

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10732 Anno 2025

Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Relatore: MACAGNO GIAN PAOLO

Data pubblicazione: 23/04/2025

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 28303/2022 R.G. proposto da:

FOTOWARE SRL, con l'Avvocato Rinuccia Marchisio

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa ex lege
dall'Avvocatura Generale dello Stato

-controricorrente-

avverso la Sentenza della Commissione Tributaria di II grado di
Bolzano n. 20/2022 depositata il 11/04/2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14/04/2025 dal
Consigliere Gian Paolo Macagno.

FATTI DI CAUSA

1. La società Fotoware SRL, esercente l'attività di "produzione di energia elettrica", avente il domicilio fiscale fino al 19/12/2015 a Brenzone (VR), via Vespucci n. 99, successivamente a Bolzano, piazza Walter n. 8, con due distinti ricorsi notificati in data 13 agosto 2019, impugnava dinnanzi alla Commissione Tributaria di I grado di Bolzano il silenzio/diniego avverso le richieste di rimborso, correlate all'agevolazione c.d. "Tremonti ambiente" di cui all'art. 6 della L. n. 388/2000, di cui fruiva per aver effettuato investimenti finalizzati all'acquisto di impianti fotovoltaici, perfezionatosi - secondo la sua prospettazione - a seguito della presentazione telematica all'Agenzia

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

delle Entrate rispettivamente: - del modello Unico SC 2016, avvenuta in data 18/12/2017, con richiesta di rimborso, nel quadro RX, dell'importo di euro 147.013,00, relativo all'imposta sul reddito IRES indebitamente versata per l'anno d'imposta 2015; - del modello Unico SC 2017, avvenuta in data 31/10/2017, con richiesta di rimborso, nel quadro RX, dell'importo di euro 55.000,00 relativo all'imposta sul reddito IRES indebitamente versata per l'anno d'imposta 2016.

2. Si costituiva l'Agenzia delle entrate, eccependo l'inammissibilità del ricorso per non essersi perfezionato alcun rifiuto da parte dell'Amministrazione stessa, ed essendo preclusa la possibilità per il contribuente di procedere alla richiesta di rimborso prima che venissero conclusi i riscontri amministrativi di cui all'art. 36-bis del DPR n. 600/73. Osservava inoltre l'Ufficio che, anteriormente alla presentazione del ricorso, le dichiarazioni di cui si controverte erano state sottoposte a controllo formale, a cui seguiva una comunicazione di irregolarità ex art. 36-bis del DPR n. 600/73 ed il parziale disconoscimento dei crediti esposti nel quadro RX1 del modello Unico SC 2016 e 2017. Deduceva inoltre che la società aveva presentato dichiarazioni integrative con riferimento agli anni di imposta dal 2014 e ss., come se l'investimento fosse stato realizzato in quell'anno. Al contrario, per usufruire legittimamente dell'agevolazione, essa avrebbe dovuto indicare la detassazione ambientale nella dichiarazione dei redditi del 2010 relativa all'anno d'imposta 2009 (ossia nell'esercizio in cui è stato effettivamente realizzato l'investimento ambientale) o, in alternativa, indicare tempestivamente la variazione in diminuzione in sede di dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2 comma 8 bis del D.P.R. n. 322/1998.

3. La Commissione Tributaria di I grado accoglieva il ricorso, respingendo l'eccezione di inammissibilità e ritenendo emendabili le dichiarazioni. I giudici di prime cure ritenevano legittimo il ricorso

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

allo strumento della dichiarazione integrativa di cui al D.P.R. n. 322/98 per esporre perdite fiscali realmente sussistenti e dimostrabili, sebbene queste ultime fossero sorte in un periodo d'imposta antecedente e ne fosse stata omessa l'indicazione nella dichiarazione originaria.

4. Quindi la Commissione di II grado, in accoglimento dell'appello dell'Ufficio, dichiarava inammissibile il ricorso perché tardivamente proposto, avendo la contribuente omesso di impugnare nel termine di 60 giorni le comunicazioni di parziale rigetto del rimborso effettuate a seguito dei controlli formali condotti ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 600/73. Tale omissione avrebbe, pertanto, determinato acquiescenza.

