



REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto: motivazione perplessa

Francesco Federici	- Presidente -	
Roberto Succio	- Consigliere -	R.G.N. 12095/2024
Gianluca Grasso	- Consigliere -	Cron.
Pierpaolo Gori	- Consigliere Rel. -	AC - 17/9/2025
Francesco Graziano	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12095/2024 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante pro
tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato,
con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

– *ricorrente* –

contro



██████████ rappresentato e difeso dall'Avv. ██████████ per procura speciale allegata al controricorso, elettivamente domiciliato presso l'indirizzo PEC: ██████████

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, n. 4994/13/22, depositata in data 15 dicembre 2022 e non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 17 settembre 2025 dal consigliere Pierpaolo Gori.

Rilevato che:

1. Con sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, n. 4994/13/22, in sede di giudizio di rinvio dall'ordinanza di Cassazione della Sez.5 n. 30022 del 2021. Da tale ordinanza si evince che l'Agenzia delle entrate aveva notificato a ██████████ un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno di imposta 2005, aveva contestato un maggiore reddito non dichiarato.

In particolare, l'Agenzia aveva rinvenuto presso un terzo 6 fatture emesse dal contribuente e, tenuto conto del valore medio degli importi riportati nelle suddette fatture, aveva ricostruito il maggiore reddito non dichiarato. La Commissione tributaria provinciale di Milano aveva rigettato il ricorso introduttivo, decisione riformata in appello dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, la quale aveva ritenuto che l'accertamento del maggior reddito non dichiarato si basava su di una ricostruzione non verosimile. Il giudice di prime cure non



aveva considerato che il contribuente era un piccolo artigiano che operava senza alcun dipendente e che, nell'anno 2005, aveva emesso solo 43 fatture, non 60 come invece ritenuto dall'Amministrazione finanziaria. Inoltre, la decisione di primo grado si era basata anche su una non consentita applicazione del doppio grado di presunzione.

2. La Corte di cassazione, nell'accogliere il ricorso, osservava che, nell'ambito di una vicenda, quale quella in esame, assumeva rilievo fondamentale individuare l'esatta natura dell'accertamento eseguito dall'Amministrazione finanziaria, derivando conseguenze diverse sul piano della prova. Il giudice del gravame aveva orientato le proprie considerazioni sul presupposto della natura analitico-induttiva del suddetto accertamento, senza, tuttavia, indicare il ragionamento logico seguito, procedendo, d'altro lato, a svalutare gli elementi indiziari dedotti dall'amministrazione finanziaria senza alcuna indicazione degli elementi di riscontro, sicché riteneva, sotto tale profilo, che la pronuncia fosse meramente apparente.

3. Il giudice del rinvio, in riforma integrale della sentenza di primo grado, accoglieva l'appello e annullava l'avviso di accertamento impugnato.

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per Cassazione avverso tale sentenza, affidato ad un unico motivo, cui replica il contribuente con controricorso.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia denuncia, in relazione all'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ., la violazione del combinato disposto dell'art. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ., dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ. e dell'art. 36, comma 2, n. 4, del d. lgs. n. 546 del 1992, con riferimento alla motivazione meramente apparente, for-



nita dalla C.G.T. di secondo grado in ordine all'infondatezza della pretesa erariale, non essendo evincibile un iter logico giuridico della decisione.

2. Si dà atto che, in via preliminare, nel controricorso viene eccepita l'inammissibilità del ricorso dell'Agenzia poiché la motivazione della sentenza della C.G.T. di II° grado sarebbe correttamente esplicitata e non meramente apparente, eccezione scrutinabile unitamente alla disamina della censura.

3. Il motivo è fondato, in relazione alla statuizione di accoglimento dell'appello nel merito. La Corte reitera l'insegnamento secondo cui 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 obiettivamente 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. 3 novembre 2016 n. 22232).

Rammenta, inoltre, che la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, dev'essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella



"motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. Sez. Un., 7 aprile 2014 n. 8053).

4. Nel caso di specie, infatti, la C.G.T. di secondo grado ha in un primo momento affermato che l'Ufficio ha correttamente applicato l'accertamento induttivo puro e connessi presupposti: «risulta correttamente applicato il metodo induttivo di cui al comma 2, lett. d bis del d.P.R. 600/73, che permette di ricostruire il reddito del contribuente sulla base di presunzione che non siano gravi, precise e concordanti» (v. p.2 sentenza).

Ha poi affermato di voler esaminare il compendio probatorio: «Occorre ora valutare se le cosiddette presunzioni super semplici, pur legittimamente poste dall'ufficio a fondamento del proprio operato, trovino riscontro nelle evidenze raccolte e nelle risultanze delle attività attuate dall'amministrazione finanziaria prima e dopo l'emissione dell'avviso di accertamento» (v. p.3 sentenza).

Ha quindi dato atto del compendio probatorio riassunto nel p.v.c.: «Imprescindibile a riguardo l'esito delle operazioni di verifica riassunte nel PVC della GDF di Pavia del 24 ottobre 2012 a carico del [REDACTED]. Ad esito delle attività svolte i verificatori danno notizia del fatto che le fatture emesse dalla [REDACTED] con i numeri [REDACTED] e dalla stesa conservate, risultavano intestate a soggetti diversi e non alla [REDACTED] (foglio 2 del PVC, all. 13 delle controdeduzioni). L'Agenzia delle Entrate afferma a riguardo che la pretesa fiscale non ha per oggetto i corrispettivi risultanti dalle fatture recuperate presso il [REDACTED] quanto i ricavi induttivamente determinati in base a tale ritrovamento» (*ibidem*).



5. Nonostante tali premesse, il giudice poi contraddittoriamente e apoditticamente stabilisce: «Il Collegio osserva che, essendo le fatture ritrovate presso il [REDACTED] il solo elemento addotto per procedere alla ricostruzione del reddito del contribuente, il fatto che, sia pure in parte, dette fatture, siano risultate, se non altro, incoerenti con le fatture conservate dal contribuente preclude che su di esse possa fondarsi la ricostruzione dei redditi da recuperare a tassazione Considerata la condotta negligente del contribuente, si compensano le spese» (*ibidem*).

La motivazione del giudice nel suo complesso è perplessa, perché da un lato afferma che l'accertamento applicato è induttivo puro, che i presupposti sono presunzioni super semplici ossia senza necessità di gravità, precisione e concordanza, che il p.v.c. dà conto di individuate incoerenze nella contabilità del contribuente, definito espressamente "negligente", ma poi, contraddittoriamente, non trae le conseguenze da tali premesse e apoditticamente afferma che su tali elementi non può fondarsi la ricostruzione reddituale induttiva senza spiegare il perché. Il compendio probatorio dev'essere nuovamente vagliato dal giudice in sede di rinvio attraverso una motivazione coerente e la cui logicità sia leggibile all'esterno.

6. La sentenza impugnata è perciò cassata e, per l'effetto, la controversia va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione al profilo e per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione al profilo e per la liquidazione delle spese di lite.



Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 17 settembre 2025

Il Presidente

Francesco Federici

