

34394/21



**REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

DOMENICO CHINDEMI  
GIACOMO MARIA STALLA  
MILENA BALSAMO  
RITA RUSSO

MARINA CIRESE

Presidente  
Consigliere  
Consigliere  
Consigliere  
Consigliere  
Consigliere  
Consigliere - Rel.

Oggetto

SANZIONI TRIBUTI

Ud. 09/09/2021 PU  
A  
Cron. 34394  
R.G.N. 24871/2014

**SENTENZA**

sul ricorso 24871/2014 proposto da:

(omissis), elettivamente domiciliato in (omissis)  
(omissis) presso lo studio dell'avvocato (omissis) che lo  
rappresenta e difende, giusta procura in calce, -ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore,  
elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso  
l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- resistente -

332  
/2021

avverso la sentenza n. 1371/2014 della COMM.TRIB.REG. LAZIO,  
depositata il 05/03/2014;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del  
09/09/2021 dal consigliere dott. CIRESE MARINA;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale dott.  
Giacalone Giovanni che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito per il ricorrente l'avvocato (omissis) che ha chiesto  
l'accoglimento e si è riportato;

udito per il controricorrente l'avvocato (omissis) che si è  
riportato;

## FATTI DI CAUSA

(omissis) impugnava dinanzi alla CTP di Roma l'avviso di accertamento notificatogli dall'Agenzia delle Entrate, in qualità di "autore delle violazioni", conseguente al distinto accertamento effettuato nei riguardi della (omissis) (omissis) s.r.l. nei cui confronti veniva redatto un verbale per aver contabilizzato fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, assumendo che l'atto impositivo non specificava a quale titolo fosse stato ritenuto destinatario del medesimo.

La Commissione provinciale di Roma con sentenza del 4.6.2012, accoglieva il ricorso ritenendo che l'atto impositivo fosse affetto da vizio di motivazione sotto il profilo evidenziato.

Proposto appello da parte dell'Agenzia delle Entrate, la CTR del Lazio con sentenza in data 5.3.2014 accoglieva l'appello dell'Ufficio ritenendo che sulla base "delle specifiche indagini svolte dalla Guardia di Finanza" l'Amministrazione finanziaria avesse fornito "elementi analitici ed incontestabili sulla funzione di amministratore di fatto del contribuente".

Avverso detta pronuncia il contribuente proponeva ricorso per cassazione affidato a cinque motivi. Parte intimata si costituiva al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza.

Parte ricorrente depositava altresì memoria ex art. 378 c.p.c..

## RAGIONI DELLA DECISIONE

**1.** Con il primo motivo di ricorso rubricato "Violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000 per avere la CTR considerato l'accertamento fondato e quindi per averlo ritenuto implicitamente motivato in totale assenza delle indicazioni e ragioni per cui il (omissis) sarebbe stato considerato l'"autore delle violazioni" (art. 360 c.p.c. n. 3 c.p.c.)" parte ricorrente deduceva che il giudice di appello aveva erroneamente ritenuto legittimo un accertamento che non ha indicato i motivi per cui il (omissis) sarebbe stato l'autore delle violazioni contestate.

**2.** Con il secondo motivo di ricorso rubricato "Nullità del procedimento per violazione del principio della disponibilità delle prove di cui all'art. 115 c.p.c. per avere la CTR ritenuto il (omissis) autore delle violazioni senza alcuna prova di tale circostanza (art. 360 n. 4 c.p.c.)" parte ricorrente deduceva che erroneamente la CTR aveva ritenuta raggiunta la prova riferendosi alle "specifiche indagini svolte dalla Guardia di Finanza" in assenza del processo verbale di accertamento.

**3.** Con il terzo motivo di ricorso rubricato "Omesso esame circa un fatto decisivo del giudizio, per non aver esaminato la CTR il fatto storico controverso costituito dall'inesistenza agli atti processuali di qualsivoglia documento dal quale risultasse che il (omissis) fosse l'autore delle violazioni (art. 360 n. 5 c.p.c.)" parte ricorrente deduceva che la CTR aveva omesso di esaminare il fatto storico relativo all'inesistenza degli atti.

**4.** Con il quarto motivo di ricorso rubricato "Nullità del procedimento per violazione degli artt. 342 c.p.c. e 53 del d.lgs. n. 546 del 1992 in relazione all'art. 2909 c.c. per non avere la CTR statuito il passaggio in giudicato di autonomo capo della sentenza della CTP conseguente all'assenza di specifici motivi di impugnazione di tale capo (art. 360 n. 4 c.p.c.)" parte ricorrente deduceva che la CTR aveva errato nel ritenere ammissibile un appello erariale del tutto privo di censure specificamente rivolte alla ratio decidendi della sentenza della CTP costituita dal difetto di motivazione dell'atto impositivo.

