Civile Ord. Sez. 5 Num. 27370 Anno 2026
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: D'ALESSANDRO LUIGI
Data pubblicazione: 20/10/2026

Oggetto: Irpef, Iva, Irap – contraddittorio endoprocedimentale – deduzione dei costi

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 25858/2025 R.G. proposto da

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

– ricorrente –

contro

LUPPINO Caterina, rappresentata e difesa dall'avv. Salvatore Rijli

– controricorrente e ricorrente incidentale –

avverso la sentenza n. 1764/5/2025 della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, depositata il 23/6/2025.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 16 ottobre 2026 dal consigliere Luigi D'Alessandro.

FATTI DI CAUSA

1. – Caterina Luppino impugnò dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva determinato nei suoi confronti, in relazione all'anno d'imposta 2014, maggiori imponibili ai fini Irpef, Iva e Irap, chiedendo il pagamento dei conseguenti maggiori tributi dovuti e applicando le relative sanzioni di legge.

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

3. – La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, investita dell'appello della contribuente, accolse parzialmente il gravame, evidenziando, per quanto ancora interessa in questa sede, che: - l'accertamento impugnato andava annullato quanto al recupero dell'Iva, non avendo l'Ufficio attivato il contraddittorio endoprocedimentale, obbligatorio rispetto ai tributi armonizzati; - correttamente la sentenza appellata aveva avallato il recupero a tassazione di talune voci di spesa, escludendo, in ragione dell'assenza dei requisiti di certezza ed inerenza, sia la loro deducibilità quali costi di esercizio che la relativa detrazione dell'Iva.

4. – Avverso tale ultima pronuncia l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, cui Caterina Luppino ha resistito con controricorso e ricorso incidentale fondato su un motivo.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Con il primo motivo del ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 12,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

comma 7, legge n. 212 del 2000 poiché la sentenza d'appello ha annullato l'accertamento impugnato in relazione al recupero dell'Iva sull'erroneo presupposto che fosse stato violato l'obbligo del contraddittorio preventivo con la contribuente, quando invece l'avviso di accertamento era stato correttamente notificato a quest'ultima dopo il decorso del termine dilatorio di sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione, ed era stato seguito da un tentativo di adesione su istanza di parte.

2. – Il motivo è fondato nei termini che di seguito si precisano.

2.1. – Va premesso che, come è incontroverso tra le parti, l'avviso di accertamento per cui è causa è stato emesso a seguito di una verifica fiscale condotta dalla Guardia di finanza anche tramite accesso ai locali commerciali della contribuente e conclusasi con la redazione di un processo verbale di constatazione in data 14 dicembre 2017, regolarmente consegnato alla verificata.

Questa Corte ha più volte precisato che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000, nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività imprenditoriale o professionale, opera una valutazione *ex ante* in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso *ante tempus* – cioè anteriormente al termine di sessanta giorni decorrente dalla data di consegna del processo verbale di constatazione – anche nell'ipotesi di tributi armonizzati, senza che, ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la prova di resistenza, invece necessaria, per i soli tributi armonizzati, ove la normativa interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (ad es., nel caso di accertamenti cd. a tavolino), ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione *ex post* sul rispetto del contraddittorio (Cass., n. 701/2019; Cass. n. 34272/2022; Cass. n. 13851/2025).

Venendo nella specie in rilievo un avviso di accertamento emesso, anche in materia di tributi armonizzati, a seguito di accesso, il perimetro di indagine

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

si concentrava unicamente sull'avvenuta emissione – o meno – dell'avviso di accertamento *ante tempus*, senza peraltro che occorresse che la contribuente fornisse la prova di resistenza e senza che, d'altra parte, potesse avere rilevanza l'istanza di accertamento con adesione poi presentata dalla medesima, trattandosi di evento successivo all'emissione dell'avviso e, come tale, inidoneo a soddisfare le esigenze del contraddittorio preventivo (in questi termini Cass. n. 23729/2022).

