata l'inesattezza della rettifica dei ricavi operata dall'Ufficio – a causa dell'erroneità del coefficiente di ricarico utilizzato, dell'inidoneità del tipo di merce preso in considerazione nonché dell'esiguità dello scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli accertati in via analitico-induttiva – la ricorrente mira in sostanza a sollecitare un diverso apprezzamento dei fatti controversi, inammissibile in questa sede siccome riservato al giudice di merito.

7. – Con il quarto motivo di ricorso si deduce, senza indicazione di specifico paradigma normativo, l'erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui ha condannato il contribuente al pagamento delle spese di lite, pur essendo l'Ufficio rappresentato in giudizio da un proprio funzionario e non dall'Avvocatura dello Stato.

8. – Il motivo è infondato.

Ai sensi dell'art. 15, comma 2-sexies, d.lgs. n. 546 del 1992 «*Nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, se assistiti da propri funzionari, si applicano le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto*».

La norma prevede la liquidazione delle spese a favore dell'Ufficio tributario, se assistito da funzionari dell'amministrazione, e, a favore dell'ente locale, se assistito da propri dipendenti, a cui si applica la tariffa vigente per gli avvocati e procuratori, con la riduzione del venti per cento degli onorari di avvocato. Orbene, lo specifico riferimento alle spese processuali e alla riduzione percentuale dei soli onorari di avvocato conferma il diritto dell'Agenzia alla rifusione sia dei costi affrontati, sia dei compensi spettanti per l'assistenza tecnica fornita in giudizio dai propri dipendenti, che sono legittimati a svolgere attività difensiva nel processo, ai sensi dell'art. 15 cit. (cfr. Cass. n. 23055/2019).

La Corte regionale, nel liquidare le spese in favore dell'Agenzia costituitasi con proprio funzionario, si è uniformata al principio testé esposto e va pertanto immune dalle censure ad essa rivolte.

9. – Il ricorso va dunque rigettato, con condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali, liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio di legittimità che liquida complessivamente in euro 4.300,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da

parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'11 settembre 2026.

La Presidente

Angelina-Maria Perrino

Corte di Cassazione - copia non ufficiale