Civile Ord. Sez. 5 Num. 27442 Anno 2026
Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA
Relatore: LENOCI VALENTINO
Data pubblicazione: 21/10/2026

AVVISO DI ACCERTAMENTO – IRPEF-IRAP-IVA 2009.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 13248/2017 R.G. proposto da:

GALARDO MICHELE, rappresentato e difeso dall'avv. Gennaro Stellato in virtù di procura speciale in calce al ricorso,

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-tempore, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa *ex lege*,

- controricorrente/ricorrente in via incidentale -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania – sezione distaccata di Salerno – sez. n. 4 – n. 10713/2016, depositata il 30 novembre 2016;

udita la relazione svolta nell'adunanza in camera di consiglio del 23 settembre 2026 dal Consigliere dott. Valentino Lenoci;

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Salerno notificava, in data 19 dicembre 2013, a Galardo Michele (libero professionista esercente l'attività di architetto) avviso di accertamento n. TF9011207145, con il quale veniva rettificato il reddito dichiarato dal suddetto contribuente per l'anno d'imposta 2009, elevandolo da € 63.164,00 dichiarati ad € 158.378,00 (e quindi con un maggior reddito di € 95.214,00), con conseguente rideterminazione delle imposte IRPEF, IRAP ed IVA, ed applicazione di interessi e sanzioni.

2. Avverso l'avviso di accertamento in questione il contribuente proponeva impugnazione dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Salerno la quale, con sentenza n. 4924/2014, depositata il 14 novembre 2014, accoglieva parzialmente il ricorso, quantificando il maggior reddito non dichiarato in € 55.069,00, con rideterminazione delle imposte e con compensazione delle spese di lite.

3. Interposto gravame dal contribuente, ed appello incidentale dall'Ufficio, la Commissione Tributaria Regionale della Campania – sezione distaccata di Salerno n. 4 – con sentenza n. 10713/2016, pronunciata il 14 novembre 2016, e depositata in segreteria il 30 novembre 2016, rigettava entrambi gli appelli, compensando le spese di lite.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione Galardo Michele, sulla base di tre motivi (ricorso notificato il 26 maggio 2017).

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate, che propone altresì ricorso incidentale, sulla base di un unico motivo.

5. Con decreto presidenziale del 30 aprile 2026 è stata fissata la discussione del ricorso dinanzi a questa sezione per l'adunanza in camera di consiglio non partecipata del 23

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

settembre 2026, ai sensi degli artt. 375, comma 2, e 380-*bis*.1 c.p.c.

All'esito di detta adunanza la Corte ha deciso come da dispositivo.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso principale, come si è detto, è affidato a tre motivi.

1.1. Con il primo motivo viene eccepita violazione e falsa applicazione dell'art. 12, commi 2, 3, e 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212, in combinato disposto con gli artt. 3, 24 e 111 Cost., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.

Deduce il ricorrente che erroneamente la C.T.R. aveva ritenuto non configurabile, nel caso di specie, l'obbligatorietà dell'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale, non rientrando la presente fattispecie tra quelle per le quali esso è previsto.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso si eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.

Deduce il contribuente che i giudici della Corte territoriale avevano erroneamente supposto l'esistenza di elementi indiziari gravi, precisi e concordati in grado di dare corpo e supporto alle presunzioni poste alla base dell'accertamento impugnato, sulla base di dati puramente ipotetici.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso il contribuente eccepisce l'omessa motivazione della sentenza impugnata, con riferimento al profilo della mancata attivazione del contraddittorio ed all'omessa valutazione delle circostanze di fatti relative alla soggettività passiva dell'atto impositivo, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Deduce che, con riferimento alla questione in esame, la sentenza impugnata era priva di motivazione, e non erano state adeguatamente valutate le circostanze di fatto relative alla sua individuazione quale soggetto passivo delle imposte.

2. Con l'unico motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle Entrate eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 5, comma 3, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e dell'art. 25 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.

Sostiene l'Ufficio che la C.T.R., nel confermare sul punto quando statuito dalla C.T.P., avesse comunque erroneamente ridotto il reddito accertato in capo al contribuente, in quanto anche le ritenute relative alle fatture considerate riferibili all'associazione professionale, e non direttamente al Galardo, erano comunque riferite al codice fiscale di quest'ultimo, e comunque anche i ricavi riferibili all'associazione professionale dovevano essere imputati pro-quota direttamente al professionista, secondo il regime di trasparenza ex art. 5 d.P.R. n. 917/1986.

3. Così delineati i motivi di ricorso principale, la Corte osserva quanto segue.

3.1. Il primo motivo è infondato.

Va rilevato, innanzitutto, che nel caso di specie non si verte in tema di accertamento all'esito di accessi, ispezioni e verifiche, per cui non è configurabile un obbligo di contraddittorio preventivo generalizzato, e la necessità del rispetto di un termine dilatorio per l'emissione dell'avviso di accertamento, secondo quanto previsto dall'art. 12, comma 7, l. n. 212/2000 (cfr. Cass. 5 novembre 2020, n. 24793; Cass. 23 gennaio 2020, n. 1497).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Va evidenziato, peraltro, che «in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali c.d. "a tavolino", nella disciplina applicabile prima dell'entrata in vigore dell'art. 6-*bis* della l. n. 212 del 2000 (introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. e, del d.lgs. n. 219 del 2023, a sua volta richiamato e interpretato ex artt. 7 e 7-*bis* del d.l. n. 39 del 2024, convertito con mod. dalla l. n. 67 del 2024), l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale vige, 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» (da ultimo Cass., sez. U., 25 luglio 2025, n. 21271; v. anche Cass. 23 maggio 2025, n. 13818; Cass. 20 dicembre 2022, n. 37234).

