

Cassazione civile sez. trib., 25/08/2025, n. 23850

FATTI DI CAUSA

1. In controversia avente ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento di un maggior reddito d'impresa ai fini IVA, IRAP ed IRPEF emesso dall'AGENZIA DELLE ENTRATE nei confronti di Ti.Em., agente di commercio, sulla scorta di un p.v.c. redatto dalla G.d.F., con cui l'amministrazione finanziaria, con riferimento all'anno d'imposta 2007, disconosceva costi ritenuti non documentati e non inerenti all'attività d'impresa, interessi passivi di competenza di un diverso anno d'imposta (2006), interessi relativi ad un mutuo di cui il contribuente era mero fideiussore, la CTP di Bologna accoglieva parzialmente il ricorso del contribuente, riconoscendo la deducibilità dei soli costi fatturati dalla Kital RTS Srl, confermando per il resto l'avviso di accertamento impugnato.
2. Con la sentenza in epigrafe indicata la CTR dell'Emilia-Romagna accoglieva parzialmente l'appello proposto dall'Ufficio avverso la sfavorevole sentenza di primo grado, riconoscendo al contribuente la deducibilità delle spese sostenute per la prestazione di servizi forniti dalla Kital RTS Srl nella misura di complessivi 3.000,00 euro. Rigettava l'appello incidentale del contribuente. Confermava, poi, la sentenza impugnata limitatamente alla parte in cui i giudici di prima cura ritengono indebite le deduzioni degli interessi passivi relativi alla cointestazione del mutuo relativo ad un contratto per scopi non inerenti all'attività di impresa, per errata imputazione degli interessi ad una annualità diversa (anno 2006) e ancora perché il mutuo risulta non intestato al contribuente ma al padre dello stesso.
3. Avverso tale statuizione il contribuente propone ricorso per cassazione affidato a sei motivi cui non replica per iscritto l'intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Ragioni di ordine logico-giuridico impongono il preliminare esame del quarto motivo di ricorso con cui il ricorrente deduce la nullità della sentenza ex art. 112 c.p.c., 132 c.p.c. n. 4, 111 comma 6 cost. e art. 36 comma 2 n. 4 D.Lgs. 546/92, per omessa pronuncia circa una domanda proposta e contraddittorietà della motivazione della sentenza in relazione all'art. 360 comma I n. 4.
- 1.1. Sostiene il ricorrente che la CTR non si era pronunciata sul motivo di ricorso, riproposto in sede di appello, di nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione dello stesso che non conteneva assolutamente i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche caratterizzanti il percorso logico giuridico seguito dall'ufficio per pervenire alla redazione dell'atto stante l'assoluta contraddittorietà ed ambiguità delle motivazioni in esso addotte. Deduce, inoltre, di aver lamentato la contraddittorietà della motivazione dell'avviso di accertamento

perch ,   prima, si afferma che i costi contabilizzati dal ricorrente per l'importo di Euro. 30.000,00 non si potrebbero ritenere deducibili in quanto non idoneamente documentati, per cui non sarebbe possibile stabilirne l'inerenza al reddito d'impresa, per poi richiamare e condividere i rilievi contenuti nel PVC ove le operazioni vengono ritenute inesistenti, tanto che viene trasmessa la notizia di reato. Sostiene, infine, di aver dedotto il vizio di motivazione dell'avviso di accertamento stante l'omessa considerazione degli elementi offerti dal contribuente in sede di contraddittorio.

2. Il motivo   infondato e va rigettato alla stregua del principio giurisprudenziale secondo cui Ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma   necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ci  non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (Cass. n. 24155/2017; conf. Cass. 29191/2017, n. 2151/2021).

2.1. Nel caso di specie la decisione nel merito, di parziale conferma della pretesa impositiva e, quindi, dell'avviso di accertamento impugnato, adottata dai giudici di appello, implica necessariamente il rigetto delle questioni preliminari di illegittimit  di quell'atto per difetto di motivazione.