5. Avverso la sentenza indicata in epigrafe la contribuente propone ricorso in cassazione con due motivi, illustrati con memoria difensiva ex art. 380-bis.1 c.p.c., e resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato: «Nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, 1 comma, n. 4 c.p.c. nella parte in cui si è pronunciata sull'inammissibilità del ricorso di primo grado rispetto ad una nuova questione proposta per la prima volta in appello. Violazione e/o falsa applicazione degli artt. 56, 57 e 58 Dlgs. 546/92, degli artt. 112 e 345 c.p.c.», la ricorrente deduce il vizio di ultrapetizione cui sarebbe incorsa la CTR.

1.1. Nel corso del giudizio di primo grado, rileva la ricorrente, l'Ufficio aveva eccepito l'inammissibilità del ricorso per assenza di un atto autonomamente impugnabile. Tale eccezione veniva successivamente ampliata contestando anche l'omessa indicazione della detassazione ambientale nell'esercizio di realizzazione dell'investimento ambientale o, in alternativa, l'omessa presentazione di una dichiarazione integrativa in relazione al medesimo esercizio.

1.2. La società contribuente deduce che l'Agenzia delle entrate, nel giudizio di appello, avrebbe quindi eccepito l'inammissibilità dei ricorsi in base ad argomentazioni, totalmente differenti rispetto a quelle esposta in primo grado, secondo cui l'inammissibilità non era da imputare all'assenza di un atto autonomamente impugnabile, in violazione dell'art. 19 Dlgs. 546/1992, quanto piuttosto all'inutile decorso dei termini sanciti dall'art. 21 del medesimo decreto. In particolare, aveva dedotto l'Ufficio, l'esito del controllo formale della dichiarazione dei redditi comunicato ex art. 36-bis D.P.R. 600/73 doveva essere interpretato come l'equivalente di un atto di diniego al rimborso, e come tale autonomamente impugnabile nei termini di cui al citato art. 21.

Afferma pertanto la ricorrente che i giudici del merito avrebbero dovuto rilevare l'inammissibilità dell'appello per mutamento della *causa petendi*.

1.3. La censura è infondata, osservandosi, in via dirimente, che ai sensi dell'art. 21 D.Lgs. n. 546/1992, nel processo tributario il ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto impugnato.

Il termine è perentorio e non è disponibile a cura delle parti, dunque l'inammissibilità del ricorso è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si costituisce, con la conseguenza che la sua condotta silente od acquiescente non può avere alcun effetto sanante (Cass.nn.26391/2010, 21356/2012, 4247/2013).

2. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia la: «Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 36 bis D.P.R. 600/73 e dell'art. 6 commi da 13 a 19, L. 388/2000 nonché del combinato disposto di cui agli artt. 19 D.lgs. 546/1992, 6, comma 5 e 7 L. 212/2000, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c.». Sostiene la ricorrente che sarebbe illegittimo attribuire all'esito del controllo formale della dichiarazione dei redditi (ossia alla comunicazione di irregolarità) un'efficacia

analoga ad un provvedimento di diniego, sia in quanto il legislatore non prevede applicazioni estensive a fattispecie diverse da quelle tassativamente indicate (riscontri meramente cartolari), sia in quanto difforme dal modello legale del vero e proprio provvedimento di diniego. L'Ufficio, dopo aver rilevato che le differenze riscontrate nelle dichiarazioni non derivavano da un mero errore di calcolo ma dall'applicazione della disposizione agevolativa, avrebbe dovuto avviare un'istruttoria completa ad esito della quale, ove lo avesse ritenuto opportuno, procedere con la notifica di un motivato provvedimento di diniego al rimborso.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. Merita ricordare che, in plurime pronunce rese da questa Corte in fattispecie analoghe sono stati affermati i seguenti principi:

