Civile Ord. Sez. 5 Num. 28446 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: DI MARZIO PAOLO
Data pubblicazione: 04/11/2026

OGGETTO: Ires, Iva ed Irap, 2007 - Accertamento - Antieconomicità - Prova presuntiva.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura Generale dello Stato, e domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

- **ricorrente** -

contro

Orme Srl in fallimento, in persona del curatore, legale rappresentante *pro tempore*;

- **intimata** -

e contro

Calò Giuseppe, in proprio e nella qualità di ultimo liquidatore della Orme Srl, rappresentato e difeso, giusta procura speciale stesa in calce al controricorso, dall'Avv. Luigi Quercia del Foro di Bari, che ha indicato recapito Pec;

- **controricorrente** –

avverso

la sentenza n. 305, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale della Puglia l'11.11.2015, e pubblicata il 2.2.2017;

ascoltata, in camera di consiglio, la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;

la Corte osserva:

Fatti di causa

1. Nell'ambito dello svolgimento di verifica fiscale, l'Amministrazione finanziaria richiedeva alla Orme Srl la produzione di documentazione. Analizzata quest'ultima, l'Ente impositore riteneva tra l'altro provata l'antieconomicità della gestione dell'impresa, e notificava perciò alla società, attiva nel commercio al dettaglio di calzature ed accessori, l'avviso di accertamento n. TVF031103690/2012, con il quale rettificava il reddito d'impresa, ai fini Ires, Iva ed Irap, con riferimento all'anno 2007. All'unico socio, Calò Giuseppe, era quindi notificato l'avviso di accertamento n. TVF011104472/2012, in relazione al reddito di partecipazione ritenuto conseguito ai fini Irpef nello stesso anno.

2. La società ed il socio impugnavano con separati ricorsi gli atti impositivi innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Bari, proponendo censure procedimentali e di merito. La CTP, riuniti i ricorsi, li rigettava, ritendendo la legittimità dell'accertamento analitico induttivo in considerazione dell'antieconomicità della gestione d'impresa, nonché fondati nel merito gli atti impositivi.

3. Avverso la decisione sfavorevole conseguita dai primi giudici spiegavano separati appelli la società, frattanto fallita (controric., p. 2), ed il socio, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia. La CTR, riuniti i ricorsi dei contribuenti li accoglieva, annullando gli avvisi di accertamento sia per la ritenuta violazione del contraddittorio preventivo, sia per la loro ritenuta infondatezza nel merito.

4. Avverso la decisione sfavorevole assunta dal giudice del gravame ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi a due

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

motivi di impugnazione. Il socio Calò Giuseppe resiste mediante controricorso. La società Orme Srl in fallimento ha ricevuto la notificazione del ricorso presso il difensore costituito in grado di appello, a mezzo Pec consegnata il 21.8.2017, ma non ha svolto difese nel giudizio di legittimità.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., l'Amministrazione finanziaria contesta la violazione dell'art. 39, comma 1, lett. d), del Dpr n. 600 del 1973, degli artt. 5 ed 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997, in combinato disposto con l'art. 2696 c.c. e con gli artt. 1 e 2 del Dpr n. 441 del 1997, perché il giudice dell'appello ha omesso di esaminare gli elementi presuntivi offerti mediante l'avviso di accertamento, l'antieconomicità della gestione d'impresa e le gravi incongruenze evidenziate.

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., l'Agenzia delle Entrate censura l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio ed oggetto di discussione tra le parti, ancora in relazione agli elementi di prova forniti.

2.1. I primi due motivi di ricorso lamentano, in relazione ai profili della violazione di legge e del vizio di motivazione, che il giudice del gravame ha compiuto un'analisi superficiale dei fatti di causa, decidendo sul fondamento della sola prospettazione dei fatti fornita dalle parti private, senza prendere in considerazione le prove presuntive offerte dall'Amministrazione finanziaria. I due strumenti d'impugnazione presentano elementi di connessione, e possono essere trattati congiuntamente, per ragioni di sintesi e chiarezza espositiva.

2.2. Occorre premettere che il controricorrente ha affermato l'inammissibilità del ricorso per cassazione dell'Agenzia delle Entrate, perché redatto mediante assemblaggio, anche con riproduzione fotografica dell'avviso di accertamento, e comunque per il difetto dell'autosufficienza.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Diversamente, deve osservarsi che la sintesi dei fatti di causa esposta dall'Amministrazione finanziaria appare adeguata, e le critiche proposte sono agevolmente intellegibili.

