Civile Ord. Sez. 5 Num. 26065 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: GALASSO GIOVANNI
Data pubblicazione: 01/10/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 16814/2023 R.G. proposto da:

KUN LASZLO (c.f. KNULZL64B02Z134H), nato in Ungheria il 2 febbraio 1964, rappresentato e difeso dall'Avvocato Marcella Regazzoni (c.f. RGZMCL58H42I829G);

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (c.f. 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (c.f. 80224030587);

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia n. 4095/2022 depositata il 25/10/2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 11/9/2026 dal Consigliere Giovanni Galasso.

FATTI DI CAUSA

1. Con ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Pavia, Laszlo Kun impugnava l'avviso di accertamento n. T9V01N400162 con il quale l'Agenzia delle Entrate, preso atto della mancata presentazione delle dichiarazioni, aveva determinato IVA, IRPEF ed IRAP per l'anno 2014 ai sensi dell'art. 41 d.P.R. 600/1973; in particolare, attraverso le dichiarazioni mod. 770 delle imprese committenti, aveva accertato i redditi dallo stesso percepiti in qualità di *make up artist*.

Il contribuente sollevava questioni di natura sia formale che sostanziale.

2. La CTP rigettava il ricorso, mentre la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia accoglieva parzialmente l'appello, annullando l'atto limitatamente all'IRAP, in quanto non era stata data prova dell'organizzazione, requisito essenziale per l'applicazione dell'imposta.

Quanto alle rimanenti doglianze, per quanto ancora interessa in questa sede, osservava che, in relazione alla violazione del contraddittorio endoprocedimentale, il contribuente non aveva indicato gli argomenti che avrebbe potuto addurre in quella sede, onde consentire la cd. prova di resistenza. Con riguardo ai costi, poi, evidenziava che la documentazione a tal fine prodotta era del tutto irrilevante (si trattava di ricariche di carte di credito che non potevano essere ricondotte univocamente a spese di carattere professionale); non poteva poi procedersi alla deduzione dei costi in via forfettaria, in quanto l'accertamento dei redditi era avvenuto sulla base di elementi documentali e non presuntivi.

3. Avverso tale sentenza il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.

Ha resistito, con controricorso, l'Amministrazione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

1.1 Con il primo motivo di ricorso è stato dedotto il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione degli artt. 115 c.p.c. e 23, comma 3°, d.lgs. 546/1992; ad avviso del contribuente, la CGT di secondo grado non avrebbe correttamente applicato il principio di non contestazione con riguardo alla documentazione prodotta per dimostrare i costi; infatti, sebbene l'Amministrazione non avesse compiuto alcuna contestazione al riguardo, non ha ritenuto tale documentazione idonea a dimostrare i costi sostenuti.

1.2 Il motivo è palesemente infondato.

Occorre osservare, innanzi tutto, che il vizio andrebbe correttamente ricondotto nell'ambito dell'art. 360, comma 1°, n. 4), trattandosi di *error in procedendo* (cfr. Cass. n. 3149/2023; Cass. n. 16028/2023), che consente quindi di esaminare gli atti e i documenti del processo (Cass. sez. U n. 8077/2012; Cass. n. 896/2014).

Al riguardo, va poi osservato che costituisce *«elemento valutativo riservato al giudice del merito»*, apprezzare, *«nell'ambito del giudizio di fatto al medesimo riservato, l'esistenza ed il valore di una condotta di non contestazione dei fatti rilevanti, allegati dalla controparte»* (così Cass. n. 3680/2019), sicché tale *«apprezzamento è censurabile in sede di legittimità esclusivamente per incongruenza o illogicità della motivazione, non spettando a questa Corte il potere di riesaminare il merito della controversia, ma solo quello di controllare, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, le argomentazioni poste a fondamento della decisione»* (Cass. n. 13217/2014).