- la mancata immediata fruizione del beneficio fiscale nel relativo anno di imposta non può dirsi imputabile ad una scelta discrezionale della società contribuente, ma all'incertezza interpretativa relativa alla cumulabilità delle agevolazioni consistenti nella tariffa incentivante prevista dal conto energia (art. 25, comma 10, del 8 d.lgs. 3 marzo 2011 n. 28), di cui già usufruivano le società partecipate dai contribuenti, e della detassazione degli investimenti ambientali previsti dalla c.d. "Tremonti ambientale" (art. 6, commi da 13 a 19, della Legge 23 dicembre 2000 n. 388);
- l'incertezza interpretativa è stata risolta solo a seguito dell'art. 19 del D.M. 5 luglio 2012, il quale ha posto fine ad ogni incertezza circa la possibilità di cumulare i due benefici fiscali, permettendo da quella data ai contribuenti di accedere a tale agevolazione (in termini: Cass., 27/07/2020, n. 15982);
- in tale direzione, anche la risoluzione resa dall'Agenzia delle Entrate il 20 luglio 2016 n. 58/E si è espressa in senso favorevole alla possibilità di beneficiare "ora per allora" dell'agevolazione c.d. "Tremonti ambientale" mediante dichiarazione dei redditi integrativa ex art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. 22 luglio 1998 n. 322, chiarendo

quanto segue: "con riguardo, infine, alla possibilità di beneficiare dell'agevolazione in un periodo d'imposta successivo a quello di effettuazione dell'investimento ambientale, conformemente a quanto chiarito con la risoluzione n. 132/E del 20 dicembre 2010 in relazione alla già citata agevolazione "Tremonti-ter", si è ritenuto che la mancata indicazione della deduzione per fruire della detassazione ambientale entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria non sia di ostacolo alla possibilità di avvalersi di tale deduzione in sede di dichiarazione dei redditi integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998;

- decorsi i termini per la presentazione della dichiarazione a favore di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998, è altresì possibile recuperare l'agevolazione presentando un'istanza di rimborso, ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602» (Cass. 12/01/2022, n. 746; conf., Cass. 31/01/2023, n. 2931, Cass. 15/11/2022, n. 33660 e Cass. 19/07/2022, n. 22589).

2.3. Nel caso di specie, la contribuente ha optato per la richiesta di rimborso.

2.4. A tale riguardo, è opportuno ricordare che la domanda di rimborso o di restituzione del credito d'imposta maturato dal contribuente deve ritenersi già presentata con la compilazione, nella dichiarazione annuale, del quadro relativo al credito (si vedano, *ex plurimis*, Cass. 12/09/2012, n. 15229; Cass. 22/02/2017, n. 4559; Cass. 07/09/2018, n. 21788 e ancora, di recente, Cass. 06/11/2023, n. 30768).

2.5. È, inoltre, costante orientamento di questa Corte che, in tema di contenzioso tributario, qualora, a fronte di un'istanza di rimborso d'imposta, l'Amministrazione finanziaria si limiti ad emettere un provvedimento di rimborso parziale, senza evidenziare alcuna riserva o indicazione nel senso di una sua eventuale natura interlocutoria, il provvedimento, per la parte relativa all'importo non rimborsato, ha valore di rigetto - sia pure implicito - della richiesta

