

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 27 maggio 2022, n. 17335

Rilevato che

1. La società contribuente I. SRL, successivamente denominata S. SPA, ha impugnato un avviso di accertamento, relativo al periodo di imposta 2010, con il quale venivano accertate maggiori IRES, IRAP e IVA e irrogate sanzioni con procedimento espletato in applicazione dell'art. 62-sexies d.l. 30 agosto 1993, n. 331.
2. La CTP di Palermo ha rigettato il ricorso, ritenendo che l'Ufficio avesse instaurato il contraddittorio con il contribuente e avesse provato l'incongruenza dei ricavi rispetto a quelli degli esercizi precedenti.
3. La CTR della Sicilia, con sentenza in data 3 novembre 2015, ha accolto l'appello della società contribuente. Ha ritenuto il giudice di appello, per quanto qui rileva, che l'avviso di accertamento non fosse stato correttamente motivato in relazione alle difese svolte dalla società contribuente, con particolare riferimento alla deduzione della giustificazione della antieconomicità di gestione in relazione alla crisi del settore e alla situazione congiunturale locale dedotte in una nota datata 18 novembre 2013, non contenendo l'avviso impugnato una espressa motivazione in ordine all'infondatezza dei menzionati rilievi formulati dalla società contribuente.
4. Propone ricorso per cassazione l'Ufficio, affidato a due motivi; resiste la società contribuente con controricorso, ulteriormente illustrato da memoria.

Considerato che

- 1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 39, primo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dell'art. 62-sexies d.l. n. 331/1993 e dell'art. 2697 cod. civ. Deduce il ricorrente che l'atto impositivo avrebbe tenuto conto delle osservazioni del contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale, con particolare riferimento alla crisi economica del settore, diversamente da quanto ritenuto dalla sentenza di appello. Osserva, in particolare, il ricorrente che sarebbe stata data risposta alle osservazioni della società contribuente, incentrate - oltre che sulla crisi del settore - anche su aspetti contabili contenuti nella dichiarazione dei redditi e sull'incidenza del costo del lavoro, deducendo il ricorrente di avere dato risposta a tali osservazioni e di averne tenuto conto nella emissione dell'atto impositivo; osserva, infine, il ricorrente che lo studio di settore sarebbe stato rielaborato, accogliendosi parzialmente le considerazioni in tema di costo del lavoro e di crisi del settore e assolvendo, così, all'obbligo di motivazione.
- 1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di fatto decisivo per il giudizio, consistente nella antieconomicità e anormalità della gestione caratteristica della società contribuente, in costanza della dedotta rielaborazione degli studi di settore operata in sede di emissione dell'atto impositivo, posto che la crisi del settore verrebbe in ogni caso considerata dagli studi di settore e andrebbe a incidere sull'intervallo di confidenza applicato. Deduce, pertanto, il ricorrente che il giudice di appello non avrebbe tenuto conto del fatto storico che il dato economico espresso dalla società contribuente, anche in considerazione della rimodulazione dello studio di settore applicato, sarebbe stato caratterizzato da anomalie gestionali.
2. Va rigettata la preliminare eccezione di inammissibilità del ricorso ex art. 366, primo



comma, n. 6, cod. proc. civ. (sulla quale torna diffusamente parte controricorrente in memoria), posto che il ricorso contiene l'indicazione degli atti processuali sui quali lo stesso si fonda e, in particolare, dell'avviso impugnato e delle specifiche parti dello stesso che rilevano nella specie (pag. 5 avviso impugnato sub pag. 5 ricorso). L'avviso è, poi, stato ritualmente allegato al ricorso (doc. 1) e la motivazione è stata riportata per *relationem* nel primo motivo, benché tale motivazione non risulti espressamente trascritta. Parimenti va rigettata l'eccezione di inammissibilità del primo motivo, sia in quanto il motivo non investe un difetto di motivazione della sentenza impugnata, sia in quanto non riguarda un accertamento in fatto compiuto dal giudice di appello, bensì la corretta applicazione del principio di motivazione degli atti impositivi. Del resto, trattandosi di ratio decidendi incentrata su vizi di legittimità del provvedimento impugnato, la stessa non impinge nel merito, logicamente precluso dall'esame della preliminare questione decisa, merito al quale andrebbe ascritta la sussistenza in fatto dei presupposti dell'atto impositivo. Parimenti infondata è l'eccezione di inammissibilità del secondo motivo, essendo stato indicato il fatto storico.

3. I due motivi, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte (peraltro, non espressamente in contestazione in questa sede), l'accertamento condotto in base agli studi di settore obbliga l'Ufficio - in caso di contestazione da parte del contribuente dell'applicazione dei parametri applicati - a motivare adeguatamente l'atto impositivo in relazione ai profili contestati, indicando le ragioni del proprio convincimento (Cass., Sez. V, 24 marzo 2022, n. 9518; Cass., Sez. V, 7 marzo 2022, n. 7282; Cass., Sez. V, 13 dicembre 2021, n. 39526; Cass., 30 novembre 2021, n. 37440; Cass., Sez. V, 15 marzo 2021, n. 7152; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27617; Cass., Sez. V, 31 maggio 2018, n. 13908).