Nella fattispecie in esame, dunque, non era configurabile tale obbligo di attivazione del contraddittorio preventivo sia con riferimento alle imposte IRPEF ed IRAP, sia con riferimento all'IVA, non avendo il contribuente enunciato in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, se il contraddittorio fosse stato tempestivamente approvato.

3.2. Il secondo motivo è inammissibile.

Il ricorrente censura sostanzialmente la valutazione degli elementi probatori effettuata dalla C.T.R., circa la sufficienza o meno di tali elementi ai fini della prova del maggior reddito accertato.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Non può prospettarsi, peraltro, nella fattispecie in esame, una violazione dell'art. 2729 c.c.

Ed invero, in sede di legittimità è possibile censurare la violazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., ma ciò solo allorché ricorra il c.d. vizio di sussunzione, ovvero quando il giudice di merito, dopo avere qualificato come gravi, precisi e concordanti gli indizi raccolti, li ritenga, però, inidonei a fornire la prova presuntiva oppure qualora, pur avendoli considerati non gravi, non precisi e non concordanti, li reputi, tuttavia, sufficienti a dimostrare il fatto controverso (Cass. 13 febbraio 2020, n. 3541), oppure qualora il giudice di merito sussuma erroneamente sotto i tre caratteri individuatori della presunzione (gravità, precisione, concordanza) fatti concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti (Cass. 30 giugno 2021, n. 18611); inoltre, gli elementi assunti a fonte di prova non debbono necessariamente essere più d'uno, ben potendo il giudice fondare il proprio convincimento su uno solo di essi, purché grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più elementi presuntivi (Cass. 27 luglio 2018, n. 19987).

Nel caso di specie, la C.T.R. ha valutato gli elementi di prova forniti dalle parti, ritenendo che solo alcune delle fatture dell'anno 2009 (e cioè quelle contraddistinte con i numero 2-4-6-1-9-3), per l'importo imponibile di € 24.097,33, dovessero essere escluse dall'accertamento, in quanto ritenute riferibili all'associazione professionale Galardo Michele Associati, mentre in relazione agli ulteriori imponibili indicati nell'accertamento (€ 78.670,00), alcuna documentazione si conciliava con dette somme.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Nessuna violazione, quindi, può prospettarsi nella specie in relazione alla disposizione di cui all'art. 2729 c.c., avendo peraltro l'Ufficio operato un accertamento diretto, e non meramente presuntivo, dei maggiori ricavi percepiti dal contribuente.

3.3. Il terzo motivo è invece infondato.

La sentenza impugnata, invero, è, *in parte qua*, sia pur succintamente motivata, affermando, la Corte di merito, che nel caso di specie non si rientrava nelle ipotesi di contraddittorio preventivo; affermazione peraltro corretta, per quanto detto in precedenza.

Inoltre, con riferimento alla soggettività passiva, la circostanza che il contribuente non fosse, per l'anno d'imposta 2009, un soggetto passivo IVA non esclude certo che egli abbia potuto percepire compensi professionali non dichiarati, ed emergenti dalle ritenute d'acconto disposte a suo nome, e che per essi egli dovesse versare, e non abbia versato, anche l'IVA.

4. Il ricorso incidentale dell'Ufficio è invece fondato, nei termini che di seguito si indicheranno.

Rileva l'Ufficio che la C.T.R. avrebbe errato nell'imputare una parte delle fatture emesse in favore dell'associazione professionale Galardo Michele Associati, e non direttamente al professionista Galardo Michele.

Ora, il motivo in questione deve ritenersi inammissibile, nella parte in cui pretende di contestare l'accertamento di fatto operato dalla C.T.R., circa l'imputazione delle fatture emesse in favore dell'associazione professionale a quest'ultima.

Il motivo è tuttavia fondato, nella parte in cui ritiene che, quanto meno per la percentuale di partecipazione del Galardo all'associazione professionale, tale reddito debba essere

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

imputato direttamente al contribuente, dovendosi applicare, in ogni caso, l'art. 5, comma 3, lett. c), d.P.R. n. 917/1986. L'imputazione del maggior reddito all'associazione professionale, infatti, non esclude che, per il periodo relativo all'appartenenza a tale associazione, tale reddito debba comunque essere imputato al professionista, in base al principio di trasparenza.

5. In conclusione, il ricorso principale deve essere rigettato, mentre deve essere accolto il ricorso incidentale, nei termini suindicati.

La sentenza impugnata deve quindi essere cassata, in relazione a detto ricorso incidentale, con rinvio, per nuovo giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

In considerazione del rigetto del ricorso principale, ricorrono le condizioni per dichiarare Galardo Michele tenuto al pagamento di una somma di importo pari al contributo unificato prevista per la presente impugnazione, se dovuto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P. Q. M.

La Corte rigetta il ricorso principale, ed accoglie il ricorso incidentale, nei termini di cui in motivazione.

Cassa la sentenza impugnata, in relazione al ricorso incidentale accolto, e rinvia, per nuovo giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Dichiara Galardo Michele tenuto al pagamento di una somma di importo pari al contributo unificato prevista per la presente

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

impugnazione, se dovuto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115

Così deciso in Roma, 23 settembre 2026.

Il Presidente
(Dott. Andreina Giudicepietro)

Corte di Cassazione - copia non ufficiale