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

originariamente presentata dal contribuente. Ne consegue che detto provvedimento costituisce atto impugnabile quale rifiuto espresso, nel termine di sessanta giorni dalla notificazione, ai sensi degli artt. 19 e 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, ed è improponibile una seconda istanza di rimborso per il mancato accoglimento integrale della prima, con conseguente inidoneità della stessa alla formazione di un silenzio-rifiuto impugnabile (Cass. n. 26907 del 13/09/2022, n. 23157 del 22/10/2020; cfr., in precedenza, Cass. n. 18872 del 11/09/2020; n. 14846 del 05/06/2008. In siffatta evenienza la mancata, tempestiva, impugnazione del diniego dell'istanza di rimborso di imposta determina l'intangibilità del relativo rapporto, posto che in campo tributario il diritto soggettivo del contribuente al rimborso è fronteggiato non da un potere discrezionale, ma dall'obbligo dell'Amministrazione tributaria, ex art. 53 Cost., di ristabilire la giusta imposizione nel rispetto della capacità contributiva, sicché la riproposizione della medesima istanza, ormai rivolta contro un provvedimento ormai definitivo, corrisponde ad una richiesta di esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria, il quale presuppone l'esistenza di un interesse di rilevanza generale alla rimozione (Sez. 6 - 5, Sentenza n. 26087 del 11/12/2014). In definitiva, è stato affermato ivi il principio secondo cui, qualora l'amministrazione finanziaria accolga solo parzialmente l'istanza del contribuente proposta ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, rivolta ad ottenere lo sgravio e rimborso di un tributo iscritto a ruolo, il relativo provvedimento, ove evidenzi la volontà di negare tale rimborso per l'altra parte del tributo, integra un rigetto implicito, impugnabile davanti alle commissioni tributarie ai sensi e nel termine di cui all'art. 21 del d. lgs. n. 546/1992), decorrente dalla data di notifica del provvedimento, senza che sia possibile proporre tale impugnativa rispetto ad una seconda e successiva istanza di rimborso, non prevista dalla norma contenuta nel citato art. 38 del d.P.R. n. 602.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.6. In applicazione dei superiori principi, a fronte alle domande di rimborso contenute nelle dichiarazioni dei redditi per gli anni 2015 e 2016, alle due comunicazioni di irregolarità ex art. 36-bis D.P.R. n. 600/1973 con le quali l'Amministrazione finanziaria ha informato la società contribuente di aver ridotto l'importo del rimborso IRES richiesto da 147.013,00 euro a 70.211,00 euro con riguardo all'anno d'imposta 2015, e da 55.000,00 euro a 1.300,00 euro con riguardo all'anno d'imposta 2016, va attribuita valenza di provvedimenti di rimborso parziale e, contestualmente, in relazione agli imposti non riconosciuti, di rigetto implicito, sostitutivi del silenzio/rifiuto tacito serbato sino a quel momento.

2.7. Come correttamente rilevato dai giudici di appello, se è vero che le comunicazioni di irregolarità, laddove contenenti inviti a regolarizzare errori o omissioni che, ove non adempiuti, sono seguiti da cartelle di pagamento, non hanno carattere definitivo e quindi la loro impugnazione è una facoltà e non un onere (così Cass. VI-5, n. 3315/2016), è però altrettanto vero che, nel caso delle richieste di rimborso, la comunicazione di diniego, totale o parziale, non richiede alcun atto esecutivo, dal che derivando che, in difetto di impugnazione, rappresenti un procedimento suscettibile di diventare definitivo.

2.8. Nel caso di specie è incontestato che i suddetti provvedimenti non siano stati tempestivamente impugnati nel termine di 60 giorni dalla notificazione, e dunque, ai sensi degli artt. 19 e 21 D. Lgs. n. 546/1992, sono divenuti definitivi.

3. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con conseguente condanna della ricorrente al rimborso, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 5.600,00 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 per il versamento, da parte del ricorrente, dell'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, il 14/04/2025.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Civile Ord. Sez. 5 Num. 19574 Anno 2025

Presidente: LENOCI VALENTINO

Relatore: CORTESI FRANCESCO

Data pubblicazione: 15/07/2025



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso n.r.g. 8220/2023, proposto da:

RICAMBI SANT'ANTONIO s.a.s. di Lombardi Gerardo & C., in persona del legale rappresentante p.t. Gerardo Lombardi, **LOMBARDI GERARDO, LOMBARDI GIANLUCA e LOMBARDI ALFONSO**, rappresentati e difesi, per procura speciale in calce al ricorso, dall'Avv. NICOLA RASCIO, il quale indica il proprio indirizzo di poste elettronica certificata

- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso la quale è domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 6394/2022 della Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Campania, depositata il 30 settembre 2022; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 3 luglio 2025 dal consigliere dott. Francesco Cortesi.