Ciò in quanto il contraddittorio con il contribuente costituisce elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa, per cui la motivazione dell'atto di accertamento va integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio, solo così emergendo la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui suddetti parametri (Cass., Sez. V, 9 dicembre 2020, n. 28034; Cass., 24 settembre 2020, n. 20068; Cass., Sez. V, 5 dicembre 2019, n. 31814; Cass., Sez. VI, 18 dicembre 2017, n. 30370; Cass., Sez. U., 18 dicembre 2009, n. 26635). Ne consegue che l'Ufficio ha l'obbligo di valutare ed esaminare le osservazioni del contribuente e, in tale valutazione, assolve l'obbligo della motivazione rafforzata, posto a presidio del diritto di difesa del contribuente.

4. Nella specie, risulta dall'avviso di accertamento allegato al ricorso che l'Ufficio ha preso in esame le osservazioni della contribuente e ha rideterminato gli importi originariamente accertati. Nel far ciò, come emerge dall'avviso di accertamento allegato al ricorso e la cui motivazione è riportata *per relationem* nel ricorso, l'Ufficio è partito dalla specifica incidenza del costo del lavoro sulla redditività aziendale e ha ritenuto, accogliendo parzialmente le osservazioni della società contribuente, che vi fossero le condizioni per rideterminare la redditività della gestione caratteristica dell'impresa originariamente contestata dall'Ufficio. L'atto impositivo, sulla base delle osservazioni della società contribuente, è poi giunto alla rideterminazione dei ricavi dando atto sia delle osservazioni presentate in tema di incidenza del costo del lavoro, sia - per quanto molto sinteticamente - della dedotta crisi del settore in cui opera la società contribuente, come riportato dalla stessa sentenza impugnata («tenuto conto delle condizioni di crisi del settore»). Risulta, pertanto, che nell'avviso impugnato vi è stata una disamina della memoria di chiarimenti prodotta dalla società contribuente e indicata nella sentenza



impugnata (indicata nuovamente da parte controricorrente in memoria), che ha condotto a una rimeditazione, benché parziale, delle originarie conclusioni dell'Ufficio in sede di contraddittorio endoprocedimentale. Le osservazioni della società contribuente sono, pertanto, state esaminate ed è stato dato conto, in sede di motivazione, delle ragioni per le quali si è proceduto, sia pure in parte, a rielaborare lo studio di settore. Non può, pertanto, ritenersi che vi sia stata violazione del disposto dell'art. 62-sexies d.l. n. 331/1993, avendo l'Ufficio esaminato le osservazioni della società contribuente, anche in tema di crisi del settore, disattendendole in tutto o in parte e dando conto del proprio convincimento con la rielaborazione parziale dell'accertamento.

5. Né può sostenersi che il presupposto della legittimità del provvedimento impugnato, attinente alle ragioni per le quali sono state in parte disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio (il costo del lavoro e la crisi del settore), possa estendersi alla adeguatezza e completezza delle risposte date dall'Amministrazione finanziaria alle osservazioni poste dal contribuente, dovendosi limitare la valutazione di legittimità di questa Corte alla constatazione della sussistenza formale dell'adempimento procedimentale in questione da parte dell'Ente impositore. Parimenti, non può ritenersi che la motivazione data dall'Ufficio, risultante dall'avviso impugnato, costituisca mera clausola di stile, dovendo ritenersi eluso il contraddittorio solo nel caso in cui manchi una sia pur sommaria descrizione di tali giustificazioni e di un effettivo ancorché sintetico raffronto con le ragioni dell'ipotizzato carattere elusivo dell'operazione (Cass., Sez. V, 30 gennaio 2018, n. 2239; Cass., Sez. V, 27 luglio 2016, n. 15616), il che nella specie non sussiste, avendo l'Ufficio dato conto delle osservazioni e delle ragioni del proprio convincimento.

6. Deve, pertanto, ritenersi la contrarietà ai suddetti principi della sentenza impugnata, nella parte in cui ha ritenuto che l'atto impositivo sia nullo per avere l'Ufficio «tenuto conto solo in parte delle giustificazioni addotte e specificamente quelle concernenti l'elevato costo del lavoro dipendente e non anche quelle relative alla riduzione del volume dei ricavi imputabile alla documentata situazione di crisi del settore», ritenendosi invece rispettato il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale e l'assolvimento anche dell'obbligo di specifica motivazione dell'atto impositivo. La sentenza va, pertanto, cassata con rinvio. Il giudice del rinvio, in presenza del motivato dissenso operato dall'Ufficio, dovrà valutare nel merito le ragioni dello scostamento addotte da parte contribuente. Al giudice del rinvio è rimessa anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla CTR della Sicilia, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

