



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

Composta da

Oggetto:

MICHELE CATALDI	- Presidente -	Oggetto
MARIA LUISA DE ROSA	- Consigliere -	R.G.N. 15799/2015
PAOLO DI MARZIO	- Consigliere -	Cron.
MARCELLO M. FRACANZANI	- Consigliere Rel. -	
FEDERICO LUME	- Consigliere -	

CC – 26/10/2023

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 15799/2015 R.G. proposto da  
Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante p.t.,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con  
domicilio *ex lege* in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) **sas di** (omissis) (omissis) **& C.,** (omissis) (omissis) **n proprio**  
e quale legale rappresentante della prefata, (omissis)

- *controricorrente* -



avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale per la Campania – Napoli n. 628/01/2015 pronunciata il 19 gennaio 2015 e depositata il 23 gennaio 2015, non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 26 ottobre 2023 dal Co: Marcello M. Fracanzani;

## RILEVATO

La società <sup>(omissis)</sup> sas era attinta da avviso di accertamento per l'anno di imposta 2007, con ripresa a tassazione nei confronti della società e dei soci, in proporzione alla partecipazione di ciascuno in essa.

Reagivano la società ed i soci in litisconsorzio necessario avanti al giudice di prossimità che non accoglieva la preliminare eccezione di nullità degli atti impositivi per mancata instaurazione del contraddittorio preventivo. Donde le parti contribuenti spiccavano appello su tale specifico motivo che trovava apprezzamento dal collegio del gravame.

Ricorre quindi per cassazione l'Ufficio, affidandosi a due motivi, cui replicano con tempestivo controricorso le parti contribuenti.

## CONSIDERATO

Vengono proposti due motivi

Con il primo motivo si prospetta censura ex art. 360 n. 4 c.p.c. per violazione dell'art. 112 c.p.c. e dell'art. 39, primo comma, lett. d), d.P.R. n. 600/1973, nella sostanza lamentando sia stato ritenuto necessario il contraddittorio endoprocedimentale quale presupposto dell'atto impositivo, come se si fosse trattato di accertamento standardizzato, mentre la ripresa a tassazione era avvenuta in forza di reiterato andamento antieconomico di cui alla citata disposizione normativa che non richiede alcun contraddittorio preventivo.

Con il secondo motivo si prospetta censura ex art. 360 n. 3 c.p.c. per violazione dell'art. 39, primo comma, lett. d), d.P.R. n. 600/1973, riproponendo sotto il profilo sostanziale la medesima censura sopra rappresentata come vizio processuale. In altri termini, viene lamentata la stessa circostanza, ora come *error in procedendo*, ora come *error in iudicando*.



I due motivi possono essere trattati con giuntamente, per evidenti ragioni di connessione, con la riqualificazione del primo da n. 4 a n. 3 dello stesso articolo 360 c.p.c., trattandosi in vero di errata sussunzione del caso concreto nella norma di riferimento applicabile.

Non è controverso in atti (ed, anzi, ammesso anche da parte contribuente: cfr. controricorso pag. 2, secondo capoverso) che la procedura di accertamento sia inquadrata nella fattispecie di cui all'art. 39, primo comma, lett. d) del d.P.R. n. 600/1973. Si tratta cioè dell'ipotesi in cui l'Ufficio prescinde dalle scritture contabili, ancorché formalmente regolari, perché ritenute inattendibili e ricostruisce il reddito sulla base di presunzioni, anche semplici. Il caso tipico è la reiterata conduzione in perdita che lascia presumere attività occultate e che può essere ricostruita -in assenza di altri elementi- anche facendo riferimento a dati statistici. In tal caso, non si è in presenza di accertamento tramite strumenti standardizzati, secondo il paradigma normativo di cui all'art. 38 stesso testo normativo, ma si resta nella fattispecie del prefato articolo 39.