L'erronea applicazione del principio di non contestazione– sia per dolersi che il giudice del merito abbia ritenuto operante il principio in assenza dei suoi presupposti, sia per lamentare l'esclusione della sua operatività - può però formare oggetto di ricorso per cassazione, purché il ricorrente provveda alla *«trascrizione degli atti sulla cui base il giudice di merito ha ritenuto integrata la non contestazione che il ricorrente*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

pretende di negare, atteso che l'onere di specifica contestazione, ad opera della parte costituita, presuppone, a monte, un'allegazione altrettanto puntuale a carico della parte onerata della prova» (Cass. n. 20637/2016) oppure, quando *«si ascriva al giudice di merito di non avere tenuto conto di una circostanza di fatto che si assume essere stata "pacifica" tra le parti»*, indichi *«in quale atto sia stata allegata la suddetta circostanza, ed in quale sede e modo essa sia stata provata o ritenuta pacifica»* (Cass. n. 10761/2022; Cass. n. 24062/2017).

Occorre infine precisare che il principio di non contestazione opera anche nell'ambito del processo tributario, sia pure compatibilmente con le peculiarità che lo caratterizzano (Cass. n. 2196/2015; Cass. n. 12287/2018), ma lo stesso deve riguardare esclusivamente fatti storici e non la valutazione di documenti, in relazione alla quale, invece, non può operare (Cass. n. 6172/2020; Cass. n. 35037/2021), trovando applicazione il principio del libero apprezzamento da parte del Giudice (art. 116 c.p.c.).

1.3 Nel caso di specie, la CGT di secondo grado ha valutato la documentazione prodotta – in relazione alla quale, come appena evidenziato, non opera il principio di non contestazione - per dimostrare i costi sostenuti, ritenendola, in base al proprio prudente apprezzamento, e dunque con valutazione di merito, inidonea, in quanto non univocamente riconducibile a spese di natura professionale. Non vi era quindi spazio per l'applicazione del principio di non contestazione, mentre la valutazione dei documenti non può essere posta in discussione in questa sede, attenendo al merito della controversia.

2.1 Con il secondo motivo di ricorso, sono stati dedotti i vizi di cui all'art. 360, comma 1°, nn. 3) e 4) c.p.c. per violazione degli artt. 41, par. 2, della Carta di Nizza, 6, comma 1°, TUE e degli artt. 7 e 12, c. 7, l. n. 212/2000, nonché per motivazione contraddittoria. Il contribuente ha dedotto che il contraddittorio era necessario quanto meno con riguardo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

all'IVA (in quanto tributo armonizzato) e che l'eventuale illegittimità doveva poi estendersi anche agli altri tributi. Quanto alla prova di resistenza, ha osservato che avrebbe potuto far valere i costi sostenuti o, comunque, la carenza di organizzazione ai fini dell'esclusione dell'IRAP; sotto tale profilo, dunque, la sentenza era anche intrinsecamente contraddittoria, giacché da un lato escludeva che potesse ritenersi superata la prova di resistenza e, dall'altro, annullava parzialmente l'avviso in base agli argomenti dedotti dal contribuente.

2.2 Il motivo è infondato.

Nella disciplina anteriore all'introduzione dell'art. 6 *bis* l. 212/2000 (per effetto dell'art. 1 d.lgs. 219/2023) – che disciplina oggi in maniera generalizzata il contraddittorio preventivo, ma non è applicabile, *ratione temporis*, al presente giudizio - l'obbligo del contraddittorio preventivo vigeva *«quanto ai tributi cd. non armonizzati, solo se espressamente previsto, mentre ha valenza generalizzata per soli tributi cd. armonizzati, comportando la relativa violazione l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, fittizia o strumentale, tale essendo quella non idonea a determinare un risultato diverso del procedimento impositivo, secondo una valutazione probabilistica ex ante spettante al giudice di merito»* (Cass. Sez. U. n. 21271/2025; cfr. anche Cass. Sez. U. n. 24823/2015).

Nel caso di specie non ricorrono, per i tributi non armonizzati, le circostanze che richiedono il contraddittorio, sicché, come sostanzialmente riconosciuto dallo stesso ricorrente, questo sarebbe necessario esclusivamente per l'IVA. Sennonché la CGT di secondo grado ha svolto la prova di resistenza, escludendo che il contribuente avesse indicato elementi, da addurre nel corso del contraddittorio, idonei a mutare l'esito dell'accertamento; si tratta, come precisato dalle Sezioni Unite, di una

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

valutazione di merito insindacabile in questa sede se non per vizio di motivazione.