Rilevato che:

1. A seguito di verifica fiscale inerente all'anno d'imposta 2014, l'amministrazione finanziaria notificò a Ricambi Sant'Antonio s.a.s. un avviso di accertamento che ne riprendeva a tassazione il reddito a fini Irap, Irpef e Iva, sul rilievo di ricavi non fatturati e costi non deducibili, oltre all'irrogazione di sanzioni.

Un identico avviso fu notificato ai soci Gerardo, Gianluca e Alfonso Lombardi, in proporzione alle rispettive quote, ex art. 5 TUIR.

La società e i soci Gianluca e Gerardo Lombardi impugnarono l'avviso di accertamento innanzi alla C.T.P. di Napoli, mentre il restante socio propose impugnazione innanzi alla C.T.P. di Salerno.

I giudizi, riuniti innanzi alla prima Commissione adita, si conclusero con la conferma della pretesa erariale.

2. Il successivo appello dei contribuenti venne respinto con la pronuncia indicata in epigrafe.

Per quanto in questa sede ancora di interesse, i giudici regionali disattesero il motivo di gravame con il quale i contribuenti avevano denunciato la nullità della sentenza (per omessa pronuncia o difetto di motivazione) nella parte in cui aveva ritenuto persuasiva la documentazione valutata dall'Ufficio e, per contro, inidonee alla prova contraria le produzioni da loro effettuate.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Nel merito, valorizzarono la documentazione extracontabile utilizzata dall'Amministrazione, significativa di una vera e propria "contabilità in nero".

Infine, affermarono che le doglianze dei contribuenti sulle modalità di valutazione della documentazione extracontabile da parte della Guardia di Finanza costituivano mere argomentazioni, che non trovavano sostegno in prove più specifiche degli asseriti errori; che l'atto impositivo era sufficientemente motivato per effetto del richiamo al p.v.c. ad esso prodromico; e che l'accertamento era stato condotto con metodo analitico-induttivo, ciò che onerava i contribuenti della prova delle componenti negative di reddito che essi ritenevano di considerare in sede di rettifica.

3. I contribuenti tutti hanno impugnato la sentenza d'appello con ricorso per cassazione affidato a cinque motivi, illustrati da successiva memoria.

L'Amministrazione ha depositato controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo mezzo d'impugnazione è dedotta nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 cod. proc. civ., degli artt. 1 e 36 del d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 111 della Costituzione.

I ricorrenti rilevano di aver eccepito, con apposito motivo di appello, l'illegittimità dell'accertamento per la presenza di «numerose anomalie nell'operato sia della Guardia di Finanza che dell'Agenzia delle entrate»; queste ultime sarebbero consistite, in particolare, in errori materiali nella consultazione dei files *excel* donde i verificatori avevano tratto riscontro delle omissioni contabili, nonché nell'erronea considerazione come «operazioni a nero» di semplici annotazioni, che consistevano in «tracce di operazioni poi non perfezionate, ovvero

diversamente perfezionate, ovvero perfezionate con l'emissione (non di fattura, ma) di scontrino fiscale».

Lamentano, quindi, che la decisione resa sul punto dalla Corte di giustizia non sarebbe supportata da adeguata motivazione.

2. Con il secondo motivo i ricorrenti denunciano la nullità della sentenza, sempre per violazione degli artt. 132 cod. proc. civ., 1 e 36 del d.lgs. n. 546/1992 e 111 della Costituzione.

La censura concerne la pronunzia impugnata nella parte relativa alla motivazione dell'atto impositivo.

I ricorrenti sostengono che, sul punto, i giudici d'appello avrebbero ritenuto sufficiente l'adesione dell'Ufficio alle risultanze del p.v.c., omettendo di considerare i documenti di significato contrario da loro prodotti; per tale ragione, assumono che la decisione sarebbe supportata da motivazione meramente apparente.