In tema di imposte sui redditi, la tenuta della contabilità in maniera formalmente regolare non è di ostacolo alla rettifica delle dichiarazioni fiscali e, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento su base presuntiva, ed il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie (Cass. V, n. 9084/2017). Nel caso di accertamento basato esclusivamente sugli studi di settore, l'Amministrazione finanziaria è obbligata ad instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente ai sensi dell'art. 10 della l. n. 146 del 1998, mentre detto obbligo non opera qualora l'accertamento si fondi anche su altri elementi giustificativi, quali riscontrate irregolarità contabili o antieconomiche gestioni aziendali (fattispecie relativa ad avviso di accertamento, non



preceduto da preventivo contraddittorio, emanato a carico di un'impresa che aveva chiuso il proprio bilancio annuale con utili molto esigui, a fronte di ingenti investimenti sostenuti: cfr. Cass. V, n, 31814/2019).

Non di meno, parimenti incontroverso è che l'accertamento si è incanalato altresì secondo i binari di cui all'art. 54 d.P.R. n. 633/1972, dunque in tema di tributi armonizzati.

Al proposito, questa Corte a Sezioni Unite ha avuto modo di precisare (Cass. 9 dicembre 2015, n. 24823), premesso che l'art. 12, comma 7 della l. n. 212/2000 si applica ai soli casi di accesso ed ispezioni e verifiche nei tributi armonizzati, questi ultimi soggetti al diritto dell'Unione europea, che «in tema di tributi c.d. non armonizzati, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi cd. armonizzati, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto» (tra la successiva giurisprudenza conforme si vedano, tra le altre, Cass. sez. 5, 3 febbraio 2017, n. 2875; Cass. sez. 6-5, ord. 20 aprile 2017, n. 10030; Cass. sez. 6-5, ord. 5 settembre 2017, n. 20799; Cass. sez. 6-5, ord. 11 settembre 2017, n. 21071; Cass. sez. 6-5, ord. 14 novembre 2017, n. 26943).



Se dunque il contraddittorio endoprocedimentale **non è necessario** per i tributi non armonizzati, quali quelli delle persone fisiche – soci, ripresi di riflesso, lo stesso contraddittorio era necessario ed elemento essenziale dell'accertamento originario, quello nei confronti della società (omissis) s.a.s., da cui discendono per automatica conseguenza gli accertamenti nei confronti dei soci e, ove non ci sia stato, spetta al contribuente rappresentare le ragioni che avrebbe fatto valere in quella sede, consentendo di dedurre al giudice il pregiudizio che ne ha ricevuto, secondo una formula di economia processuale e procedimentale già acquisita dal giudice amministrativo, affinché non venga rieditato un procedimento ove l'apporto collaborativo del privato sia inconsistente.

In altri termini, trattandosi di materia (anche) di IVA, to era necessario il contraddittorio preventivo che -pacificamente- non c'è stato, ma -nel contempo- neppure c'è stata quella "prova di resistenza", frutto di lealtà processuale, che la giurisprudenza di questa Corte richiede (cfr. recentemente in termini Cass. V, n. 5015/2022).

Questi principi non ha ben governato la sentenza in scrutinio che dev'essere cassata con rinvio al giudice di merito per i conseguenti accertamenti in fatto.

Nella sostanza pertanto, la sentenza impugnata va cassata sia nella parte in cui, a proposito dei tributi non armonizzati (Irpeg ed Irpef) ha erroneamente ritenuto necessario, a pena di nullità, il contraddittorio preventivo; sia in quella in cui, in materia di Iva, ha erroneamente ritenuto che la violazione del contraddittorio preventivo potesse generare l'invalidità degli atti impositivi, senza previamente verificare se vi fossero, nelle allegazioni dei contribuenti, i presupposti della c.d. prova di resistenza e senza effettuare quest'ultima.

Al giudice del rinvio spettano quindi i conseguenti accertamenti in fatto, in relazione alle diverse categorie dei tributi controbversivi.

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

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per la regione Campania,



in diversa composizione, cui demanda altresì la regolazione delle spese  
del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 26/10/2023.

Il Presidente  
Michele CATALDI