2.3 Il ricorrente, probabilmente rendendosi conto di tale circostanza, ha pertanto dedotto anche la contraddittorietà intrinseca della motivazione, ravvisabile nel fatto che la CGT ha poi parzialmente accolto il ricorso, riconoscendo così l'idoneità delle argomentazioni del contribuente a mutare l'esito dell'accertamento.

Anche sotto tale profilo, però, il motivo è infondato. Va premesso che la contraddittorietà della motivazione rileva esclusivamente quando la stessa sia di tale gravità da rendere incomprensibile «*il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture*» (Cass. Sez. U. 22232/2016; nello stesso senso Cass. n. 22598/2018).

Tale situazione non ricorre nel caso di specie ed anzi la sentenza è perfettamente coerente, in quanto il parziale accoglimento riguarda l'IRAP, tributo per il quale non è richiesto il contraddittorio preventivo, essendo irrilevante che l'accertamento abbia riguardato contestualmente anche tributi armonizzati.

3.1 Con il terzo motivo di ricorso è stato dedotto il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione e falsa applicazione dell'art. 41, comma 2°, d.P.R. 600/1973. Il contribuente ha rilevato che, nel caso di specie, l'accertamento è avvenuto in base alla norma richiamata che costituisce un'ipotesi di accertamento induttivo puro; conseguentemente, secondo la giurisprudenza costituzionale e di legittimità, l'Amministrazione avrebbe dovuto determinare, anche in via forfettaria, i costi da dedurre dal reddito.

3.2 Il motivo è infondato.

Va infatti osservato che i primi due commi dell'art. 41 d.P.R. 600/1973 stabiliscono che: «*Gli uffici delle imposte procedono all'accertamento*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

d'ufficio nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazioni nulle ai sensi delle disposizioni del Titolo I.

Nelle ipotesi di cui al precedente comma l'ufficio determina il reddito complessivo del contribuente, e in quanto possibile i singoli redditi delle persone fisiche soggetti all'imposta locale sui redditi, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38 e di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, e dalle eventuali scritture contabili del contribuente ancorché regolarmente tenute».

Sono quindi errate le premesse su cui si fonda il motivo di ricorso. L'omessa presentazione della dichiarazione non dà necessariamente luogo ad un accertamento di tipo induttivo - benché ciò avvenga di regola – dal momento che esso può fondarsi anche soltanto su dati e notizie raccolti dall'Amministrazione. Nel caso di specie, l'accertamento si fonda esclusivamente sulle dichiarazioni mod. 770 presentate dai committenti e, dunque, ha natura analitica.

Ciò preclude la determinazione in via forfettaria dei costi sostenuti che presuppone l'accertamento induttivo dei redditi.

Ed infatti, anche a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 10/2023, è pur sempre necessario, per la deduzione dei costi determinati in via forfettaria, che l'individuazione del reddito avvenga con metodo induttivo (Cass. n. 16168/2025) o analitico induttivo nella sola ipotesi di determinazione del reddito sulla base di indagini bancarie ex art. 32, 1° comma, numero 2), del d.P.R. n. 600 del 1973 (Cass. n. 11347/2026).

Tali circostanze non ricorrono nel caso di specie, in cui l'Amministrazione ha fondato il proprio accertamento esclusivamente sui modelli 770 e, dunque, sul dato contabile, come riconosciuto nella sentenza impugnata con accertamento in fatto non sindacabile in questa sede (secondo la CGT di secondo grado, infatti, l'Amministrazione *«ha*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

legittimato l'accertamento ex art. 41 del DPR 600/1973 in base al quale, attraverso riscontri non presuntivi ma documentali (770 della ditta committente le prestazioni del Kun), l'ente impositore ha correttamente ricostruito in via analitica i compensi sui quali il contribuente avrebbe dovuto versare le imposte»).

