



N° 2835/22

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

31 GEN. 2022

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

Dott. MAURO MOCCI - Presidente -

IRPEF ILOR
ACCERTAMENTO

Dott. MAURA CAPRIOLI - Consigliere -

Dott. MARIA ENZA LA TORRE - Rel. Consigliere -

Ud. 15/12/2021 - CC

Ccc 2835

Dott. GIUSEPPE LO SARDO - Consigliere -

R.G.N. 20481/2019

Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI - Consigliere -

Rep.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 20481-2019 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (omissis) , in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

- ricorrente -

contro

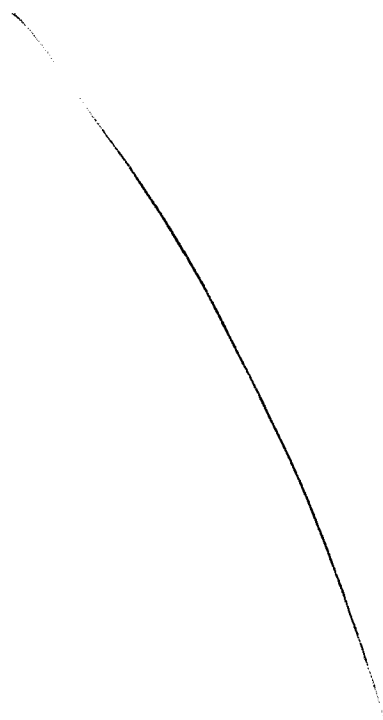
(omissis) , (omissis) , (omissis)
(omissis) , (omissis) , (omissis)
(omissis) SNC , in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliati in (omissis) , presso lo studio (omissis) , rappresentati e difesi dall'avvocato (omissis) ;

- controricorrenti -

11326
21

avverso la sentenza n. 1239/5/2019 della COMMISSIONE
TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LOMBARDIA, depositata il
15/03/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non
partecipata del 15/12/2021 dal Consigliere Relatore Dott. MARIA
ENZA LA TORRE.



Ritenuto che

L'Agenzia delle entrate ricorre per l'annullamento della sentenza della C.T.R. della Lombardia, che in controversia su ricorso della società contribuente, anno 2009, per l'annullamento degli avvisi di accertamento notificati ai sensi dell'art. 39 comma 1 lett. d) d.p.r. 600/73 a seguito di pvc, per indebita detrazione di costi relativi a fatture passive per operazioni inesistenti emesse in esecuzione di presunti contratti simulati per occultare l'illecita amministrazione di personale e manodopera, ha respinto l'appello dell'Ufficio, confermando la decisione di primo grado.

L'Ufficio aveva accertato maggiori ricavi e costi non inerenti alla società partecipata, rispettivamente per euro 131.597,00 e euro 2.448,00, ridefinendo, conseguentemente, per ciascuno dei Soci partecipanti al 25%, il reddito d'impresa ai fini Irpef da euro 26.921 a euro 160.966, il valore della produzione ai fini Irap elevandolo da euro 119.773 a euro 260.829 e il volume d'affari ai fini Iva elevandolo da euro 348.400 a euro 449.934, con l'accertamento delle relative imposte, corredate dalle sanzioni e dagli interessi di legge, ha rigettato l'appello.

L'Ufficio, prima dell'instaurazione del contraddittorio, aveva ridotto in autotutela gli imponibili accertati e aveva formulato proposta di accertamento con adesione, non accettata dai contribuenti.

La CTP accoglieva i ricorsi riuniti, ritenendo nulli gli avvisi, riconoscendo la fondatezza della invocata pregiudiziale di diritto di illegittimità dell'atto per mancanza del contraddittorio preventivo obbligatorio.

La CTR, nel ritenere l'appello dell'Agenzia non fondato, specifica che "la violazione del contraddittorio e, nello specifico, della norma di cui all'art.7 l.212/2000 da parte dell'Agenzia delle Entrate non par dubbia e alcun errore hanno commesso i Giudice di prime cure". Le contestazioni dei contribuenti sono stati dalla CTR ritenute "idonee a contestare i presupposti di fatto e di diritto su cui si fondava l'atto, al punto che nella fase successiva alla notifica dell'avviso di accertamento la stessa Agenzia ha ridotto, con provvedimento in autotutela, il reddito accertato".

La società e i soci si costruiscono con controricorso.

Considerato che

1. Col primo motivo si deduce violazione e falsa applicazione art.12 L.212/00, art. 41 Carta dei diritti fondamentali UE dei principi generali in materia di accertamento, art.2697 c.c. e art. 115 c.p.c. e del loro combinato disposto in relazione all'art.360 c.p.c., in quanto ritiene che la CTR abbia confuso i due istituti -quale quello dell'art.12 comma 7 l.212/00 (erroneamente indicato quale art. 7), applicabile ai soli avvisi emessi a seguito di accesso, ispezione e verifica eseguiti nei locali del contribuente - e il contraddittorio anticipato di cui all'art.41 Carta dei diritti fondamentali dell' UE-. In ogni caso la CTR non ha chiarito quali ragioni avrebbero i contribuenti enunciato che avrebbero potuto far valere in sede di contraddittorio.
2. Con il secondo motivo si deduce nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art.36 D.Lgs. 546/92 in relazione all'art.360 n.4 c.p.c., ritenendo che la motivazione della sentenza della CTR si risolve in una generica, astratta e apoditticamente affermata ed assolutamente indimostrata petizione di principio nella parte in cui ritiene adempiuta la prova c.d di resistenza offerta dai contribuenti sulle ragioni che avrebbero potuto far valere in sede di contraddittorio endo-procedimentale.