**5.** Con il quinto motivo di ricorso rubricato "Nullità della sentenza per violazione dell'art. 57 d.lgs. n. 546 del 1992 in relazione all'art. 112 c.p.c. per avere la CTR statuito nel merito senza pronunciare l'inammissibilità dell'impugnazione perché fondata su fatti costitutivi della pretesa erariale del tutto nuovi e prospettati per la prima volta solo in sede di gravame (art. 360 n. 4 c.p.c.)" parte ricorrente deduceva che la CTR aveva fondato la propria decisione su circostanze nuove mai dedotte nell'accertamento impugnato relative al ruolo rivestito dal (omissis).

Il primo motivo di ricorso è fondato.

Questa Corte ha, invero, più volte affermato che l'avviso di accertamento, costituente l'atto con il quale l'Amministrazione esercita la propria pretesa impositiva nei confronti del contribuente, soddisfa l'obbligo di motivazione, ai sensi degli artt. 42 del d.P.R. n. 600/1973, in tema di imposte dirette, e 56 del d.P.R. n. 633/1972 riguardo all'IVA, oltre che in relazione al generale disposto dell'art. 7 della I. n. 212 del 2000, quando l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere e, quindi, di poter contestare, la pretesa nei suoi elementi essenziali, in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni di diritto che la determinano.

Detto requisito può dirsi soddisfatto anche quando l'atto faccia riferimento ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, purché conosciuto dal destinatario, in quanto a lui notificato o consegnato, dovendo altrimenti il PVC essere allegato all'atto impositivo o dallo stesso richiamato nei suoi elementi essenziali (cfr., tra le molte, più di recente, Cass. sez. 5, ord. 15 luglio 2020, n. 14995, in motivazione; Cass. sez. 5, 14 gennaio 2015, n. 407).

Nella specie è incontrovertita in fatto la circostanza che il PVC della Guardia di Finanza, pur richiamato nell'atto impositivo, non sia stato previamente notificato o comunque consegnato al (omissis), né il richiamato PVC risulta allegato all'avviso di accertamento del quale il (omissis) è stato destinatario.

L'esame del contenuto dell'avviso di accertamento, che il ricorrente, in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione riporta nel ricorso, evidenzia la mancata indicazione dei presupposti in fatto e delle ragioni in diritto che hanno indotto l'Amministrazione finanziaria ad individuare nel (omissis) la contestata qualità di amministratore di fatto della società.

La sentenza impugnata, pertanto, nella parte in cui non ha rilevato - per le ragioni sopra esposte - l'illegittimità dell'atto impositivo per carenza di motivazione, non ha fatto corretta applicazione dei principi affermati da questa Corte in materia (cfr. Cass. sez. 5, ord. 12 dicembre 2018, n. 32127, in fattispecie per la quale si è ritenuto che il richiamo al PVC sul quale era fondato l'atto impositivo non avesse soddisfatto le condizioni perché l'atto potesse ritenersi correttamente motivato per relationem).

Né il deficit motivazionale dell'avviso di accertamento può intendersi colmato dalla produzione in giudizio, da parte dell'Amministrazione finanziaria, del suddetto PVC, atteso che, per giurisprudenza costante, è da escludersi che la carente motivazione dell'atto impositivo, che attiene a vizio genetico che determina l'illegittimità dell'atto sul piano formale, possa essere oggetto d'integrazione in sede giudiziale (cfr., ex multis, Cass., sez. 6-5, ord. 14 luglio 2020, n. 14931; Cass. sez. 5, 12 ottobre 2018, n. 23450; Cass., sez. 6-5, ord. 21 maggio 2018, n. 12400).

I restanti motivi di ricorso sono assorbiti.

In conclusione, in accoglimento del primo motivo del ricorso, assorbiti gli altri, la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere pertanto decisa nel merito, ex art. 384, secondo comma, ultima parte, cod. proc. civ., con l'accoglimento dell'originario ricorso del contribuente.

Avuto riguardo al fatto che la presente controversia ha avuto esiti alterni, possono essere compensate le spese dei giudizi di merito tra le parti.

La regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, segue la soccombenza.

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

La Corte, in accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito, accoglie il ricorso del contribuente.

Compensa le spese di lite.

Condanna l'Agenzia delle Entrate a rifondere al contribuente le spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 5500,00 oltre ad Euro 200,00 per esborsi, rimborso spese forfettarie ed accessori di legge.

Così deciso nella camera di consiglio in data 9 settembre 2021.

Il Giudice Estensore

Dott.ssa Marina Cirese

II PRESIDENTE

Dott. Domenico Chindemi

**DEPOSITATO IN CANCELLERIA**



oggi **15 NOV 2021**  
IL CANCELLIERE ESPERTO  
Margherita Occhipinti

*Margherita Occhipinti*