



17779/22

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. LUCIO LUCIOTTI - Presidente -
- Dott. MARIA ENZA LA TORRE - Consigliere -
- Dott. ANTONIO MONDINI - Consigliere -
- Dott. MARCELLO MARIA FRACANZANI - Consigliere -
- Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI - Rel. Consigliere -

Oggetto

IRPEF ILOR
ACCERTAMENTO

Ud. 26/04/2022 - CC

R.G.N. 36166/2019

con 17779
Rep.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 36166-2019 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) , elettivamente domiciliato in (omissis)
(omissis) , presso lo studio dell'avvocato (omissis) , che lo
rappresenta e difende unitamente all'avvocato (omissis)
(omissis) ;

- controricorrente-

avverso la sentenza n. 519/2/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LIGURIA, depositata il 24/04/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 26/04/2022 dal Consigliere Relatore Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI.

Fatti e ragioni della decisione

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, contro (omissis) , impugnando la sentenza resa dalla Commissione Tributaria Regionale della Liguria indicata in epigrafe che, nel dichiarare inammissibile l'appello proposto dalla ricorrente, ha confermato la decisione di primo grado con la quale era stato annullato l'avviso di accertamento relativo alla ripresa di Irpef, IRAP e IVA per l'anno 2009.

Secondo il giudice di appello era fondata la censura di difetto di contraddittorio endoprocedimentale proposta dal contribuente, in ragione della previsione di cui all'art. 4 della legge n. 4 del 1929 che non essendo mai stata abrogata, nemmeno dall'art. 29 del d. lgs. n. 472 del 1997, prevedeva la constatazione con processo verbale delle violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie, integrando un obbligo generalizzato di compilazione e consegna di processo verbale delle operazioni effettuate nel corso del contraddittorio, prima della notifica dell'atto impositivo.

Tale principio era applicabile per qualsiasi accertamento, compreso quello svolto a tavolino, cioè non eseguito nei locali del contribuente, solo in questo modo potendosi assicurare l'attivazione delle garanzie per una reale tutela dei diritti del contribuente, così come indicati nell'art. 12 della legge n. 212



del 2000. Ne consegue, secondo la Commissione Tributaria Regionale della Liguria, che il termine di 60 giorni costituiva un tassello fondamentale del diritto di difesa del contribuente. Ciò in piena sintonia con i principi costituzionali di collaborazione e buona fede nei rapporti fra contribuenti e pubblica amministrazione.

La parte intimata si è costituita con controricorso.

Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 nonché dell'art.24 della legge n. 4 del 1929, sostenendo che la Commissione Tributaria Regionale della Liguria non si sarebbe uniformata ai principi espressi dalle S.U. di questa Corte n. 24823 del 2015.

Con il secondo motivo si deduce la violazione dell'art. 60 del d. lgs. n. 546 del 1992. La Commissione Tributaria Regionale della Liguria avrebbe errato nel dichiarare l'inammissibilità dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate per il solo fatto che contro la stessa sentenza erano stati notificati due diversi atti di appello, prevedendo la disposizione anzidetta la declaratoria di inammissibilità nella sola ipotesi in cui uno degli appelli fosse stato già dichiarato inammissibile. Ipotesi non ricorrente nel caso di specie, in cui la Commissione Tributaria Regionale della Liguria aveva riunito i due appelli presentanti avverso la medesima sentenza di primo grado, in uno dei quali era mancata una pagina del ricorso, senza dichiarare alcuna inammissibilità dell'appello anzidetto.

Il primo motivo di ricorso è fondato nei limiti di seguito esposti.

Nella specie la questione riguarda la necessità (affermata dalla Commissione Tributaria Regionale) o meno della redazione di un processo verbale di contestazione a conclusione delle operazioni di verifica svolte "a tavolino", con conseguente

applicabilità del termine dilatorio di 60 giorni di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000.

Ebbene, secondo Cass. n. 8246 del 2018 (nello stesso senso Cass. n. 18103 del 2018), in tema di accertamento tributario, la redazione del verbale di verifica e di quello conclusivo delle operazioni è richiesta dall'art. 52, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972 (applicabile non solo in materia di IVA ma anche di imposte dirette, in virtù del richiamo operato dall'art. 33, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973) esclusivamente nelle ipotesi di accesso finalizzato all'acquisizione di documentazione, e non anche in quello di accertamenti documentali cd. a tavolino, espletati autonomamente dall'Amministrazione finanziaria nei propri uffici.

Pertanto, non essendo necessaria la redazione di un processo verbale di contestazione, ne discende che nella specie non si applica l'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 e che quindi alla parte contribuente non spettava il relativo termine di sessanta giorni prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento.