Il ricorso è fondato nei termini di cui in prosieguo.

2.1. In tema di contraddittorio endoprocedimentale, le Sezioni Unite con la sentenza n.24823/2015 hanno posto la basilare distinzione tra tributi cd.armonizzati e tributi cd. non armonizzati. Per i primi, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione è previsto il contraddittorio da parte dell'Amministrazione, la sua violazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, mentre non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale.

2.2.Peraltro, anche laddove si tratti di un tributo armonizzato il contribuente deve fornire la cd. prova di resistenza, da condursi nei termini

chiariti dalla decisione delle Sezioni Unite n. 24823/2015, al fine di verificare in concreto l'impatto della violazione sull'esito del provvedimento, enunciando in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio preventivo fosse stato attivato, dimostrando di non aver proposto un'opposizione meramente pretestuosa (sez. un. cit.; Cass. 25 gennaio 2017 n. 1969; n. 701 del 15/01/2019). Per i tributi non armonizzati, invece, l'obbligo di contraddittorio sussiste solo ove espressamente previsto dalla legge (cfr. Cass. 9 aprile 2018 n. 8619, in materia di imposta di registro; Cass. 31 maggio 2016 n. 11283 in materia di imposte dirette). La giurisprudenza unionale (cfr. sentt. *Kamino, cit.*, § 80 e *Sopropè, cit.*, § 37; CGUE 9 novembre 2017, C-298/16, *Ispas*, §§ 26, 28 e 29 e ss.), in materia di applicazione della Carta dei diritti fondamentali, ha affermato che, in mancanza di una disciplina specifica del diritto unionale in materia di garanzie procedurali, spetta all'ordinamento giuridico interno degli Stati membri, in virtù del principio di autonomia di cui ciascuno di essi dispone in tale materia, stabilire le modalità procedurali intese a garantire la tutela dei diritti riconosciuti ai contribuenti in forza dei principi generali del diritto dell'Unione, primo tra tutti il diritto di difesa, nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività (CGUE C-298/16, Corte del Lussemburgo *Ispas cit.*).

Va altresì precisato che la prova di resistenza non si deve applicare nelle tre ipotesi in cui nei confronti del contribuente sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, dovendosi applicare solo nel caso di verifiche a tavolino (Cass. 701 2019; n. 22644 del 2019): situazione questa non ricorrente nel caso di specie relativo a richiesta di documenti senza accesso nei locali dei contribuenti.

2.3. Nella fattispecie, dunque, la CTR era tenuta ad effettuare una concreta valutazione "ex post", che ha erroneamente compiuto traendo dal comportamento dell'Ufficio (che in sede di autotutela ha ridotto il reddito accertato) le ragioni della necessità del contraddittorio, e non già, come suo obbligo in base alla giurisprudenza citata, dalle ragioni che i

contribuenti avrebbero dovuto espressamente enunciare, e che avrebbero potuto far valere in sede di contraddittorio endoprocedimentale, in relazione all'IVA (con ricadute anche a carico dei soci maggiore IRPEF) (prova cd di resistenza).

Quanto a Irap e Irpef, in mancanza di espressa previsione in relazione alla tipologia di accertamento dell'obbligo preventivo contraddittorio, il difetto del contraddittorio – nella fattispecie non espressamente previsto trattandosi di ...- non poteva comportare negli avvisi alcuna invalidità. Pertanto gli avvisi che accertano in base ai medesimi fatti maggior reddito societario, Irap, Iva e Irpef, in caso di mancato contraddittorio anticipato possono essere invalidi – laddove superata la cd prova di resistenza- ma solo relativamente all'Iva, invalidità che non si comunica agli altri tributi non armonizzati (Cass.15596/2017).

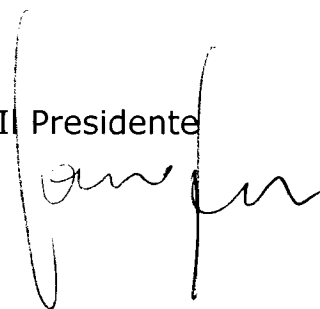
3. Il ricorso va pertanto accolto, nei termini di cui in motivazione, con rinvio alla CTR della Lombardia, che si atterrà ai superiori principi e provvederà altresì alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso per quanto di ragione; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla C.T.R. della Lombardia, in diversa composizione.

Roma, 15 dicembre 2021

Il Presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 31 GEN. 2022

Il Cancelliere

Giuseppina Filcei