2.2. – La sentenza impugnata – dopo aver richiamato, peraltro in modo confuso, i noti principi che distinguono, ai fini del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, tra tributi armonizzati (per i quali sussiste un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo) e tributi non armonizzati (per i quali tale obbligo generalizzato non sussiste), nonché quegli ulteriori principi in base ai quali, in ipotesi di accesso, ispezione o verifica presso la sede del contribuente, la legge opera una valutazione *ex ante* in merito alla necessità del contraddittorio, escludendo che l'avviso di accertamento possa essere validamente emesso prima del termine di sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di constatazione – è pervenuta alla decisione di annullare la ripresa dell'Iva per violazione dell'obbligo del contraddittorio preventivo, pur senza compiere alcun accertamento sull'osservanza o meno del termine di sessanta giorni di cui all'art. 12, comma 7, cit., accertamento che era invece necessario e in cui si sarebbe dovuta esaurire la verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale.

Nel sostenere la propria decisione sul punto la Corte regionale ha inoltre fatto riferimento alla cd. prova di resistenza – che ha ritenuto superata dalla contribuente in ragione della parziale fondatezza delle sue doglianze in merito alla ricostruzione dei componenti positivi del reddito – la quale, però, alla luce di quanto sopra precisato, non poteva avere alcuna influenza ai fini della valutazione della censura di violazione del contraddittorio preventivo. Tale censura andrà allora riesaminata, sulla scorta dei principi qui chiariti, nella fase di rinvio.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3. – L'accoglimento del primo motivo del ricorso principale comporta l'assorbimento del secondo, con il quale l'Agenzia ha censurato la sentenza impugnata per avere erroneamente ritenuto superata da parte della contribuente la prova di resistenza.

4. – Con l'unico motivo del ricorso incidentale si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza impugnata perché sorretta da una motivazione apparente in merito alla questione del mancato riconoscimento di taluni costi – quelli asseritamente relativi al trasporto di animali vivi di proprietà della contribuente – siccome ritenuti non certi né inerenti all'attività d'impresa.

5. – Il motivo è fondato.

5.1. – Secondo la giurisprudenza di questa Corte la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, quando, benché graficamente esistente, non renda tuttavia percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere 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. un., n. 22232/2016; v. anche Cass. n. 1986/2025), oppure allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento (Cass. n. 9105/2017) oppure, ancora, nell'ipotesi in cui le argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuare il ragionamento e di riconoscerlo come giustificazione del *decisum* (Cass. n.20112/2009).

Sotto altro ma connesso profilo, questa Corte ha più volte affermato che la sentenza d'appello può essere motivata *per relationem*, purché il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero della identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicché

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente, mentre va cassata la decisione con cui la corte territoriale si sia limitata ad aderire alla pronunzia di primo grado in modo acritico senza alcuna valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (tra le tante Cass. n. 20883/2019).

È stato anche affermato che in tema di processo tributario 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. n. 24452/2018; Cass. n. 9830/2024).

5.2. – Nella specie la Corte regionale, senza riportare puntualmente le censure formulate dall'appellante, senza esporre il percorso logico-giuridico seguito per pervenire alla propria decisione, e limitandosi piuttosto ad un vago richiamo all'ampiezza della motivazione della pronuncia di primo grado, ha ritenuto infondato il motivo d'appello con il quale la contribuente aveva censurato la sentenza appellata nella parte in cui il primo Giudice aveva avallato la ripresa fiscale di taluni costi perché privi dei requisiti di certezza e inerenza. Tutta la motivazione della sentenza d'appello si esaurisce, infatti, nella seguente frase: «*al riguardo la sentenza appellata è ampiamente motivata mentre il ricorrente neanche in sede giudiziale è riuscito a dimostrare i suoi assunti*». Trattasi, com'è evidente, di una formula criptica che non dà conto degli elementi posti a base del convincimento giudiziale e che, in definitiva, si risolve in un'acritica adesione alla pronuncia di prime cure.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Onde la sussistenza della denunciata carenza di motivazione, che si pone al di sotto del cd. minimo costituzionale.

6. – In conclusione, va accolto il primo motivo del ricorso principale, assorbito il secondo, così come va accolto il ricorso incidentale; di conseguenza la sentenza impugnata va cassata con rinvio, anche per la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale in relazione al primo motivo, assorbito il secondo; accoglie il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del presente giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 16 ottobre 2026

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

Corte di Cassazione - copia non ufficiale