



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12179/2022 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante
pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello
Stato;

-ricorrente-

contro

L.P. PERONI S.R.L., in persona del legale rappresentante *pro
tempore*;

-intimata-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
Calabria n. 3544/2021, depositata il 5 novembre 2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 7 luglio 2026
dal Consigliere Gianluca Grasso.

FATTI DI CAUSA

1. – L'Agenzia delle entrate sottoponeva a controllo la
posizione fiscale della società Peroni 96 s.r.l., selezionata tra i

soggetti che avevano omesso di presentare la dichiarazione per l'anno 2013, pur avendo comunicato i dati ai fini IVA. L'Ufficio esaminava, in particolare, i rapporti intercorsi tra detta società e L.P. Peroni s.r.l., indicata quale cessionaria e responsabile in solido senza limitazione, ai sensi dell'art. 14, comma 4, del d.lgs. n. 472 del 1997, in ragione di una serie di atti, posti in essere nell'arco temporale compreso tra il 6 dicembre 2012 e il 3 luglio 2013, che, secondo la prospettazione dell'Amministrazione, avevano determinato lo "svuotamento" della Peroni 96 s.r.l. e configuravano una fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

In particolare, l'Ufficio rilevava che, in data 6 dicembre 2012, Peroni 96 s.r.l. trasferiva la sede sociale a Rossano, presso lo studio dell'avvocato Domenico Sommario, e che la rappresentanza legale passava da Mauro Peroni ad Adriana Fabrizi; nella stessa data, i soci Roberto Laoretti, Giancarlo Peroni e Marcello Peroni cedevano le quote alla medesima Adriana Fabrizi, che diveniva socio unico e legale rappresentante; quindi, in data 3 luglio 2013, veniva risolto anticipatamente l'affitto di azienda relativo al laboratorio di pasticceria corrente in Roma e, con distinto atto, Peroni 96 s.r.l. vendeva a L.P. Peroni s.r.l., costituita il 14 giugno 2013, l'azienda avente ad oggetto la somministrazione di alimenti e bevande, l'attività di affittacamere e la gestione di una sala dedicata all'installazione e all'uso di sistemi di gioco.

Sulla base di tali elementi, l'Ufficio notificava a L.P. Peroni s.r.l. l'avviso di accertamento n. TD3030300796/2018, relativo all'anno d'imposta 2013, con il quale recuperava maggior reddito, rilevando elementi positivi di reddito non dichiarati per euro 939.516,00, costi induttivamente determinati per euro 559.613,00

e maggiore IVA, IRAP e imposte dirette per complessivi euro 554.257,00.

La società proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Cosenza.

L'Ufficio si costituiva replicando alle censure.

La Commissione tributaria provinciale di Cosenza, con sentenza n. 5263/08/2019, pubblicata il 1° luglio 2019, accoglieva parzialmente il ricorso della contribuente, relativamente al calcolo delle plusvalenze e alla ripresa fiscale dell'IVA. Quanto al recupero IVA, riteneva che l'omessa attivazione del contraddittorio endoprocedimentale integrasse un vizio insanabile dell'atto, avendo il contribuente allegato concrete ragioni che avrebbe potuto far valere ove il contraddittorio fosse stato attivato; quanto alla plusvalenza, rettificava il relativo valore in euro 32.691,47, rispetto all'importo di euro 60.300,00 accertato dall'Ufficio. La stessa decisione riteneva, per il resto, che l'avviso fosse compiutamente motivato e che la contribuente non avesse confutato le risultanze dell'accertamento, sicché le operazioni poste in essere da Peroni 96 s.r.l. dovevano considerarsi fraudolente.

2. – L'Ufficio prestava acquiescenza parziale alla statuizione concernente la rettifica del valore della plusvalenza e proponeva appello avverso la sentenza di primo grado nella sola parte in cui aveva annullato l'avviso di accertamento con riferimento all'IVA per omessa instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale.

La società appellata si costituiva in giudizio chiedendo il rigetto dell'appello principale e proponendo appello incidentale avverso i capi della decisione ad essa sfavorevoli.

La Commissione tributaria regionale della Calabria, con sentenza n. 3544/02/2021, depositata il 5 novembre 2021,

rigettava sia l'appello principale dell'Agenzia delle entrate sia l'appello incidentale della società, compensando le spese del grado.

3. – Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Calabria, l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

La società non ha svolto attività difensiva.

4. – Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia la nullità della decisione; motivazione apparente; violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 132, n. 4, c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. L'Amministrazione deduce che la Commissione tributaria regionale, dopo avere richiamato i principi giurisprudenziali in tema di motivazione *per relationem*, avrebbe respinto l'appello principale dell'Ufficio applicando in modo distorto quegli stessi principi. Secondo il ricorso, la motivazione si sarebbe limitata ad affermare che la decisione di primo grado aveva valutato e deciso in maniera condivisibile le questioni controverse e che l'annullamento dell'avviso, limitatamente all'IVA, doveva essere confermato per mancata instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale. Tali affermazioni non sarebbero idonee a sorreggere il *decisum* di annullamento, poiché la Commissione tributaria regionale non avrebbe dato conto delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione, né dell'identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, in modo da consentire, attraverso la lettura coordinata delle due decisioni di merito, la ricostruzione di un percorso argomentativo esaustivo e coerente.

1.1. – Il motivo è infondato.

In seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del “minimo costituzionale” richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (Cass. n. 13248/2020; Cass. n. 17196/2020), che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. n. 7090/2022).

In tema di ricorso per cassazione, è nulla, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., per violazione dell'art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c., la motivazione solo apparente, che non costituisce espressione di un autonomo processo deliberativo, quale la sentenza di appello motivata *per relationem* alla sentenza di primo grado, attraverso una generica condivisione della ricostruzione in fatto e delle argomentazioni svolte dal primo giudice, senza alcun esame critico delle stesse in base ai motivi di gravame (Cass. n. 7267/2026).

Nella specie, deve escludersi il vizio di motivazione apparente nella sentenza di secondo grado che non si era limitata a meri richiami alla pronuncia di prime cure, ma ha espresso, sia pur in modo sintetico, le ragioni della loro conferma. La Commissione tributaria regionale, infatti, ha individuato il nucleo della controversia nella dedotta illegittimità dell'atto impositivo per

mancata instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale in materia di IVA e ha ritenuto di confermare la decisione di primo grado sul rilievo che l'omissione del confronto procedimentale avesse inciso sulla possibilità per la contribuente di far valere le proprie deduzioni in ordine alla corretta applicazione dell'aliquota e alla qualificazione dell'attività svolta.

Tale apparato argomentativo, pur non esteso, consente di individuare la ragione decisoria posta a fondamento della conferma della sentenza appellata e supera, pertanto, la soglia minima richiesta dall'art. 111, comma 6, Cost.; resta distinto, come si dirà, il diverso profilo della correttezza giuridica e della completezza della risposta resa dalla Commissione tributaria regionale rispetto allo specifico motivo di appello concernente l'onere della contribuente di assolvere alla c.d. prova di resistenza.

2. – Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia l'omessa pronuncia; violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. Il motivo si collega alle deduzioni svolte con la prima censura e sostiene che la Commissione tributaria regionale avrebbe omesso di pronunciare sullo specifico motivo di appello articolato dall'Ufficio, concernente il mancato assolvimento, da parte della società contribuente, dell'onere di allegare e dimostrare, in concreto, le ragioni che avrebbe potuto far valere in sede di contraddittorio endoprocedimentale e la loro idoneità a determinare un diverso esito dell'attività accertativa.

Con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 6, comma 6, e 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, dell'art. 115 c.p.c. e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. La ricorrente deduce che la Commissione tributaria regionale, dopo

avere richiamato la distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati e dopo avere menzionato il principio secondo cui, per i tributi armonizzati, l'omessa instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale determina l'invalidità dell'atto soltanto se il contribuente enuncia in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e tali ragioni non risultano meramente pretestuose, avrebbe violato le norme indicate in rubrica. Secondo il ricorso, la prova di resistenza si sostanzia nella concreta e specifica enunciazione delle ragioni che il contribuente avrebbe potuto far valere al momento del contraddittorio non esperito. L'Agenzia sostiene che la Commissione tributaria regionale, invece di esaminare le reali ragioni che la contribuente avrebbe potuto dedurre in quel momento procedimentale, si sarebbe limitata a considerare che la questione relativa alla corretta individuazione dell'aliquota IVA e alla classificazione dell'attività imponeva l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale, indipendentemente dall'aspetto probatorio evidenziato dall'Ufficio.

2.1. – Entrambi i motivi, da trattarsi congiuntamente, sono fondati.

In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali c.d. "a tavolino", nella disciplina applicabile prima dell'entrata in 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 dagli artt. 7 e 7-bis del d.l. n. 39 del 2024, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 67 del 2024, l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale vige, quanto ai tributi c.d. non armonizzati, solo se espressamente previsto, mentre ha valenza generalizzata per i soli tributi c.d. 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., Sez. U, n. 21271/2025).

La questione è stata prospettata dall'Ufficio, ma manca una pronuncia sulla cd. "prova di resistenza", il cui onere grava sul contribuente. La Commissione tributaria regionale si è limitata a indicare le ragioni dedotte dalla contribuente, omettendo di precisare in che modo quelle ragioni avrebbero potuto condurre a un diverso esito del procedimento. Il vizio non si identifica con la mera apparenza della motivazione, esclusa con riferimento al primo motivo, ma attiene alla mancata verifica, richiesta dal motivo di appello e dalla disciplina applicabile ai tributi armonizzati, della concreta incidenza delle deduzioni che la contribuente assumeva di poter svolgere nel contraddittorio non instaurato.

3. – La sentenza impugnata dev'essere perciò cassata e, per l'effetto, va disposto il rinvio alla Corte di giustizia tributaria competente, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il secondo e il terzo motivo di ricorso, rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria del 7 luglio 2026.

La Presidente

Tania Hmeljak