



02541/23

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE

TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

ANTONIO FRANCESCO ESPOSITO - Presidente -

CONTRADDITTORIO
ENDOPROCEDIMENTALE

MARIA ENZA LA TORRE - Consigliere -

ANTONIO MONDINI - Consigliere -

Ud. - 22/11/2022 CC

MARCELLO MARIA FRACANZANI - Consigliere -

R.G.N. 2686-2021

GIAN ANDREA CHIESI - Rel. Consigliere -

Cass. 2541
Rep.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n. 2686-2021, 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) , elett.te dom.to in l (omissis) |
, presso lo studio della (omissis) |

- intimato -

A

*10768
/2*

avverso la sentenza n. 181/2020 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del MOLISE, depositata il 26/06/2020;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22/11/2022 dal Consigliere Dott. GIAN ANDREA CHIESI;

Rilevato che l'AGENZIA DELLE ENTRATE notificò a (omissis) un avviso di accertamento per riprese I.V.A, I.R.P.E.F ed I.R.E.S. relative all'anno di imposta 2010;

che il contribuente impugnò detto provvedimento innanzi alla C.T.P. di Campobasso che, con sentenza n. 54/2017, accolse il ricorso;

che l'AGENZIA DELLE ENTRATE propose appello innanzi alla C.T.R. della Molise, la quale, con sentenza n. 181/2020, depositata il 26/06/2020 rigettò il gravame osservando – per quanto ancora rileva – come correttamente la C.T.P. avesse annullato l'avviso di accertamento impugnato, da un lato, per non essere stato svolto il contraddittorio endoprocedimentale e, dall'altro, per avere il contribuente precisato le ragioni che avrebbe potuto addurre in tale frangente, *"al fine specifico di scongiurare una ritenuta pretestuosità dell'eccezione di mancata instaurazione del contraddittorio preventivo"*;

che avverso tale decisione l'AGENZIA DELLE ENTRATE ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un motivo; è rimasto intimato (omissis)

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

Rilevato che con l'unico motivo parte ricorrente si duole (in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ.) della *"violazione o falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, l. 212 del 2000, nonché dell'art. 2697 c.c."* (cfr. ricorso, p. 7), per avere la C.T.R. non solo erroneamente esteso l'obbligo del

contraddittorio endoprocedimentale ai tributi non armonizzati, ma anche per avere i giudici di appello ritenuto che tale contraddittorio assente, laddove, al contrario, esso si svolse *"sia per i tributi non armonizzati (IRPEF e IRAP) che per quelli armonizzati (IVA)...in ben due occasioni"* (cfr. ivi, p. 11, secondo cpv.);

che il motivo è manifestamente fondato;

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, 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, nella specie e per quanto detto, versandosi in presenza di accertamento cd. "a tavolino", rileva anzitutto il Collegio come (indipendente da quanto si dirà *infra* circa l'effettivo svolgimento di esso) non sussisteva alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale rispetto ai tributi non armonizzati oggetto di ripresa: sicché la decisione della C.T.R., *in parte qua*, risulta errata;

che, quanto alle riprese I.V.A., rispetto alle quali la C.T.R., acclarato il mancato svolgimento del contraddittorio endoprocedimentale, ha altresì accertato il positivo superamento della cd. prova di resistenza da parte del contribuente, osserva il Collegio che, se è vero che *"deve...recisamente respingersi l'idea che il contraddittorio endoprocedimentale e l'esigenza primaria ad essa sottesa, correlata al diritto di essere ascoltati da parte dell'Amministrazione possa essere realizzata con un succedaneo rappresentato dall'istituto dell'accertamento con adesione - che persegue intenti totalmente diversi, essenzialmente collegati ad esigenze di natura deflattiva del contenzioso- per di più correlate ad istanze che muovono o dal contribuente - art. 6 D.Lgs. n.218/97 - o dalla stessa Amministrazione - art. 4 D.Lgs. n. 218/97. Ciò che rende incompatibile detto istituto con le finalità perseguite dal riconoscimento del diritto al contraddittorio endoprocedimentale nel modo che esso è stato fin qui declinato dal diritto vivente"* (Cass., Sez. 6-5, 29.7.2022, n. 23729, non massimata, p. 4, della motivazione, *sub* § 3.2), diversamente è

da dirsi, al contrario in relazione all'interlocuzione con il contribuente mediante questionari, il cui "invio...per fornire dati, notizie e chiarimenti, assolve alla funzione di assicurare - giusta i canoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà della materia tributaria - un dialogo preventivo tra Fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni onde evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario" (arg. da Cass., Sez. 5, 14.5.2014, n. 10489, Rv. 630815-01) e che, dunque, realizza proprio quell'esigenza di interlocuzione preventiva tra amministrazione e contribuente medesimo prevista dalla disciplina in commento (cfr. Cass., Sez. 5, 19.7.2021, n. 20436, Rv. 662002-01, in motivazione, alle pp. 2 ss., su § 6.2 ss.);

che (1) risultando dalla trascrizione dell'avviso di accertamento contenuta (ai fini della specificità del motivo, ex art. 366, comma 1, n. 6, cod. proc. civ.) alle pp. 17 ss. del ricorso che effettivamente fu inviato al contribuente il questionario n. Q00089/2014 ed emergendo, altresì, (b) che la questione formò oggetto di uno specifico motivo di appello da parte dell'AGENZIA (cfr. stralcio della motivazione dell'atto di gravame trascritto alla p. 20 del ricorso), non può che conseguire l'accoglimento dell'odierno ricorso anche *in parte qua*, avendo la C.T.R. fatto malgoverno dei principi che regolano la materia (per risultare l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale rispettato, con assorbimento dell'ulteriore questione concernente l'avvenuto superamento della cd. prova di resistenza);

Ritenuto, in conclusione che il ricorso debba essere accolto, con la conseguente cassazione della decisione impugnata e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del



Molise, in diversa composizione, affinché decida la controversia e liquidi, altresì, le spese del presente giudizio di legittimità;

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso. Per l'effetto, cassa la decisione impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise, in diversa composizione, cui demanda, altresì, la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sesta Sezione Civile - Tributaria, il 22.11.2022

Il Presidente

Dr. Antonio Francesco Esposito

DEPOSITATO IN CANCELLERIA



27 GEN 2023

oggi

IL CANCELLIERE ESPERTO

Margherita Occhipinti

Margherita Occhipinti