2.2. Quanto alla contraddittoriet  della motivazione dell'atto impositivo e all'omessa considerazione ed esternazione nell'avviso di accertamento degli elementi offerti dal contribuente in sede di contraddittorio, le questioni, oltre ad essere state dedotte nel motivo in esame, sono oggetto rispettivamente del primo e secondo motivo di ricorso e si esamineranno unitamente a quest'ultimo.

3. Venendo, quindi, al primo motivo di ricorso, il ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell'art 42 comm II D.P.R. 600/73 e art 56 D.P.R. 633/1972 in relazione all'art 360 primo comma n. 3) cpc   nullit  dell'avviso di accertamento per difetto/contraddittoriet  della motivazione.

3.1. Sostiene il ricorrente che   Mentre nel processo verbale di constatazione si contesta l'indeducibilit  dei costi contabilizzati dal Ti.Em. sulla base delle fatture emesse dalla ditta Kital RTS Srl in quanto   in ragione dell'attivit  ispettiva sopraesposta emerge inconfutabilmente che la totalit  dei documenti emessi dalla Kital RTS Srl Unico Socio nei confronti della ditta Individuale Ti.Em. Emanuele, sono stati rilasciati a fronte di operazioni commerciali oggettivamente inesistenti. Omissis (cfr pag. 10 pvc), l'avviso di accertamento   assolutamente contraddittorio e in esso si asserisce, dapprima, a pag. 5, che   i

verificatori, al termine di un'attività ispettiva capillare rimarcano, con evidenza inconfutabile, che la totalità dei documenti emessi dalla Kital al Ti.Em., sono stati rilasciati per operazioni commerciali oggettivamente inesistenti e che per tale situazione penalmente rilevante, ai sensi dell'art 2 D.Lgs. 74/2000 è stata redatta apposita informativa di reato; e, subito dopo, a pag. 6, che i costi contabilizzati dal Ti.Em., per l'importo significativo di Euro. 30.000,00 più iva, raffrontato al potenziale servizio fornito dalla Società Kital RTS Srl non possono ritenersi deducibili in quanto non idoneamente documentati per cui non è possibile stabilire l'inerenza al reddito dell'impresa.

3.2. Pertanto, a detta del ricorrente, nella specie sarebbe palese l'assoluta contraddittorietà dell'avviso di accertamento de quo nel quale la motivazione si fonda, per un verso, sul processo verbale della Guardia di Finanza, ripetutamente richiamato integralmente e, per altro verso, sulla non inerenza delle fatture emesse dalla Kital Rts Srl, ovvero su ipotesi tra loro alternative.

4. Anche a voler prescindere dal rilievo che il ricorrente, pur deducendo il difetto di motivazione dell'atto impositivo in realtà ne contesta il contenuto, la censura di contraddittorietà della motivazione dell'avviso di accertamento è infondata e va rigettata atteso che l'AGENZIA DELLE ENTRATE ha escluso la deducibilità dei costi relativi alle prestazioni rese in favore del contribuente dalla Kital RTS Srl in quanto non idoneamente documentati e non perché non inerenti. Il riferimento all'inerenza viene fatto dall'AGENZIA DELLE ENTRATE, peraltro correttamente, sul presupposto che, ove tali costi fossero stati dimostrati, se ne sarebbe dovuta accertare l'inerenza. In tal senso depone l'affermazione riferita a quei costi contenuta nell'atto impositivo (trascritta nel ricorso) secondo cui non possono ritenersi deducibili in quanto non idoneamente documentati per cui non è possibile stabilire l'inerenza al reddito dell'impresa.

5. Con il secondo motivo il ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 42 comma II D.P.R. 600/73, e art. 56 D.P.R. 633/72 in relazione all'art 360 primo comma n 3) cpc per mancata motivazione in relazione agli elementi apportati in sede di contraddittorio ex art. 12 della legge n. 212 del 2000. Questione che, come detto sopra, è stata posta anche con il quarto motivo di ricorso.