3. Con il terzo motivo, denunciando nuovamente la nullità della sentenza in relazione agli artt. 1 e 36 del d.lgs. n. 546/1992, all'art. 132 cod. proc. civ. e all'art. 111 della Costituzione, i ricorrenti assumono di aver sottoposto all'attenzione della Corte di giustizia, tramite i loro motivi di gravame, plurimi elementi donde potevano ritenersi «assolutamente inattendibili e irragionevoli le conclusioni raggiunte dall'AdE sulla scorta della documentazione extracontabile», e che, invece, sul punto i giudici d'appello avrebbero statuito con motivazione supportata da argomenti «inconferenti o irrilevanti».

4. Il quarto motivo, formulato «alternativamente o cumulativamente» al precedente, denuncia lo stesso vizio sotto forma di contrasto con gli artt. 2727 e 2729 cod. civ.

Infatti, per l'ipotesi in cui fosse ritenuto soddisfatto *in parte qua* l'obbligo di motivazione della sentenza d'appello, i ricorrenti sostengono che la stessa andrebbe censurata per il grave malgoverno

delle norme applicabili in tema di presunzioni; assumono, in particolare, che i giudici regionali avrebbero commesso un errore di sussunzione nell'individuare i fatti posti a base del ragionamento presuntivo, e considerato i relativi elementi in modo atomistico e non in concorso fra loro.

5. Infine, con il quinto motivo, i ricorrenti lamentano la violazione dell'art. 53 Cost., dell'art. 39 del d.P.R. n. 600/1973, degli artt. 83 e 109, comma 4, del TUIR e dell'art. 7, comma 5- *bis*, del d.lgs. n. 546/1992, sottoponendo a critica la sentenza impugnata nella parte concernente il mancato riconoscimento di maggiori costi sul reddito rettificato.

In particolare, la Corte territoriale avrebbe errato nel non ritenere sussistente, nella specie, un'ipotesi di accertamento cd. induttivo puro, il che avrebbe consentito la deduzione di costi, parimenti per via induttiva; in ogni caso, anche a voler condividere l'ipotesi accertativa affermata, doveva essere consentita un'analoga forma di deduzione dei costi.

6. Il primo motivo non è fondato.

6.1. I ricorrenti sostengono che la sentenza d'appello sarebbe priva di motivazione nella parte concernente la denuncia di omesso esame, da parte dei giudici di prime cure, delle loro doglianze in punto alla sussistenza di «errori e anomalie» nella documentazione esaminata in sede di verifica.

Sul punto, la decisione impugnata ha fondamentalmente valorizzato la circostanza del rinvenimento, da parte degli accertatori, di documentazione extracontabile, osservando che, a fronte di ciò, i contribuenti non avevano assolto l'onere di prova contraria di loro spettanza.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Costoro, infatti, avrebbero dovuto fornire «riscontri precisi e puntuali alla ricostruzione dei ricavi operata dall'ufficio» e si erano invece limitati «a mere argomentazioni e ad affermazioni di principio», quali il rilievo di «una serie di elementi indiziari esterni all'attività svolta, diretti a contestare la metodologia dell'accertamento adottata dall'ufficio, legittima in quanto fondata sul grave elemento indiziario del rinvenimento di documentazione extracontabile»; le argomentazioni offerte, inoltre, «non tro[va]vano [...] sostegno in prove documentati precise e puntuali degli errori asseriti».

6.2. Giusta quanto riportato, la sentenza d'appello è immune da carenze nella motivazione.

È appena il caso di richiamare, in tal senso, il consolidato orientamento di questa Corte, secondo cui il vizio lamentato sussiste quando la statuizione è priva di motivazione, ovvero sorretta da motivazione apparente, perplessa o incomprensibile o che si manifesti attraverso il contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili (così, fra le numerose altre, Cass. n. 27551/2024; Cass. n. 22204/2021).