Ne discende altresì che per IRPEF ed IRAP non era necessario il contraddittorio mentre lo era invece per l'IVA (che pure è stata ripresa a tassazione), salva l'ipotesi in cui, in assenza – come nel caso di specie – del contraddittorio sia effettuata prova di resistenza ossia non venga data la dimostrazione in concreto dell'effettivo pregiudizio per il destinatario (Cass. SU n. 24823 del 2015, secondo in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di



enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito).

La sentenza impugnata infatti, esaminata nel suo complesso, ha affermato la necessità di un contraddittorio endoprocedimentale indifferenziatamente per tutti i tributi ed a prescindere dall'esistenza o meno di un accesso dell'ufficio presso i locali del contribuente, disattendendo in modo manifesto i principi espressi dalle S.U. di questa Corte, e più volte di seguito ribaditi, in ordine all'insussistenza di un obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per i tributi non armonizzati al di fuori delle ipotesi di accesso o verifiche presso i locali del contribuente (cfr. Cass. S.U. 24823 del 2015; Cass. n. 11560 del 2018; Cass. n. 5015 del 2022).

Si è ulteriormente precisato che se è vero che, secondo il principio ormai consolidato di questa Corte, è da escludere, per i tributi non armonizzati, un obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale a carico dell'Amministrazione finanziaria, non essendo rinvenibile, nella legislazione nazionale, una prescrizione generale analoga a quella comunitaria ed essendo pertanto configurabile solo se risulti specificamente sancito, è altrettanto vero che la previsione, viceversa, di un tale obbligo per i tributi "armonizzati" non significa che dalla sua violazione scaturisca sempre e comunque l'invalidità dell'atto, essendo il contribuente tenuto ad assolvere all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, senza



proporre un'opposizione meramente pretestuosa (Cass. n. 8303 del 2022).

Orbene, nel caso di specie, risultando pacifico fra le parti che l'accertamento venne eseguito ai sensi dell'art. 32 comma 1, del d.P.R. n.600 del 1973 e dunque senza alcun accesso ma sulla base della documentazione inviata dal contribuente sulla scorta della trasmissione di un questionario, non v'è dubbio che l'annullamento della ripresa per la parte concernente i tributi non armonizzati - IRPEF e IRAP - non può ritenersi legittimo, mentre per quanto concerne i tributi armonizzati (IVA) la Commissione Tributaria Regionale dovrà verificare se l'assenza del contraddittorio si giustifica alla luce della prova di resistenza eventualmente offerta dalla parte contribuente.

Tanto è sufficiente per superare i rilievi difensivi dal controricorrente.

Quanto al secondo motivo di ricorso.

Occorre premettere che la Commissione Tributaria Regionale della Liguria, in parte motiva, ha dichiarato inammissibile l'appello proposto dall'Ufficio recante il n. R.G. 2028 del 2016 in relazione alla precedente notifica, da parte della medesima Agenzia, di altra impugnazione - recante il n. R.G. 1892 del 2016 -avverso la stessa sentenza senza rinunciare a tale atto di appello precedentemente proposto. La stessa Commissione Tributaria Regionale della Liguria, peraltro, ha ritenuto ammissibile l'appello proposto per primo, ritenendo che la mancanza di pag. 2 del ricorso non inficiasse la comprensibilità e ritualità dell'impugnazione.

Ora, la ricorrente si duole della declaratoria di inammissibilità del secondo appello dalla stessa proposto che la Commissione Tributaria Regionale della Liguria ha agganciato alla ritenuta necessità che la ricorrente avrebbe dovuto rinunciare al primo

atto di appello. Affermazione, quest'ultima, per la quale, tuttavia, la ricorrente è priva di interesse una volta che la Commissione Tributaria Regionale della Liguria ha respinto nel merito l'impugnazione ritenuta ammissibile e che la stessa Agenzia non ha in questa sede impugnato. Ne consegue che ogni questione relativa alla ritualità dell'appello proposto successivamente dall'Agenzia resta ormai superata dal giudicato formatosi sull'appello proposto dalla stessa Agenzia con il n. R.G. 1892 del 2016 che non è stato messo in discussione da parte della ricorrente.

Sulla base delle superiori considerazioni, in accoglimento del primo motivo di ricorso, inammissibile il secondo, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Liguria in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

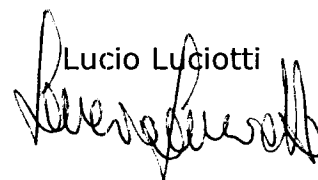
P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso, dichiara inammissibile il secondo.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla Commissione Tributaria Regionale della Liguria in diversa composizione anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso nella camera di consiglio del 26 aprile 2022

Il Presidente

Lucio Luciotti


DEPOSITATO IN CANCELLERIA

1 GIU 2022



oggi,
IL CANCELLIERE ESPERTO
Vincenzo Pio Massimiliano Giambarrresi

IL CANCELLIERE ESPERTO
Vincenzo Pio Massimiliano Giambarrresi