5.1. Sostiene il ricorrente che l'avviso di accertamento impugnato è nullo in quanto non riporta alcuna motivazione in ordine alle argomentazioni svolte nella dettagliata relazione consegnata all'amministrazione finanziaria in data 18/10/2012, in occasione del contraddittorio attivato ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997, in merito a tutti i rilievi mossi nei suoi confronti oltre ad una serie di documenti a sostegno delle deduzioni presentate.

5.2. Precisa il ricorrente che soltanto con riferimento alla indebita deduzione di componenti negativi di reddito (interessi passivi) l'avviso di accertamento conteneva un unico

generico e scarno richiamo al contraddittorio², leggendosi nello stesso che ²Le giustificazioni addotte dal contribuente, in questa sede, non sono considerate sufficienti per assumere la valenza ai fini della dimostrazione dell'effettiva detraibilità degli interessi passivi². Sostiene per² che ²Tale affermazione costituisce una mera formula di stile e contiene una valutazione solo apparente delle argomentazioni difensive del Ti.Em. e come tale assolutamente insufficiente e inadeguata².

6. La censura ² infondata e va rigettata.

6.1. Innanzitutto, va precisato che ² errato il riferimento all'art. 12 della legge n. 212 del 2000 posto che il ricorrente ha dedotto di aver depositato memorie soltanto in sede di accertamento con adesione promosso ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997 e non all'esito della notifica del p.v.c. della G.d.F.

6.2. ² solo con riferimento alle osservazioni o richieste presentate entro sessanta giorni dalla notifica del p.v.c. redatto dalla G.d.F. a conclusione della verifica fiscale che il comma 7 dell'art. 12 citato prevede l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di valutarle, e, comunque, non anche di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo (Cass. n. 12343/2024).

6.3. L'infondatezza del motivo in esame discende anche dal rilievo che, secondo questa Corte, ² l'obbligo motivazionale dell'accertamento ² assolto quando il contribuente ² stato posto nella condizione di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, al fine di contestare efficacemente ² an ed il quantum dell'imposta; ne consegue, quindi, che il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi e oggettivi della posizione creditoria dedotta, soltanto l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi di essa per delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva² (fra varie, Cass. n. 26336/24); allegazioni in fatto, quelle indicate, nella specie incontestate (e comunque emergenti dal sunto che se ne opera a pag. 3 del ricorso).

7. Con il terzo motivo il ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 14 comma 4 bis L. 537/1993, come modificato dall'art. 8 comma 1 D.L. 16/2012 convertito con L. 44/2012 ² in relazione all'art. 360 comma I n. 3 c.p.c.².

7.1. Sostiene il ricorrente che con la disciplina introdotta dalle disposizioni censurate, applicabili retroattivamente ai sensi del comma 3 dell'art. 8 D.L. citato, ² il legislatore ha circoscritto le ipotesi di ineducibilità ai soli costi e spese relativi a beni o prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per i quali il Pubblico Ministero abbia esercitato azione penale, ovvero il giudice dell'udienza preliminare abbia emesso il decreto che dispone il giudizio o, ancora, sentenza di non luogo a

procedere per intervenuta prescrizione del reato?•.

8. Il motivo Ã" infondato.

8.1. Come reiteratamente affermato da questa Corte (cfr., ex multis, Cass. n. 9900/2024; n. 26790/2022, n. 7896/2016, n. 27040/2014) lâ??art. 8, comma 2, D.L. cit. -applicabile alla presente controversia in forza del successivo comma 3, a tenore del quale le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, in luogo di quanto disposto dalla legge 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4-bis, previgente anche per fatti, atti o attivitÃ posti in essere prima dellâ??entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove piÃ¹ favorevoli â?? ha stabilito, con riguardo alle operazioni oggettivamente inesistenti, che i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi, non effettivamente scambiati o prestati, non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica, entro i limiti dellâ??ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese, â??con la conseguenza che spetta al contribuente provare la diretta afferenza tra ricavi e costi attinenti a beni non effettivamente scambiatiâ?• (cosÃ¬ in Cass. n. 19000/2018).

