



24824/21

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**SESTA SEZIONE CIVILE – T**

FW

**Oggetto: TRIBUTI –  
accertamento sintetico  
ante 2009 –  
contraddittorio –  
necessità – esclusione**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

- Dott. ANTONIO GRECO - Presidente -
- Dott. MICHELE CATALDI - Consigliere - CC. 28/04/2021
- Dott. COSMO CROLLA - Consigliere - R.G.N. 34211/2019
- Dott. LUCIO LUCIOTTI - Consigliere Rel.- Cron. 26826
- Dott. GIUSEPPE LO SARDO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 34211/2019 R.G. proposto da:

(omissis) in persona del  
 Direttore pro tempore, rappresentata e difes (omissis)  
 (omissis) presso la quale è domiciliata in Roma,  
 alla (omissis) ;

**- ricorrente -**

**contro**

(omissis)

**- intimato -**

avverso la sentenza n. 1094/03/2019 della Commissione tributaria regionale della CALABRIA, depositata il 09/04/2019; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 28/04/2021 dal Consigliere Lucio LUCIOTTI.

**Rilevato che:**

4104 / 21

1. Con la sentenza in epigrafe indicata la CTR, accogliendo l'appello proposto da (omissis) avverso la sfavorevole sentenza di primo grado, annullava l'avviso di accertamento di maggiori redditi ai fini IRPEF effettuato con metodo c.d. sintetico, ex art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973, per l'anno d'imposta 2008.

1.1. I giudici di appello muovendo dal presupposto che nella specie si vertesse in ipotesi di accertamento fondato sugli studi di settore, annullava l'atto impositivo stante il mancato espletamento, nella fase amministrativa, dell'obbligatorio contraddittorio con il contribuente e perché emesso in violazione dell'art. 12, comma 4, della legge n. 212 del 2000, norma che obbliga l'amministrazione finanziaria a tenere «costantemente informato il contribuente nell'evolversi della verifica» anche nelle ipotesi di verifiche c.d. a tavolino.

2. Avverso tale statuizione l'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione sulla base di due motivi, cui non replica l'intimato.

3. Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 bis cod. proc. civ., risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

**Considerato che:**

1. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 38, commi 4, 5 e 6, del d.P.R. n. 600 del 1973, vigente *ratione temporis*, sostenendo che la CTR, qualificando quello espletato dall'amministrazione finanziaria come «accertamento "standardizzato" mediante l'applicazione dei parametri (o degli studi di settore)» (sentenza, pag. 3) mentre invece si trattava pacificamente di accertamento sintetico ex art. 38 citato, aveva erroneamente ritenuto necessario l'espletamento del contraddittorio endoprocedimentale.

2. Il motivo è fondato e va accolto.

3. Nel caso in esame si verte pacificamente, per come ammesso anche dal contribuente nell'originario ricorso alla CTP, riprodotto *in parte qua* nel ricorso in esame, in ipotesi di accertamento sintetico ex art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973, relativo all'anno d'imposta 2008, in relazione al quale non opera la modifica normativa di cui al d.l. n. 78/2010, convertito in legge n. 122/2010, in quanto, con specifica norma di diritto transitorio (art. 22, comma 1), il Legislatore ha previsto che le modifiche operano in relazione agli «accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del presente decreto» (ovvero alla data del 31/05/2010) e quindi la norma ha effetto dal periodo d'imposta 2009, per cui gli accertamenti relativi alle precedenti annualità (come nel caso in esame, relativo all'anno 2008) sono legittimi anche senza l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale (cfr., *ex multis*, Cass. n. 21041 del 2014, n. 22746 del 2015, n. 11283 del 2016, n. 33046 e n. 30355 del 2019, n. 14628 e n. 16473 del 2020, nonché n. 7962 del 2021).

4. Con il secondo motivo ha dedotto la violazione e falsa applicazione dell'art. 12 della legge n. 212 del 2000 sostenendo l'inapplicabilità di detta disposizione al caso, come quello di specie, di accertamento condotto a tavolino.

5. Anche tale motivo è fondato e va accolto avendo la CTR erroneamente applicato al caso di specie il comma 4 della disposizione censurata che impone di dare atto delle osservazioni e dei rilievi del contribuente nel processo verbale di constatazione redatto in occasione di verifiche condotte "in loco", ovvero in sede di accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente, e che non è applicabile agli accertamenti "a tavolino" come quello effettuato nei confronti

del contribuente, in cui non vi è nessuna necessità né obbligo di redigere un processo verbale delle operazioni di verifica.

6. Invero, la tesi affermata dalla CTR, secondo la quale l'obbligo del contraddittorio con il contribuente costituisce fondamentale diritto di quest'ultimo, tale da consentire un'interpretazione analogica della disposizione in esame anche alle ipotesi di accertamenti a tavolino, si pone in contrasto con il consolidato orientamento di questa Corte secondo cui «In tema di procedimento tributario, l'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, codificato dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali della U.E., pur costituendo un diritto fondamentale del contribuente e principio fondamentale dell'ordinamento europeo, in quanto espressione del diritto di difesa e finalizzato a consentire al contribuente di manifestare preventivamente il suo punto di vista in ordine agli elementi su cui l'Amministrazione intende fondare la propria decisione, non è assunto dalla giurisprudenza della CGUE in termini assoluti e formali, ma può soggiacere a restrizioni che rispondano, con criterio di effettività e proporzionalità, a obiettivi di interesse generale, sicché, nell'ambito tributario, non investe l'attività di indagine e di acquisizione di elementi probatori, anche testimoniali, svolta dall'Amministrazione fiscale» (Cass. n. 14628 del 2020 che richiama Cass., Sez. U., n. 24823 del 2015 e la giurisprudenza unionale in materia).

7. La tesi sostenuta dalla CTR si risolve, inoltre, nell'introduzione di un obbligo di contraddittorio anticipato che lo stesso Legislatore ha espressamente escluso con riferimento agli accertamenti redditometrici *ante* 2009, ponendosi, peraltro, in evidente contrasto con il dettato normativo, chiaramente riferito alle ipotesi di accertamenti condotti con le modalità descritte al comma 1 della medesima disposizione, ovvero ai cosiddetti

accertamenti *in loco*, atteso peraltro che, con riferimento agli accertamenti a tavolino, non è previsto alcun obbligo di redazione di un processo verbale delle operazioni di verifica in tal modo condotte.

8. L'infondatezza della tesi sostenuta dalla Commissione d'appello è resa, poi, ancor più evidente dalla considerazione che l'art. 12, comma 4, della legge n. 212 del 2000 si limita a prescrivere l'obbligo per gli operatori dell'amministrazione finanziaria di dare atto nel processo verbale di verifica delle eventuali osservazioni e rilievi del contribuente (e del professionista), mentre l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale è imposto dal comma 7 della predetta disposizione ma pur sempre nelle ipotesi di verifiche *in loco*, come da giurisprudenza costante di questa Corte (cfr. Cass. n. 24793 del 2020; Cass., Sez. U, n. 24823 del 2015).

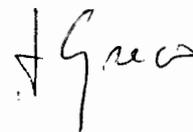
9. In estrema sintesi, dalle considerazioni svolte discende l'accoglimento del ricorso con cassazione della sentenza impugnata che va rinviata alla CTR territorialmente competente perché provveda all'esame delle questioni rimaste assorbite e alla regolamentazione delle spese processuali del presente giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale della Calabria, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 28/04/2021

Il Presidente  
Antonio GRECO



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 13 SET. 2021



Il Funzionario Giudiziario  
Cinzia DI PRIMA

