

27924/22



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

I.V.A. - Accertamento -
Accesso, ispezione e
verifica esitati in un p.v.c. -
Contraddittorio preventivo -
Rispetto del termine
dilatatorio di cui all'art. 12
della legge n. 212 del 2000 -
Sufficienza.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Enrico Manzon -Presidente-

Giovanni La Rocca -Consigliere-

Tania Hmeljak -Consigliere-

Giacomo Maria Nonno -Consigliere-

Andrea Antonio Salemme -Consigliere rel.-

ha pronunciato la seguente

R.G.N. 7807/2020

Cron. 27924

C.C. 08/06/2022

ORDINANZA

2064

2022

sul ricorso iscritto al n. 7807/2020 R.G. proposto da

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
generale dello Stato, presso la quale è domiciliata a Roma, Via dei
Portoghesi, n. 12

- ricorrente -

contro

(omissis)

in persona del

legale rappresentante "pro tempore", rappresentata e difesa dal

Dott. (omissis) ed elettivamente domiciliata presso il suo

studio in (omissis)

- intimata -

avverso la sentenza della **Commissione Tributaria Regionale
della Campania n.** (omissis) **depositata il 16 luglio 2019;**

udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'17 maggio 2022 dal Consigliere Andrea Antonio Salemme;

RILEVATO CHE

1. La sentenza in epigrafe confermava quella con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, in accoglimento del ricorso di (omissis) aveva annullato l'avviso di accertamento mediante il quale, a seguito di processo verbale di contestazione della Guardia di Finanza in data 23 febbraio 2017, era stata recuperata l'IVA indebitamente detratta a fronte della contabilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti emesse nell'anno 2013 in favore della (omissis) da (omissis) s.r.l. per un imponibile di euro 933.265,20 oltre IVA per euro 204.741,10.

1.1. Nella sentenza impugnata, la Commissione Tributaria Regionale rilevava come preliminare rispetto alla trattazione della controversia fosse la doglianza sollevata dalla (omissis) nello spiegato appello incidentale relativamente all'omessa attivazione del contraddittorio preventivo. La CTR - richiamato l'insegnamento di cui alle Sezioni unite di questa Suprema Corte nella sentenza n. 24823 del 09/12/2015, a termini del quale la violazione dell'obbligo del contraddittorio preventivo comporta l'invalidità dell'atto, purché in giudizio il contribuente assolva all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato - osservava come, nella specie, l'effettiva mancata instaurazione del contraddittorio preventivo e la compiuta enunciazione, da parte della (omissis) dei motivi che già in tal sede avrebbe potuto far valere implicassero il rigetto dell'appello, con conferma della sentenza di primo grado.

In particolare, sotto il profilo di siffatti motivi deducibili in sede amministrativa, la CTR osservava come la (omissis) avesse sostenuto di aver sempre intrattenuto rapporti commerciali con tale (omissis) il quale, nel 2013, era legale rappresentante di (omissis) s.r.l., ma in precedenza era stato socio ed amministratore della (omissis) deducendo la plausibilità della sua mancata



conoscenza dell'avere l'^(omissis), nel corso degli anni, modificato la denominazione sociale dell'impresa fornitrice ed in definitiva protestando la sua buona fede, atteso che i rapporti con l'^(omissis) quale responsabile della l'^(omissis), era iniziati in epoca risalente, giusta fatturazioni anteriori al 2013.

2. L'Agencia delle entrate propone ricorso per cassazione con quattro motivi.

La l' ^(omissis) rimane intimata.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, nn. 3 e 4, cod. proc. civ., violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. e violazione dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

1.1. Ad avviso dell'Agencia delle entrate ricorrente, la CTR ritiene che la ^(omissis) abbia assolto all'onere di denunciare le ragioni che in concreto avrebbe potuto far valere in sede di contraddittorio preventivo. Tale pronuncia è tuttavia "extra petitum", poiché la ^(omissis) - alla stregua degli atti riprodotti per autosufficienza - si è sempre soltanto doluta della mancata instaurazione del contraddittorio preventivo, senza aver mai esposto le ragioni che in tal sede avrebbe potuto far valere: le ragioni addotte dall ^(omissis) nel ricorso introduttivo sono connesse solo all'intento di dimostrare la sua partecipazione inconsapevole alla frode, ma non a quello di fornire elementi atti a contrastare l'avviso sotto il profilo della carenza del contraddittorio e della lesione del diritto di difesa.

2. Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 e 4, cod. proc. civ., violazione dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

2.1. La CTR non avrebbe potuto ritenere violato l'obbligo del contraddittorio preventivo, poiché l'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 attribuisce al contribuente semplicemente il diritto di muovere rilievi o formulare osservazioni in merito alle contestazioni



entro sessanta giorni dalla consegna del processo verbale conclusivo delle operazioni ispettive. Nella specie, siffatto verbale è stato consegnato alla parte il 28 febbraio 2017, come da sottoscrizione del legale rappresentante della (omissis)

(omissis) mentre l'avviso di accertamento è stato notificato il 22 novembre 2018, cioè ben oltre i 60 giorni di legge.