Tali fattispecie sono accomunate dall'esito di non consentire all'interprete la comprensione delle ragioni attraverso le quali il giudice è pervenuto alla statuizione adottata.

6.3. Ciò non si è verificato nel caso di specie.

Nella sentenza impugnata, infatti, sono rappresentate compiutamente e con chiarezza le ragioni per le quali non può ritenersi assolto, da parte dei contribuenti, l'onere di prova contraria che su di loro gravava a fronte delle presunzioni poste a fondamento della pretesa impositiva, corroborata dall'accertata esistenza di una contabilità "parallela" o "in nero" (pag. 6 della sentenza d'appello).

Né la dedotta nullità sussiste perché i giudici d'appello avrebbero omissis di esaminare nel dettaglio le «anomalie» denunciate dai ricorrenti; in tal senso, va condivisa l'affermazione, contenuta in sentenza con richiamo alla consolidata giurisprudenza di questa Corte, secondo cui «non è necessario che nella motivazione vengano prese in esame (al fine di confutarle o condividerle) tutte le argomentazioni svolte dalle parti, ma è sufficiente che il giudice indichi (come accaduto nella specie) le ragioni del proprio convincimento, dovendosi in tal caso ritenere implicitamente disattese tutte le argomentazioni logicamente incompatibili con esse» (*ex multis* Cass. n. 1357/2019).

La motivazione della sentenza è, dunque, coerente con la logica espressa dai principi che governano la materia ed è pienamente intelligibile; essa, pertanto, si colloca ben al di sopra della soglia del "minimo costituzionale" indicato dalla giurisprudenza di questa Corte per la valutazione di sufficienza e chiarezza richieste dall'art. 111, comma sesto, Cost. (cfr. Cass. sez. U. n. 8053 e 8054/2014).

7. Considerazioni non dissimili valgono a designare come infondato anche il secondo motivo.

I ricorrenti lamentano una carenza argomentativa della pronuncia impugnata in ordine all'eccepita invalidità dell'atto impositivo per carenza di motivazione; in tal senso, ritengono inappagante il richiamo, che vi è contenuto, al rapporto fra l'atto impositivo e il p.v.c. prodromico, osservando di aver eccepito la nullità del primo perché emesso «in acritico recepimento» del contenuto del secondo.

Tuttavia, dalla lettura della sentenza si evince con chiarezza il contenuto del principio affermato – quello in base al quale la motivazione dell'atto impositivo è validamente rinvenibile nel richiamo al p.v.c. – e, rispetto a tale principio, gli argomenti dei

ricorrenti si caratterizzano come doglianze di merito, volte a confutare il contenuto dell'accertamento e non la conformità della motivazione al "minimo costituzionale".

8. Il terzo e il quarto motivo, meritevoli di esame congiunto per la loro connessione, non sono fondati.

8.1. In punto all'affermata carenza di motivazione della sentenza impugnata in punto alla prova del credito, valgono le considerazioni già esposte in relazione al primo motivo.

8.2. Quanto alla dedotta violazione di legge, il rinvenimento di documentazione extracontabile – che costituisce, lo si ripete, circostanza incontestata – ha legittimamente condotto la Corte territoriale a ritenere soddisfatto l'onere probatorio che grava sull'Erario.

In proposito, si può richiamare la costante giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale la documentazione extracontabile legittimamente reperita presso la sede dell'impresa, ancorché consistente in annotazioni personali dell'imprenditore, costituisce elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, utilmente valutabile, indipendentemente dal contestuale riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità e nell'adempimento degli obblighi di legge; pertanto, qualora essa venga rinvenuta presso la sede dell'impresa documentazione astrattamente idonea ad evidenziare l'esistenza di operazioni non contabilizzate, essa consente di procedere alla rettifica del reddito, spettando al contribuente l'onere di fornire adeguata prova contraria (così, fra le altre, Cass. n. 9944/2023; Cass. n. 7534/2021; Cass. n. 10138/2020; Cass. n. 21138/2018; Cass. n. 12680/2018).

