



34272/22

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**SESTA SEZIONE CIVILE**

**TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

LUCIO LUCIOTTI - Presidente -

ROBERTO SUCCIO - Consigliere -

MARIA GIULIA PUTATURO - Consigliere -

DONATI VISCIDO DI NOCERA

ANDREA PENTA - Consigliere -

GIAN ANDREA CHIESI - Rel. Consigliere -

I.V.A. -  
CONTRADDITTORIO  
ENDOPROCEDIMENTALE  
- MANCANZA -  
CONSEGUENZE

Ud. - 29/09/2022 CC

R.G.N. 9999-2021

*Cau. 34272*

Rep.

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso n. 9999-2021, proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (omissis) ), in persona del Direttore *p.t.*, legale rappresentante, dom.to in ROMA, alla VIA DEI PORTOGHESI, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che lo rapp. e dif.;

**- ricorrente -**

**contro**

(omissis) S.R.L., in persona del legale rappresentante *p.t.*, rapp. e dif., in virtù di procura speciale in calce al controricorso, dagli AVV.TI (omissis) e (omissis), presso lo studio del quale è elett.te dom.to in (omissis);

*5/10/22*

**- controricorrente -**

avverso la sentenza n. 431 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE dell'ABRUZZO, sez. st. di PESCARA, depositata il 05/10/2020;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 29/09/2022 dal Consigliere Dott. GIAN ANDREA CHIESI;

Rilevato che l'AGENZIA DELLE ENTRATE notificò alla (omissis) (omissis) S.R.L. un avviso di accertamento con cui l'Ufficio ha provveduto a riprese per I.V.A. relativamente all'anno di imposta 2013;

che la contribuente impugnò detto provvedimento innanzi alla C.T.P. di Pescara che, con sentenza n. 222/2019, accolse il ricorso;

che l'AGENZIA DELLE ENTRATE propose appello innanzi alla C.T.R. della Abruzzo, sez. st. di Pescara la quale, con sentenza n. 431, depositata il 05/10/2020 rigettò il gravame osservando – per quanto in questa sede ancora rileva – come (a) emergendo dalla motivazione dell'avviso di accertamento in questione che lo stesso fu emesso sulla base di documentazione acquisita a seguito di accesso presso la sede della società contribuente *"cui poi è stata chiesta ulteriore documentazione a completamento di tale verifica"*, (b) da ciò discendeva la necessità, prima di emettere l'avviso medesimo, di instaurare con il contribuente un contraddittorio endoprocedimentale;

che avverso tale decisione l'AGENZIA DELLE ENTRATE ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi; si è costituita, con controricorso, la (omissis) S.R.L.;

che sulla proposta avanzata dal relatore, ex art. 380-bis cod. proc. civ., risulta regolarmente costituito il contraddittorio;

Rilevato che con il primo motivo parte ricorrente si duole (in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ.) della "violazione e falsa applicazione dell'art. 12 L. 212/2000" (cfr. ricorso, p. 9), per avere la C.T.R. erroneamente ritenuto versarsi in presenza di un accertamento a seguito di accesso presso i locali della contribuente mentre, al contrario, esso conseguiva ad un esame della posizione della contribuente eseguita "a tavolino", alla luce di un contratto registrato in data 10.10.2013, al n. 10390, serie IT e, dunque, di un documento già in possesso dell'Ufficio, con conseguente inapplicabilità dell'art. 12 cit.;

che il motivo è manifestamente inammissibile;

che premesso che il motivo pecca di interesse (per quanto si dirà *infra*, a proposito della irrilevanza, ove si verta in ipotesi di tributi, quale l'I.V.A., armonizzati, della natura dell'accertamento - se a tavolino o meno - ai fini dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, rilevando tale profilo unicamente in ordine alle conseguenze derivante dal suo mancato svolgimento) nonché di specificità, ex art. 366, comma 1, n. 6, cod. proc. civ. (arg. da Cass., Sez. 5, 21.5.2019, n. 13625, Rv. 653996-01, nonché Cass., Sez. 6-3, 28.9.2016, n. 19048, Rv. 642130-01 e Cass., Sez. 3, 26.6.2018, n. 16812, Rv. 649421-01. Cfr. anche C.E.D.U., sentenza 28 ottobre 2021, Succi ed altri c Italia, nn. 55064/11, 37781/13 e 26049/14), per richiamarsi l'AGENZIA - a sostegno dell'assunto per cui "il processo verbale di accesso, acquisizione di documenti e/o constatazione del 16.10.2015 non è direttamente connesso con il rilievo contestato" (cfr. ricorso, p. 11, secondo cpv.) - a documentazione ("i documenti richiesti in tale accesso nonché l'invito a produrli". Cfr. ricorso, p. 11, quartultimo cpv.) (a) di cui non v'è menzione nella