3. Entrambi detti motivi, che, per la comunanza di censure, possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati.

3.1. Nel caso che ne occupa, in cui è pacifico avere la Guardia di Finanza provveduto alla redazione di un processo verbale di contestazione assunto dall'Amministrazione a fondamento dell'avviso di accertamento notificato alla (omissis) inconferente è l'evocazione, da parte della sentenza impugnata, di Sez. U, n. 24823 del 09/12/2015, Rv. 637604-01, che enuncia il principio a termini del quale, "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".

L'ambito di operatività del principio enunciato dalla predetta sentenza delle Sezioni unite ha invero riguardo ad ipotesi diverse da quelle di accesso, ispezione e verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, poiché, in relazione ad esse, trova applicazione l'art. 12, comma 7, l.n. 212 del 2000, che, operando una valutazione "ex ante" in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanziona di nullità l'atto impositivo emesso "ante tempus", anche nell'ipotesi di tributi



"armonizzati", senza che – si aggiunge (cfr., in part., Sez. 5, n. 701 del 15/01/2019, Rv. 652456-01) – assuma rilievo la prova di resistenza in ordine al possibile diverso esito del procedimento qualora il contraddittorio avesse avuto luogo.

La circostanza che l'art. 12, comma 7, l.n. 212 del 2000 operi l'indicata valutazione "ex ante" implica che, nelle ipotesi di accesso, ispezione e verifica, a prescindere dalla natura armonizzata o meno del tributo, il contraddittorio è tutelato in ragione della mera concessione al contribuente di un congruo periodo di tempo – pari al termine dilatorio di sessanta giorni, alla cui osservanza l'Amministrazione è tenuta prima di dare impulso all'attività accertativa – per eventualmente controdedurre e produrre documenti. L'esercizio, o meno, di tale facoltà è ovviamente rimesso al contribuente, in favore del quale, tuttavia, non è dovuto alcun ulteriore atto di impulso del contraddittorio, che d'altronde, in una visione d'insieme del procedimento amministrativo, non esplicherebbe alcuna concreta funzione, essendo il medesimo, proprio a cagione dell'attività necessariamente partecipata che l'ha coinvolto, già nelle condizioni di poter contraddire sulle contestazioni cristallizzate nel verbale comunicatogli.

In conformità alle superiori conclusioni, questa Suprema Corte ha recentemente avuto occasione di affermare "expressis verbis" che, ove sia stato redatto un processo verbale di contestazione, il contraddittorio preventivo è garantito dall'art. 12, comma 7, l.n. 212 del 2000, che prevede uno "spatium deliberandi" tra la regolare notifica del p.v.c. e la notificazione dell'avviso di accertamento, durante il quale il contribuente può far valere le proprie ragioni esercitando il diritto di essere sentito, avendo altresì cura di precisare che non viene in linea di conto la disposizione dell'art. 5-ter del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (introdotto dall'art. 4-octies del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58), secondo cui l'Ufficio, prima di emettere un avviso di



accertamento, notifica al contribuente l'invito a comparire previsto dal precedente art. 5, con chiamata a contraddire sui rilievi, giacché detta disposizione, priva di efficacia retroattiva, non opera, nuovamente, se sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo (Sez. 5, n. 9076 del 01/04/2021, Rv. 661211-02).

Calati i superiori principi nella vicenda oggetto di giudizio, in cui l'avviso di accertamento è stato notificato alla (omissis) ben oltre i sessanta giorni dalla messa a conoscenza del processo verbale di contestazione, del tutto erroneamente la CTR, in accoglimento della doglianza preliminare rassegnata nell'appello incidentale, ha ritenuto sussistere una violazione dell'obbligo del contraddittorio preventivo, per di più individuando d'ufficio, in totale difetto di allegazioni di parte, con conseguente violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., i fatti dimostrativi della non mera strumentalità o pretestuosità dell'eccezione di omesso invito al contraddittorio preventivo.

3.2. L'accoglimento del primo e del secondo motivo in disamina determina l'assorbimento dei restanti due, volti a denunciare (il terzo) contraddittorietà ed illogicità della sentenza impugnata e (il quarto) violazione degli artt. 19 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e degli artt. 2697 e 2727 cod. civ.

4. In definitiva, la sentenza impugnata deve essere annullata con rinvio alla CTR della Campania per nuovo esame.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso in relazione ai primi due motivi, assorbiti i restanti due, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale ^{CAMPANIA} del Veneto in diversa composizione.

Così deciso a Roma, lì 8 giugno 2022.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 23 SET 2022

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante

Il Presidente
Enrico Manzon