Ancora inammissibile dovrebbe valutarsi il primo motivo di ricorso perché non consentirebbe l'immediata individuazione delle questioni sottoposte, e non ricollegherebbe le diverse norme citate alle violazioni che intenderebbe contestare. Deve allora ribadirsi che la critica proposta dall'Agenzia delle Entrate è molto chiara, e non è previsto l'obbligo di collegare con immediatezza una singola norma citata dal ricorrente ad una specifica censura.

Il secondo strumento di impugnazione dovrebbe poi ritenersi inammissibile anche perché, nel contestare il vizio di motivazione, l'Amministrazione finanziaria non indica nel dettaglio le critiche proposte e non evidenzia specificamente quali siano gli elementi su cui si fondano, e trascura che è consentito al giudice del merito selezionare gli elementi di prova che intende valorizzare. Anche questa censura non appare condivisibile, perché la ricorrente indica elementi specifici su cui fonda la propria critica, e lamenta che nessuno di essi è stato preso in specifica considerazione dal giudice dell'appello.

2.3. Tanto premesso la CTR, dopo aver adeguatamente ricostruito lo svolgimento del processo e riassunto le tesi prospettate dalle parti anche mediante richiamo a quanto deciso dal giudice di primo grado, propone poi una sintetica motivazione per chiarire per quali ragioni ritiene di riformare la decisione della CTP, che aveva rigettato i ricorsi dei contribuenti.

Il giudice dell'appello si esprime prima sul merito, ed afferma che nella deduzione dei privati ricorrenti "l'accertamento a carico della società è conseguito alla correzione del valore delle rimanenza finali nell'anno d'imposta 2007 …" (sent. CTR, p. 6). Esamina quindi questa problematica ed osserva che il numero delle scarpe in rimanenza accertato nel 2007, n.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

774, è assai prossimo a quello indicato nel 2006, e pari a n. 772 paia di calzature. Pertanto deve ritenersi credibile la dichiarazione della parte secondo la quale era stato commesso un errore emendabile nella sola indicazione del valore di ogni paio di scarpe. Altra giustificazione addotta dai contribuenti è che la percentuale di ricarico applicata dall'Amministrazione finanziaria, il 285%, è maggiore di quasi tre volte rispetto a quella applicabile nel caso concreto.

Indica la quindi la CTR l'ulteriore argomento proposto dai contribuenti relativo all'avere l'impresa subito danni alla merce, nell'anno 2007 [a causa di infiltrazioni d'acqua, *n.d.r.*] di cui neppure l'Ufficio mostra di dubitare, visto che contesta solo la mancata documentazione della distruzione della merce danneggiata, ed in proposito la CTR ricorda che i contribuenti hanno dichiarato di non aver potuto distruggere la merce essendo pendenti cause civili per il risarcimento del danno.

In definitiva il giudice dell'appello reputa del tutto plausibili le giustificazioni fornite dai contribuenti.

2.4. Risulta evidente già dal proposto riassunto delle sue affermazioni che la CTR esamina solo le difese proposte dai contribuenti, mentre solo alcuni degli argomenti introdotti dall'Amministrazione finanziaria possono dedursi dalle repliche delle parti private.

In realtà l'Agenzia delle Entrate già nell'avviso di accertamento, ampiamente riprodotto nel suo ricorso, aveva con evidenza posto l'accento sulla pluriennale antieconomicità della gestione d'impresa (2005/2009), che aveva dato causa all'accertamento analitico induttivo. Aeva quindi rilevato specifiche incongruenze, non solo nelle rimanenze finali, ma anche, tra l'altro, nell'avere la società dichiarato un costo per il personale crescente, non comprensibile in un'impresa in difficoltà, e comunque ampiamente superiore al reddito d'impresa. Aveva segnalato che la percentuale di ricarico applicata era stata desunta dalle stesse scritture della società. Aveva allegato che non vi era prova in atti degli affermati

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

danni subiti alle merci. Aveva segnalato che i costi dichiarati apparivano sproporzionati rispetto ai ricavi, che si registrava un dichiarato investimento per elevato valore per l'acquisto di beni strumentali proprio nell'anno sottoposto a verifica, nonostante i gravi oneri sopportati nel periodo.

Ora, i contribuenti replicano, ad esempio, che le spese ritenute eccessive dall'Amministrazione finanziaria sono state sostenute per ripristinare la disponibilità delle merci a seguito dei danni subiti alle stesse a causa delle infiltrazioni, che la percentuale di ricarico corretta corrispondeva al 109%, e che l'elevato onere sostenuto per il lavoro dipendente dipende dal fatto che aveva tale qualifica l'unico socio, il controricorrente Calò Giuseppe. Ma è proprio questo il punto, l'analisi proposta dalla CTR è troppo parziale. Il giudice dell'appello esamina le prospettazioni di una sola delle parti, e neppure in misura completa, e non propone una valutazione comparativa degli elementi offerti da entrambe le parti.