8.2. Nel caso di specie, la sentenza ha fatto corretta applicazione di detto principio ritenendo sussistente detta correlazione per lâ??importo di 3.000,00 Euro versate dal contribuente alla Kital RTS Srl, ed escludendola per il residuo maggior importo.

9. Con il quinto motivo il ricorrente deduce l'â?•omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che Ã" stato oggetto di discussione tra le parti in relazione allâ??art. 360 comma I n. 5) â?? assoluta assenza di motivazione in relazione al rigetto dellâ??appello incidentale proposto dal Sig. Ti.Em.â?•.

9.1. Sostiene il ricorrente di aver proposto appello incidentale avverso la sentenza di primo grado nella parte in cui aveva ritenuto fondato lâ??accertamento in ordine alle indebite deduzioni degli interessi passivi dei finanziamenti. Con riferimento a tale questione, â??il ricorrente evidenziava che la sentenza di prime cure nel ritenere â??â?infondati i rilievi riguardanti le indebite deduzioni degli interessi passivi in un caso per la cointestazione del mutuo, contratto per scopi non inerenti allâ??attivitÃ di impresa (n.d.r. trattasi del mutuo n. 6073511 â?? Banca Popolare di Lodi cointestato con il Sig. Co.) nellâ??altro caso per essere gli interessi riferiti a diversa annualitÃ (n.d.r. trattasi del mutuo n. 6057064 Banca Popolare di Lodi), nel terzo caso perchÃ© il ricorrente non Ã" beneficiario del mutuo ma (Omissis) e nel quarto caso perchÃ© il finanziamento Ã" intestato al padre (n.d.r. questi ultimi due casi in realtÃ si riferiscono ad uno stesso mutuo, ovvero il nâ?°. -Banca del Mugello-Credito cooperativo di Firenzuola)â?•da un lato aveva omesso qualsiasi riferimento al finanziamento in essere con Banca Bipop Carire dallâ??altro non aveva svolto alcun apprezzamento in ordine alle circostanze dedotte ed ai documenti prodotti dal ricorrente circa lâ??inerenza allâ??attivitÃ dei finanziamenti a prescindere dallâ??intestazione degli stessiâ?•.

10. Il motivo Ã" infondato e va rigettato.

10.1. Invero, la CTR ha escluso la deducibilitÃ degli interessi passivi da finanziamenti sostenendo che un mutuo era relativo ad un contratto stipulato â??per scopi non inerenti allâ??attivitÃ di impresaâ?•, un altro era relativo â??ad una annualitÃ diversa (anno 2006)â?• ed un altro ancora perchÃ© il mutuo risultava intestato ad altro soggetto (al padre del contribuente).

10.2. La semplice lettura del passaggio motivazionale della sentenza impugnata, appena sopra trascritta, evidenzia come la stessa esibisca una motivazione che, seppur succinta e prescindendo da ogni considerazione sulla sua condivisibilitÃ , Ã" effettiva, sia dal punto di vista grafico che contenutistico, e si pone ben al di sopra del minimo costituzionale, ex art. 111, sesto comma, Cost., in quanto idonea a palesare il ragionamento logico-giuridico ad esso sotteso, dovendosi per lâ??effetto escludere alcuna ipotesi di omessa motivazione o di motivazione meramente apparente (arg. da Cass., Sez. U, n. 8053/2014).

11. Con il sesto motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dellâ??art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dellâ??art. 2697, comma 1, cod. civ. in combinato disposto dagli artt. 19 e 54 del D.P.R. n. 633 del 1972.

11.1. Sostiene il ricorrente che i giudici di appello avevano violato il principio del riparto dellâ??onere probatorio in materia di operazioni oggettivamente inesistenti, avendo affermato che â??il contribuenteâ?• non ha dimostrato di aver corrisposto le somme dovuteâ?|omissisâ?|non ha superato la presunzione di esistenza dei fattiâ?•.

