

28826/21



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE SESTA CIVILE - T

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Oggetto

Dott. Lucio Luciotti

Presidente

TRIBUTI ALTRI

Dott. Michele Cataldi

Consigliere

Dott. Cosmo Crolla

Consigliere

Dott. Giuseppe Lo Sardo

Consigliere relatore

Ud. 8/7/2021 CC

Dott. Vittorio Ragonesi

Consigliere

R.G.N. 8662/2020

ha pronunciato la seguente

Rep.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8662/2020 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 per legge domiciliata;

f.u.

RICORRENTE

CONTRO

(omissis) ;

INTIMATO

AVVERSO

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia il 31 luglio 2019 n. 4838/12/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata dell'8 luglio 2021 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

RILEVATO CHE:

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia il 31 luglio 2019 n. 4838/12/2019, che, in controversia su impugnazione di avviso di accertamento per

f.u.

6982
21

IRPEF, IRAP ed IVA relative all'anno 2011 (con i relativi accessori), ha rigettato l'appello proposto dalla medesima nei confronti di (omissis) avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Trapani l'11 novembre 2016 n. 1923/01/2016, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la decisione di primo grado, sul presupposto che il contraddittorio preventivo con il contribuente fosse stato violato, essendo stato notificato l'avviso di accertamento prima del decorso di 60 giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica. (omissis) è rimasto intimato. Ritenuta la sussistenza delle condizioni per definire il ricorso con il procedimento ai sensi dell'art. 380-bis cod. proc. civ., la proposta redatta dal relatore designato è stata notificata al difensore della parte costituita con il decreto di fissazione dell'adunanza della Corte.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per aver omesso il giudice di secondo grado di pronunciarsi sul motivo di appello inerente l'inapplicabilità del principio del contraddittorio preventivo per i c.d. "*tributi non armonizzati*" in caso di controlli c.d. "*a travolino*".
2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, 12, commi 1 e 7, della Legge 27 luglio 2000 n. 212, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver ritenuto il giudice di secondo grado la nullità dell'avviso di accertamento per violazione del contraddittorio preventivo per l'IRPEF e l'IRAP in caso di controllo c.d. "*a tavolino*".

3. Con il terzo motivo, si denuncia omesso esame di fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., per aver mancato il giudice di secondo grado di accertare la pretestuosità o meno dei motivi dedotti dal contribuente in sede stragiudiziale con riguardo all'IVA.

RITENUTO CHE:

1. Il primo motivo ed il secondo motivo - la cui stretta ed intima connessione suggerisce l'esame congiunto - sono fondati.

1.1 Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, in tema di tributi "*non armonizzati*" (come l'IRPEF e l'IRAP), l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di instaurare il contraddittorio nel corso del procedimento non sussiste per gli accertamenti c.d. "*a tavolino*", per cui non si pone la questione di un'eventuale inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della Legge 27 luglio 2000 n. 212; tuttavia, tale principio non vale per i tributi "*armonizzati*" come l'IVA, ipotesi nella quale, tuttavia, il contribuente che faccia valere il mancato rispetto di detto termine è in ogni caso onerato di indicare, in concreto, le questioni che avrebbe potuto dedurre in sede di contraddittorio preventivo (tra le tante: Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823; Cass., Sez. 6⁻⁵, 29 ottobre 2018, n. 27420; Cass., Sez. 6⁻⁵, 5 novembre 2020, n. 24793; Cass., Sez. 5⁻, 29 dicembre 2020, n. 29726; Cass., Sez. 5⁻, 6 luglio 2021, nn. 19176 e 19177).

1.2 Nella specie, la Commissione Tributaria Regionale non si è attenuta al principio enunciato, avendo rigettato l'appello dell'amministrazione finanziaria senza considerare l'inapplicabilità dell'art. 12, comma 7, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 con riguardo all'IRPEF e all'IRAP in caso di accertamenti c.d. "*a tavolino*" (come, per l'appunto, nel caso

di specie, in cui il contribuente era stato invitato a comparire presso gli uffici dell'amministrazione finanziaria per la produzione di documentazione fiscale – leggasi, in proposito, la riproduzione della motivazione dell'avviso di accertamento nel corpo del ricorso introduttivo).

2. Anche il terzo motivo è fondato.

2.1 Invero, l'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., nel testo riformulato dall'art. 54 del D.L. 22 giugno 2012 n. 83, convertito, con modificazioni, nella Legge 7 agosto 2012 n. 134, ha introdotto nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, comma 1, n. 6, e 369, comma 2, n. 4, cod. proc. civ., il ricorrente deve indicare il "*fatto storico*", il cui esame sia stato omesso, il "*dato*", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "*come*" e il "*quando*" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "*decisività*", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (tra le altre: Cass., Sez. Un., 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054; Cass., Sez. 6⁻³, 27 novembre 2014, n. 25216; Cass., Sez. 2[^], 29 ottobre 2018, n. 27415; Cass., Sez. Lav., 21 ottobre 2019, n. 26764). Peraltro, si deve trattare di un fatto principale, ex art. 2697

cod. civ., (cioè un fatto costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo) od anche di un fatto secondario (cioè un fatto dedotto in funzione di prova di un fatto principale), purché controverso e decisivo (Cass., Sez. 1[^], 8 settembre 2016, n. 17761; Cass., Sez. 6[^], 4 ottobre 2017, n. 23238; Cass., Sez. 2[^], 29 ottobre 2018, n. 27415).

2.2 Nella specie, stando alla formulazione di tale motivo, l'amministrazione finanziaria ha apparentemente censurato l'omesso esame di fatti controversi e decisivi per il giudizio, ma ha sostanzialmente lamentato l'omessa o apparente motivazione in ordine all'accertamento negativo della pretestuosità delle ragioni dedotte dal contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale (*«(...) l'impugnata sentenza della CTR (...), pur avendo rilevato che il contribuente "in sede di ricorso <<ha: n.d.r.>> assolto all'onere di indicare i motivi che avrebbe potuto far valere in sede stragiudiziale", ha, tuttavia, omesso di accertare se tali motivi fossero o meno "non puramente pretestuosi", così sottraendoli al proprio dovere decisorio»*).

Per cui, in base all'inequivoco tenore della volontà manifestata dalla parte, si deve riquilibrare d'ufficio il mezzo nei termini dell'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., essendo stata sostanzialmente dedotta la violazione degli artt. 36, comma 2, n. 4, del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546 e 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ., per la carenza di motivazione sull'esperimento della c.d. "prova di resistenza" in relazione all'IVA.

2.3 Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, in tema di tributi "non armonizzati" (come l'IRPEF), l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di instaurare il contraddittorio nel corso del procedimento non sussiste per

gli accertamenti c.d. "a tavolino", per cui non si pone la questione di un'eventuale inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della Legge 27 luglio 2000 n. 212; tuttavia, tale principio non vale per i tributi "armonizzati" come l'IVA, ipotesi nella quale, tuttavia, il contribuente che faccia valere il mancato rispetto di detto termine è in ogni caso onerato di indicare, in concreto, le questioni che avrebbe potuto dedurre in sede di contraddittorio preventivo (tra le tante: Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823; Cass., Sez. 6⁻⁵, 29 ottobre 2018, n. 27420; Cass., Sez. 6⁻⁵, 5 novembre 2020, n. 24793; Cass., Sez. 5[^], 29 dicembre 2020, n. 29726).

Difatti, secondo il radicato orientamento di questa Corte (a partire da: Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823), il contraddittorio endo-procedimentale costituisce un diritto fondamentale del contribuente, che, quale esplicazione del diritto alla difesa e principio fondamentale dell'ordinamento europeo, trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione finanziaria si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, sicché il destinatario di provvedimento teso ad incidere sensibilmente sui suoi interessi deve, pena la caducazione del provvedimento medesimo, essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali l'amministrazione finanziaria intende fondare la propria decisione (tra le tante: Cass., Sez. 6⁻⁵, 9 luglio 2020, n. 14628; Cass., Sez. 5[^], 27 maggio 2021, n. 14733 – vedasi anche: Corte Giust., 18 dicembre 2008, in causa C-349/07, punti 36 e 37).

Tale principio è attualmente codificato nell'art. 41, par. 2, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, il quale, nel garantire il diritto ad una buona amministrazione, prevede che,

nell'ambito del menzionato diritto, va, tra gli altri, ricompreso «*il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio*».

2.4 In ogni caso, il contribuente ha l'onere di provare che l'osservanza del contraddittorio endoprocedimentale "*avrebbe potuto comportare un risultato diverso*" del procedimento impositivo, nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali. Più in particolare, deve, dunque, affermarsi che, in relazione ai tributi "*armonizzati*", affinché il difetto di contraddittorio endoprocedimentale determini la nullità del provvedimento conclusivo del procedimento impositivo, non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto (Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823 – da ultime, tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 10 marzo 2021, n. 6619; Cass., Sez. 6[^]-5, 26 marzo 2021, n.

8612; Cass., Sez. 5[^], 4 maggio 2021, n. 11589; Cass., Sez. 5[^], 27 maggio 2021, n. 14723).

2.5 Nella specie, il giudice di appello ha contravvenuto a tali principi, essendosi limitato a constatare che il contribuente aveva assolto l'onere di indicare nel ricorso originario i motivi deducibili in sede stragiudiziale ed essendosi astenuto dal motivare perché le ragioni addotte (ma non esplicitate nella sentenza impugnata) non fossero pretestuose.

Nella specie, dunque, non si può ritenere che la sentenza impugnata sia sufficiente e coerente sul piano della logica giuridica, contenendo un'inadeguata esposizione delle ragioni sottese al rigetto dell'appello (al di là di ogni considerazione sul piano della loro fondatezza in diritto). Come si è detto, il giudice di appello si è limitato al rilievo che, *«avendo il contribuente in sede di ricorso assolto all'onere di indicare i motivi che avrebbe potuto far valere in sede stragiudiziale, la decisione appellata risulta incensurabile»*, senza, però, fornire alcuna spiegazione sulla natura e sulla plausibilità delle circostanze dedotte per contestare la pretesa impositiva dell'amministrazione finanziaria. Per cui, in ragione di tale carenza, si può concludere che la motivazione del *decisum* non raggiungeva la soglia del minimo costituzionale.

3. Alla stregua delle precedenti argomentazioni, valutandosi la fondatezza del motivo dedotto, il ricorso può trovare accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

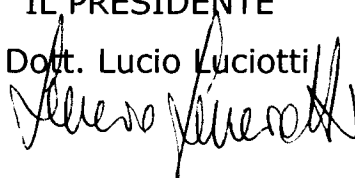
La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, in

diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale effettuata da remoto l'8 luglio 2021.

IL PRESIDENTE

Dott. Lucio Luciotti



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi **19 OTT 2021**
IL CANCELLIERE ESPERTO
Paola Diamanti