A titolo esemplificativo, poi, può evidenziarsi che il giudice del gravame non dedica una considerazione alla contestata antieconomicità pluriennale della gestione. Riporta la tesi dei contribuenti secondo cui la percentuale di ricarico indicata dall'Amministrazione finanziaria era eccessiva, ma non chiarisce neppure se ritenga fondato l'argomento, e perché. Non si esprime sull'incremento progressivo dei costi del personale nonostante le difficoltà societarie. Ritiene plausibile che la società abbia sofferto pregiudizi a causa di eventi dannosi, ma non chiarisce se questi siano stati provati, e come ritenga che gli stessi siano quantificabili.

I primi due motivi di ricorso risultano pertanto fondati, e devono perciò essere accolti.

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., l'Amministrazione finanziaria critica la violazione dell'art. 12 della legge n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del contribuente) per

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

avere il giudice dell'appello ritenuto invalido l'avviso di accertamento in conseguenza della violazione del contraddittorio preventivo, che però non era dovuto nel caso di specie.

3.1. Osserva la CTR che "se dopo la presentazione, da parte della società contribuente, della documentazione richiesta dall'Ufficio, si fosse dato luogo nella fase endoprocedimentale al contraddittorio del quale i ricorrenti lamentano la mancata attuazione, in modo da poter più compiutamente valutare le loro difese, la decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi avrebbe potuto, certamente, comportare un risultato diverso dagli impugnati avvisi di accertamento" (sent. CTR, p. 6 s.).

3.2. Per la verità non appare certo che cosa il giudice dell'appello abbia inteso affermare con le parole trascritte. Non è chiaro se intenda affermare l'invalidità degli avvisi di accertamento impugnati a causa della violazione del contraddittorio preventivo, oppure soltanto proporre valutazioni esortative in ordine alle future condotte dell'Amministrazione finanziaria. Tenuto conto che la violazione del contraddittorio preventivo era stata specificamente contestata dai contribuenti, appare corretto ritenere che il giudice dell'appello abbia inteso accogliere anche questa censura, e pronunciare la nullità degli avvisi di accertamento anche per questo motivo.

Deve allora ricordarsi che, pacificamente, l'Amministrazione finanziaria aveva rivolto alla società un invito alla produzione documentale e, ricevuti gli atti, ha quindi proceduto senza accessi presso la società o il socio, come suol dirsi 'a tavolino'.

Occorre allora segnalare, tenuto anche conto della normativa applicabile *ratione temporis*, come questa Corte regolatrice abbia recentemente avuto occasione di statuire, pronunziando a Sezioni Unite, che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali c.d. "a tavolino", nella disciplina applicabile prima dell'entrata in

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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 modd. 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 i 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. SU, 25.7.2025, n. 21271.

Pertanto, nel caso di specie, nessun contraddittorio preventivo occorreva istituire in materia di imposte dirette, mentre in relazione all'Iva la violazione del contraddittorio preventivo può essere rilevata solo all'esito del superamento della c.d. 'prova di resistenza', competendo agli accertati dimostrare che, ove fossero stati ammessi al contraddittorio preventivo, avrebbero potuto proporre argomenti decisivi ai fini dell'accertamento. La valutazione dell'integrazione di questa dimostrazione compete al giudice del merito, che dovrà quindi provvedervi in sede di rinvio.

Anche il terzo motivo di ricorso, nei limiti esposti, risulta pertanto fondato e deve perciò essere accolto.

4. In definitiva il ricorso introdotto dall'Amministrazione finanziaria deve essere accolto per quanto di ragione, cassandosi la decisione impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia perché proceda a nuovo esame, dovendo anche segnalarsi che il controricorrente ha riproposto anche in questo giudizio di legittimità i

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

motivi di contestazione che aveva introdotto in sede di gravame e che sono rimasti assorbiti nella pronuncia adottata dalla CTR.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M.

accoglie negli indicati limiti di ragione il ricorso proposto dall'**Agenzia delle Entrate**, cassa la decisione impugnata e rinvia innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia perché, in diversa composizione e nel rispetto dei principi esposti, proceda a nuovo giudizio, provvedendo anche a regolare tra le parti le spese di lite del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 30.10.2026.

Il Presidente

Maria Luisa De Rosa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale