



26444.20

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE**

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Dott. Domenico Chindemi, Presidente;  
Dott. Oronzo De Masi, Consigliere;  
Dott.ssa Anna Maria Fasano, Consigliere;  
Dott. Giuseppe Lo Sardo, Consigliere relatore;  
Dott. Angelo Napolitano, Consigliere;  
ha pronunciato la seguente

C.P.N. 26444

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 9312/2014 R.G., proposto

**DA**

l'Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove elettivamente domiciliata;

**RICORRENTE**

**CONTRO**

(omissis) );

1586  
2020

**INTIMATO**

**AVVERSO**

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Napoli - Sezione Staccata di Salerno il 4 marzo 2013 n.90/12/2013, non notificata;  
letto il parere reso dal P.M., nella persona del Sostituto Procuratore Generale, Dott. Stanislao De Matteis, il quale ha concluso per l'accoglimento del ricorso;  
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata (mediante collegamento da remoto, ai sensi dell'art. 83, comma 12-*quinquies*, del D.L. 17 marzo 2020 n.

18, convertito, con modificazioni, nella Legge 24 aprile 2020 n. 27) del 30 giugno 2020 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

**RILEVATO CHE:**

L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Napoli – Sezione Staccata di Salerno il 4 marzo 2013 n.90/12/2013, che, in controversia su impugnazione di avviso di recupero di credito di imposta per l'anno 1998, ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di (omissis) (omissis) avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Avellino il 23 aprile 2007 n. 36/04/2009, con compensazione delle spese di lite. La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la decisione di primo grado, sull'erroneo presupposto dell'omessa comunicazione dell'avvio del procedimento di revoca del beneficio. (omissis) è rimasto intimato.

**CONSIDERATO CHE:**

Con unico motivo, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 4, comma 7, della Legge 27 dicembre 1997 n. 449 e dell'art. 8, comma 2, del D.M. 3 agosto 1998 n. 311, in combinato disposto con l'art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto che anche l'avviso di recupero del credito d'imposta dovesse essere preceduto dalla preventiva comunicazione dell'avvio del procedimento, il quale sarebbe indispensabile soltanto per la revoca del beneficio.

**RITENUTO CHE:**

**1.** Il motivo è fondato.

**1.1** La doglianza ripropone la questione della violazione degli obblighi informativi posti a carico dell'amministrazione

finanziaria ai fini dell'eventuale contraddittorio endoprocedimentale e della sua incidenza sull'atto impositivo successivamente emanato.

L'art. 8, comma 1, del D.M. 3 agosto 1998 n. 311, nel disciplinare la revoca del credito di imposta per incrementi occupazionali riconosciuto alle piccole e medie imprese operanti in specifico ambito territoriale dall'art. 4 della Legge 27 dicembre 1997 n. 449 (recante "Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica"), prevede che <<il Centro di servizio di Pescara, salva la facoltà di cui all'articolo 7, comma 2, della legge 7 agosto 1990, n. 241, comunica all'impresa cui è stato concesso il credito d'imposta l'avvio del procedimento di revoca del credito medesimo con l'indicazione delle violazioni riscontrate, relativamente alle quali l'impresa interessata può fornire le proprie giustificazioni entro quindici giorni dalla data di ricevimento della comunicazione dell'avvio del procedimento stesso>>.

**1.2** Come è stato riconosciuto da questa Corte, nel prevedere la partecipazione del contribuente alla procedura di revoca delle agevolazioni fiscali in ragione della peculiarità della stessa, perché non preceduta dall'ordinaria attività di controllo (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 4 settembre 2013, n. 20246), la norma in esame costituisce specifica applicazione del principio generale di cui all'art. 7 della Legge 7 agosto 1990 n. 241, che impone l'obbligo di comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato ad avere effetti diretti (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 23 ottobre 2015, n. 21586; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 21 settembre 2016, n. 18450).

Peraltro, il rilievo che l'obbligo informativo di cui all'art. 8, comma 1, del D.M. 3 agosto 1998 n. 311, non sia previsto a pena di nullità, non esime di certo il giudice dal verificare - non

avendo valore assoluto, in ambito tributario, la regola della tassatività delle nullità (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 6 marzo 2013, n. 5518) - se la violazione di legge abbia comportato soltanto una mera irregolarità dell'atto (o della procedura) ovvero se abbia determinato l'invalidità dello stesso (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 21 gennaio 2015, n. 992). Verifica da effettuarsi applicando il criterio della strumentalità delle forme, sulla base del quale la trasgressione di una prescrizione che si riferisca ad una formalità o circostanza essenziale per il raggiungimento dello scopo cui l'atto è teso, comporta la nullità dell'atto, ancorché tale sanzione non sia espressamente prevista da una specifica disposizione di legge (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 6 marzo 2013, n. 5518).

**1.3** Da ciò deriva che il giudice è tenuto ad effettuare la c.d. "*prova di non resistenza*" (arg. da Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 11 novembre 2015, n. 23050), e cioè a verificare se senza quella irregolarità il procedimento avrebbe potuto avere un esito diverso, sulla base delle allegazioni del contribuente che nel caso di specie non sono neppure graficamente prospettate nel ricorso (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 29 luglio 2015, n. 16036; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 23 ottobre 2015, n. 21586; Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823), non essendo consentito a questa Corte, in ragione del tipo di vizio dedotto, esaminare gli atti processuali dei giudizi di merito per verificare se il contribuente vi avesse provveduto in quelle fasi.

**1.4** Nella specie, peraltro, non è contestato che tale atto è stato preceduto da un processo verbale di constatazione redatto in contraddittorio con il contribuente, cosicché durante le operazioni di verifica quest'ultimo aveva potuto far valere le proprie giustificazioni. Il che rendeva non necessaria la contestata comunicazione di avvio del procedimento (in

termini, con riguardo a identica vicenda: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 4 settembre 2013, n. 20246).

**2.** Pertanto, valutandosi la fondatezza del motivo dedotto, il ricorso deve essere accolto e l'impugnata decisione deve essere cassata; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, comma 1, ultima parte, cod. proc. civ., con pronuncia di rigetto del ricorso originario del contribuente (con il quale si era contestata la sola violazione dell'obbligo di comunicazione dell'avvio del procedimento).

**3.** Possono essere compensate tra le parti le spese del doppio grado del giudizio del merito, tenuto conto dell'andamento del medesimo e della progressiva evoluzione della giurisprudenza di questa Corte sulle questioni trattate, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario del contribuente; compensa tra le parti le spese dei giudizi di merito; condanna il contribuente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità in favore dell'amministrazione finanziaria, che liquida nella somma complessiva di € 2.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito e altri accessori di legge.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale effettuata da remoto il 30 giugno 2020.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
oggi, ..... 2. 0 NOV. 2020 .....

Il Cancelliere  
Massimiliano Morgante

IL PRESIDENTE  
Dott. Domenico Chindemi