La sentenza impugnata si è, dunque, conformata a tale consolidato indirizzo; per il resto, laddove volte a contestare

l'intrinseca forza probatoria dei singoli elementi valutati dai giudici regionali, le argomentazioni dei ricorrenti finiscono per sollecitare un nuovo apprezzamento del materiale già valutato in sede istruttoria, non consentito nel giudizio di legittimità.

9. È invece fondato il quinto motivo, con il quale i contribuenti si dolgono del mancato riconoscimento di maggiori costi sul reddito rettificato.

9.1. Sul punto, i giudici d'appello hanno ritenuto che, vertendosi in ipotesi di «accertamento di natura analitico - induttiva, ai sensi degli artt. 39 co. 1 lett. d) e 40 del D.P.R. n. 600/73 ai fini delle imposte dirette, che comporta quindi il conseguente onere per il contribuente di provare l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'ufficio debba (o avrebbe dovuto *ab origine*) procedere, come nel diverso caso dell'accertamento c.d. "induttivo puro" ad un loro riconoscimento forfettario [...] le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza».

Pertanto, la deduzione dei costi sarebbe stata possibile soltanto ove gli stessi fossero risultanti «da elementi certi e precisi secondo il principio della previa imputazione dei costi nel bilancio».

9.2. Osserva tuttavia il Collegio che, anche a voler ritenere sussistente la fattispecie accertativa individuata in sentenza, la più recente giurisprudenza di questa Corte, formatasi alla luce della sentenza n. 10 del 2023 della Corte costituzionale, consente al contribuente l'opposizione di costi forfettari in forma di presunzione contraria.

Si è affermato, in particolare, che, in caso di accertamento induttivo puro, l'impossibilità di una ricostruzione complessiva della

contabilità (o, comunque, la generalizzata inattendibilità della stessa) conduce a ritenere riconoscibile la deduzione dei costi di produzione anche con ricorso a determinazione percentuale forfetaria, con la precisazione che è lo stesso ufficio finanziario ad essere onerato di determinare induttivamente non solo i ricavi, ma anche i corrispondenti costi.

Nell'ambito dell'accertamento analitico-induttivo, che presuppone l'attendibilità complessiva della contabilità, consentendo la rettifica di singole componenti reddituali, si riteneva invece che, ai fini della deduzione dei costi, operasse la regola generale ritraibile dall'art. 109 TUIR in forza della quale, se gli stessi non sono presenti nel conto economico, possono essere dedotti solo se risultano da elementi certi e precisi, dei quali l'onere della prova è a carico del contribuente.

9.3. A fronte di ciò, questa Corte – in armonia con il menzionato *dictum* del giudice delle leggi – ha affermato che da tale sistema deriverebbero esiti irragionevoli, perché si finirebbe per prevedere un trattamento più severo, quanto al regime della possibile prova contraria rispetto alla presunzione legale in esame, in danno del contribuente che ha tenuto una contabilità complessivamente attendibile (e che può essere destinatario di un accertamento analitico-induttivo), rispetto al regime probatorio di cui si avvale chi, destinatario di un accertamento "induttivo puro", ha omesso qualsiasi contabilità, ovvero ne ha tenuta una complessivamente inattendibile o ha posto in essere gravi condotte, quale l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi (cfr. Cass. n. 18653/2023; Cass. n. 5586/2023).

10. In considerazione di tali rilievi, il quinto motivo di ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla Corte di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Giustizia tributaria di secondo grado della Campania affinché, in diversa composizione, provveda al riesame in conformità al seguente principio di diritto: «In tema di accertamento dei redditi con il metodo analitico-induttivo, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 10 del 2023, il contribuente imprenditore può sempre opporre la prova presuntiva contraria, eccependo una incidenza percentuale forfetaria di costi di produzione, che vanno quindi detratti dall'ammontare dei maggiori ricavi presunti».

Il giudice del rinvio liquiderà anche le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso in relazione al quinto motivo, rigettati i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Campania.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte

Corte di Cassazione - copia non ufficiale