motivazione della sentenza impugnata, (b) la cui produzione nei precedenti gradi di giudizio non è stata "localizzata" e (c) rispetto alla quale non sono state comunque riprodotte in ricorso le difese (se e quali) articolate innanzi alla C.T.P., prima, ed alla C.T.R., poi, osserva in ogni caso la Corte come la difesa dell'AGENZIA sollecita questa Corte ad una valutazione del materiale istruttorio in atti, diversa da quella (decisamente ampia ed analitica. Cfr. motivazione della sentenza impugnata, p. 1, penultimo cpv.) svolta dai giudici di merito circa la natura dell'accertamento (mediante accesso e non "a tavolino") svolto dall'Ufficio e, per ciò stesso, preclusa al Collegio: esula, infatti, dal vizio di legittimità ex art. 360, n. 5, cod. proc. civ. qualsiasi contestazione volta a criticare il "convincimento" che il giudice di merito si è formato, ex art. 116, c. 1 e 2 cod. proc. civ., in esito all'esame del materiale probatorio ed al conseguente giudizio di prevalenza degli elementi di fatto, operato mediante la valutazione della maggiore o minore attendibilità delle fonti di prova, essendo esclusa, in ogni caso, una nuova rivalutazione dei fatti da parte della Corte di legittimità (Cass., Sez. 3, 1.6.2021, n. 15276, Rv. 661628-01);

che con il secondo motivo parte ricorrente lamenta (in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ.) la "violazione del principio dell'obbligatorietà del contraddittorio" (cfr. ricorso, p. 13), per avere la C.T.R. ritenuto l'avviso di accertamento illegittimo, senza dare tuttavia conto dei pregiudizi derivati alla contribuente dal mancato sviluppo del contraddittorio endoprocedimentale;

che il motivo è manifestamente infondato;

che va anzitutto chiarito che 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 (Cass., Sez. U, 9.12.2015, n. 24823, Rv. 637604-01). Che tale principio è stato ulteriormente precisato, nel senso che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente), nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione *ex ante* in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso *ante tempus*, anche nell'ipotesi di tributi "armonizzati", senza che, pertanto, ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la prova di "resistenza", invece necessaria, per i soli tributi "armonizzati", ove la normativa interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (ad es., nel caso di accertamenti cd. a tavolino), ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione "ex post" sul rispetto del contraddittorio (Cass., Sez. 5, 15.1.2019, n. 701, Rv. 652456-01);

che trattandosi, nella specie, di avviso di accertamento emesso, in materia di tributi armonizzati, a seguito di accesso, non occorre che il contribuente fornisca alcuna prova di resistenza, spostandosi il perimetro di indagine unicamente sull'avvenuta emissione – o meno – dell'avviso di accertamento

*ante tempus* (questione che, tuttavia, non rientra nell'ambito del presente motivo di ricorso);

Ritenuto, in conclusione che il ricorso debba essere rigettato, con la condanna dell'AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *p.t.*, al pagamento, in favore della (omissis) (omissis) S.R.L., in persona del legale rappresentante *p.t.*, delle spese del presente giudizio di legittimità, che si liquidano come da dispositivo;

che, risultando soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non trova applicazione l'art. 13, comma 1-*quater* del d.P.R. n. 115 del 2002;

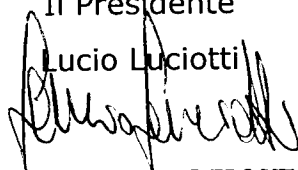
#### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso. Condanna l'AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *p.t.*, al pagamento, in favore della (omissis) S.R.L., in persona del legale rappresentante *p.t.*, delle spese del presente giudizio di legittimità, che si liquidano in € 200,00 (duecento/00) per esborsi ed € 5.600,00 (cinquemilaseicento/00) per compenso professionale, oltre al 15% su tale ultimo importo per rimborso forfettario spese generali ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sesta Sezione Civile - Tributaria, il 29.9.2022

Il Presidente

Lucio Luciotti



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

Oggi, **22 NOV. 2022**

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

*Dott.ssa Cristina Beverelli*

