



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ETTORE CIRILLO - Presidente -  
MICHELE CATALDI - Consigliere -  
MARIA LUISA DE ROSA - Consigliere -  
VALENTINO LENOCI - Consigliere -  
LUIGI LA BATTAGLIA - Rel. Consigliere -

Oggetto

AVVISO DI ACCERTAMENTO  
IRES - ART. 12, COMMA 7,  
L. N. 212/2000

Ud. 16/12/2022 – CC  
R.G.N. 1328/2017  
Rep.

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso n. 1328-2017, proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *p.t.*, domiciliata in  
ROMA, VIA DEI PORTOGHESI, n. 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE  
DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

*contro*

(omissis) ., in persona del l.r.p.t. (omissis) e (omissis)  
(omissis) in liquidazione, in persona del l.r.p.t. (omissis) ,  
rappresentate e difese, in virtù di procura speciale in calce al  
controricorso, dall'Avv. (omissis) , domiciliata in (omissis) via  
(omissis) ;

- *controricorrenti* -

avverso la sentenza n. 720 della COMMISSIONE TRIBUTARIA  
REGIONALE DEL VENETO, depositata il 06/06/2016;



udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 16/12/2022 dal Consigliere Dott. LUIGI LA BATTAGLIA.

**Rilevato che:**

(omissis) s.p.a. (quale consolidante) e (omissis) s.r.l. impugnarono gli avvisi di accertamento (omissis) e T6508PX04171/2011 (relativi, rispettivamente, agli anni di imposta 2006 e 2007), con i quali l’Agenzia delle Entrate aveva proceduto all’applicazione del reddito presunto ex art. 30, l. n. 724/1994 nei confronti della (omissis) .r.l., ritenuta società “non operativa”;

censurarono, le società opponenti, la nullità dei suddetti avvisi di accertamento, per l’omessa notifica del PVC, con conseguente mancato rispetto del termine di sessanta giorni di cui all’art. 12, comma 7, l. n. 212/2000;

la CTP di Vicenza accolse il ricorso, con sentenza confermata, in sede d’appello, dalla CTR del Veneto;

avverso tale ultima sentenza propone ricorre per cassazione l’Agenzia delle Entrate, sulla base di due motivi; (omissis) s.p.a. e (omissis) s.r.l. hanno depositato un unico controricorso;

con ordinanza interlocutoria n. 4774/2018, la Sesta Sezione civile, ritenuta la necessità di acquisire il fascicolo di merito (anche al fine di chiarire se gli avvisi di accertamento impugnati riguardassero esclusivamente l’IRES ovvero anche l’IVA), ha rinviato la causa a nuovo ruolo, affinché fosse trattata congiuntamente a quella recante il n. r.g. 24845/2015;

in data 5.12.2022 le controricorrenti hanno depositato memoria ex art. 380-bis.1 c.p.c.;

**Considerato che:**

con il primo motivo di ricorso, l’Agenzia censura la violazione dell’art. 12, comma 7, l. n. 212/2000 (in relazione alla ripresa a tassazione dell’IVA), deducendo che, in ossequio alle statuizioni di



Cass., Sez. Un., n. 24823/2015, la mancata attivazione del contraddittorio non è di per sé sufficiente a decretare l'illegittimità dell'avviso di accertamento, essendo necessario - in un'ottica "sostanzialista" - che il contribuente prospetti le ragioni che avrebbe potuto far valere, ciò che non è stato accertato da parte del giudice di merito;

il secondo motivo ripropone le doglianze compendiate nel primo (con l'aggiunta della violazione dell'art. 21-octies l. n. 241/1990), con riferimento alle imposte dirette, assumendo che "la previsione espressa di una sanzione di nullità non è stata ritenuta ostativa ad una lettura non formalistica (ed in qualche modo costituzionalmente orientata) della rigorosa disposizione" (pag. 16 del ricorso), di modo che, anche in questo campo, la CTR ha errato nel non valutare come meramente formalistico il motivo di ricorso originariamente azionato dalle società odierne controricorrenti;

il primo motivo è infondato, siccome non centrato rispetto alla fattispecie di riferimento;

invero, nella pronuncia impugnata si dà conto di un accertamento svolto mediante richiesta di documenti e scambio di *e-mail*, vale a dire un accertamento "a tavolino", non contemplante l'accesso nei locali destinati all'esercizio dell'attività;

con riguardo a tale tipo di accertamento, il contraddittorio endoprocedimentale dev'essere rispettato ove l'accertamento attenga a tributi armonizzati (Cass., 27/07/2018, n. 20036; Cass., 29/10/2018, n. 27420), mentre nel caso di specie gli avvisi di accertamento impugnati contengono una rideterminazione del reddito ai fini IRES (nel ricorso si legge, infatti, che, per l'IVA, fu emesso un diverso avviso di accertamento), sicché irrilevante si mostra la censura legata alla cd. prova di resistenza;



per la stessa ragione sono inconferenti anche le censure compendiate nel secondo motivo di ricorso, dal momento che la necessità della prova di resistenza circa il diverso risultato cui il rispetto del contraddittorio è predicabile rispetto ai soli tributi armonizzati e non già all'imposizione diretta, secondo un principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, a partire da Cass., Sez. Un., 29/07/2013, n. 18184 (secondo cui, "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, st.contr. deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio"), e Cass., Sez. Un., 09/12/2015, n. 24823 (alla cui stregua, "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”);

più di recente, Cass., 11/11/2021, n. 33285 (opportunamente citata dalle controricorrenti nella memoria integrativa) ha statuito, in motivazione, che “l'art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000 effettua, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione *ex ante* in merito al rispetto del contraddittorio già operata dal legislatore, attraverso la previsione espressa di una nullità per mancato rispetto del termine dilatorio che già, a monte, ingloba la «prova di resistenza», sia con riferimento ai tributi armonizzati che in ordine a quelli non armonizzati (non effettuando la norma alcuna distinzione in merito alle conseguenze sanzionatorie). Sicché, anche per i tributi armonizzati, tra i quali, come nella specie, l'IVA, scatta la prova di resistenza, ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, solo nel caso di mancata previsione da parte della normativa interna della sanzione della nullità, invece prevista dal citato art. 12, comma 7, per l'ipotesi della violazione del termine dilatorio”;

la sentenza impugnata (erroneamente arrestatasi al rilievo preliminare del mancato rispetto del contraddittorio) dev'essere, peraltro, cassata, proprio in virtù dell'inapplicabilità del menzionato art. 12, comma 7, alla fattispecie concreta, fondato sulla circostanza di fatto (accertata, come detto, dalla CTR) dell'assenza di accesso al luogo di esercizio dell'attività della controricorrente (omissis)

**P.Q.M.**



Accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 16/12/2022.

Il Presidente  
ETTORE CIRILLO