12. Il motivo Ã" manifestamente infondato e va rigettato.

12.1. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, â??In tema di IVA, lâ??onere della prova relativa alla presenza di operazioni oggettivamente inesistenti Ã" a carico dellâ??Amministrazione finanziaria e puÃ² essere assolto mediante presunzioni semplici, come lâ??assenza di una idonea struttura organizzativa (locali, mezzi, personale, utenze), mentre spetta al contribuente, ai fini della detrazione dellâ??IVA e della deduzione dei relativi costi, provare lâ??effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con lâ??esibizione della fattura ovvero in ragione della regolaritÃ formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale unâ??operazione fittiziaâ?• (Cass. n. 9723/2024; in termini, Cass. n. 28628/2021 e n. 17619/2018).

12.2. A tali principi si Ã" scrupolosamente attenuto il giudice di merito che nella motivazione della sentenza impugnata ha evidenziato gli elementi presuntivi di inesistenza (parziale) delle operazioni commerciali che lâ??amministrazione finanziaria aveva fornito desumendole dal p.v.c. redatto dalla G.d.F., e consistenti nel e dicitureâ?| generiche ed approssimativeâ?• delle fatture emesse dalla societÃ fornitrice per le presunte prestazioni di assistenza e segreteria in favore del

Ti.Em., nelle dichiarazioni rese dal personale della società fornitrice di non aver avuto rapporti né diretti né indiretti con il Ti.Em., tanto da non ricordarne nemmeno il nome, nonostante il contribuente avesse l'ufficio nello stesso stabile ove operava la società fornitrice dei servizi, nonché nella dichiarazione del titolare di tale ditta di aver effettuato prestazioni in favore del Ti.Em. soltanto per complessivi 3.000,00 euro.

12.3. A fronte di tali elementi presuntivi, la CTR ha dato atto che il contribuente non aveva fornito idonea prova contraria diretta a provare l'effettività di quelle prestazioni, non essendo stato in grado neppure di provare il pagamento delle somme fatturate, fatta eccezione per la somma di 3.000,00 Euro di cui sopra si è detto.

12.4. Ne consegue l'infondatezza della censura non sussistendo nella specie la dedotta violazione di legge.

13. In estrema sintesi, il ricorso va rigettato senza necessità di provvedere sulle spese non avendo l'intimata svolta difese scritte.

P.Q.M.

rigetta il ricorso.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002, d'atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, di un 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 24 giugno 2025.

Depositato in Cancelleria il 25 agosto 2025

Campi meta

Massima : *La validit  motivazionale dell'avviso di accertamento non   compromessa da una apparente contraddittoriet  tra i rilievi di "operazioni oggettivamente inesistenti" contenuti nel processo verbale di constatazione (PVC) e la motivazione dell'atto impositivo che nega la deducibilit  dei costi per "non idonea documentazione", laddove l'inerenza sia ritenuta non accertabile in assenza di tale documentazione.*

Supporto Alla Lettura :

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

L' accertamento tributario (o fiscale)   il complesso degli atti della pubblica amministrazione volti ad assicurare l'attuazione delle norme impositive. L' attivit  di accertamento delle imposte da parte degli uffici finanziari ha carattere meramente eventuale, essendo prevista nel nostro sistema l' autoliquidazione dei tributi pi  importanti da parte del contribuente stesso, tramite l' istituto della dichiarazione. Gli uffici intervengono quindi soltanto per rettificare le dichiarazioni risultate irregolari o nel caso di omessa presentazione delle stesse. A seconda del metodo di accertamento utilizzato, questo pu  essere:

- **analitico:** attraverso l'analisi della documentazione contabile e fiscale;
- **analitico-induttivo:** cio  misto, basato su un esame documentale e presunzioni, di norma fondate su elementi gravi, precisi e concordanti, salvo in caso di omessa dichiarazione o di contabilit  inattendibile/omessa;
- **induttivo:** attraverso l'utilizzo esclusivo di presunzioni che possono essere anche esclusivamente semplici;
- **sintetico:** fondato su coefficienti ministeriali.