4.1 Con il quarto motivo di ricorso è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 4) c.p.c. e 112 c.p.c. per omessa pronuncia in ordine alle questioni riguardanti il principio di buona fede e l'inapplicabilità delle sanzioni per cause di forza maggiore. In particolare, benché il contribuente avesse dedotto la violazione del principio di buona fede e leale collaborazione, ravvisabile nell'omissione del contraddittorio e nella mancata determinazione dei costi in via forfettaria, nonché l'inapplicabilità delle sanzioni per l'illegittimità dell'accertamento e comunque *«per la sussistenza dei motivi di forza maggiore ex art. 6, c. 5, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 riguardanti le gravi condizioni di salute che lo affliggevano»*, la CGT di secondo grado aveva reso, al riguardo, soltanto le seguenti scarne osservazioni: *«Solo suggestivo l'ottavo motivo di gravame. In merito all'ultimo punto di reclamo, si osserva che la ricorrenza della contestata violazione legittima appieno l'applicazione delle sanzioni comminate»*.

4.2 Il motivo è solo parzialmente fondato.

Quanto al primo profilo, non può ravvisarsi l'omessa pronuncia dal momento che, sostanzialmente si deducevano le medesime argomentazioni, già esaminate e ritenute infondate dal giudice d'appello, della violazione del contraddittorio e della possibilità di determinare i costi in via forfettaria, sicché sul punto una pronuncia, quanto meno implicita, vi è stata; occorre ricordare, infatti, che il vizio denunciato comunque non è ravvisabile *«quando la pretesa non espressamente esaminata risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia, nel senso che la domanda o l'eccezione, pur non espressamente trattate, siano*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

superate e travolte dalla soluzione di altra questione, il cui esame presuppone, come necessario antecedente logico-giuridico, la loro irrilevanza o infondatezza» (Cass. n. 25710/2024; nello stesso senso, cfr. Cass. n. 12131/2023).

4.3 Quanto al secondo profilo, il motivo è fondato con riguardo alla questione della causa di non punibilità. La CGT si è infatti limitata ad affermare che sussistevano le violazioni per le quali era stata applicata la sanzione, ma non ha considerato la possibilità che queste non fossero punibili per cause di forza maggiore; ciò benché il contribuente avesse dedotto sia nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado (pagg. 10-11), sia nel ricorso in appello (pagg. 21 e 22) che tali cause di forza maggiore erano, a suo avviso, ravvisabili nelle gravi condizioni di salute del contribuente in relazione alle quali aveva depositato documentazione medica.

Il motivo va dunque parzialmente accolto nei termini indicati e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CGT di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, che dovrà valutare se sono ravvisabili nei fatti dedotti dal contribuente ed alla luce della documentazione depositata a supporto degli stessi, le cause di forza maggiore idonee ad escludere, ai sensi dell'art. 6, comma 5°, d.lgs. 472/1997, la punibilità delle violazioni contestate e provvedere in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

5. Con il quinto motivo di ricorso è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione dell'art. 92 c.p.c.; il contribuente si è lamentato della condanna alle spese a suo carico, benché l'appello fosse stato in parte accolto.

Il motivo resta assorbito per effetto dell'accoglimento di quello precedente che comporterà la necessità per il giudice del rinvio di provvedere sulle spese del giudizio in base all'esito complessivo della controversia.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

6. In definitiva, va parzialmente accolto, nei termini sopra indicati, il quarto motivo di ricorso, mentre vanno rigettati e primi tre e va dichiarato assorbito il quinto. La sentenza impugnata va quindi cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla CGT di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, che dovrà valutare se sono ravvisabili nei fatti dedotti dal contribuente ed alla luce della documentazione depositata a supporto degli stessi, le cause di forza maggiore idonee ad escludere, ai sensi dell'art. 6, comma 5°, d.lgs. 472/1997, la punibilità delle violazioni contestate e provvedere in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie parzialmente, nei termini indicati in motivazione, il quarto motivo di ricorso, rigetta i primi tre e dichiara assorbito il quinto; cassa la sentenza impugnata in relazione al profilo del motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 11/9/2026.

La Presidente

Angelina-Maria Perrino

Corte di Cassazione - copia non ufficiale