

Civile Sent. Sez. 5 Num. 6098 Anno 2023

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: FEDERICI FRANCESCO

Data pubblicazione: 01/03/2023

SENTENZA

Sul ricorso n. 10771-2020, proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, cf 06363391001, in persona del Direttore p.t.,
elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso
l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende -

Ricorrente

CONTRO

KAUKANA PICCOLA SOCIETA' COOPERATIVA a r.l., in persona del
legale rappresentante p.t. -

Intimata

Avverso la sentenza n. 824/06/2019 della Commissione tributaria regionale
della Sicilia, sez. staccata di Catania, depositata il 13.02.2019;

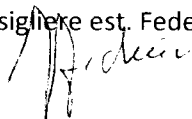
udita la relazione della causa svolta nell'udienza pubblica del 25 ottobre 2022
dal Consigliere dott. Francesco Federici,

lette le conclusioni scritte della Procura Generale, in persona del Sostituto
procuratore generale dott. Alberto Cardino, che ha chiesto la rimessione del
procedimento alle Sezioni Unite, in subordine l'accoglimento del ricorso;

FATTI DI CAUSA

RGN 10771/2020

Consigliere est. Federici



Alla società cooperativa Kaucana Piccola a r.l. fu notificato l'avviso d'accertamento con cui, relativamente all'anno d'imposta 2003, fu richiesto il pagamento della somma di € 23.475.247,00, a titolo di Iva, interessi e sanzioni.

L'atto impositivo traeva origine dall'esame della posizione fiscale della società che, a fronte di un volume d'affari di € 56.043,00, risultava disporre di un credito Iva di € 51.069.699,00 per acquisti. L'accesso mirato disposto per la verifica della esistenza ed operatività della società, nonché per l'esame della contabilità, aveva dato esito negativo per l'inesistenza della sede all'indirizzo indicato. Vane ulteriori ricerche, i funzionari incaricati delle operazioni redassero un processo verbale di accesso negativo.

Fu pertanto notificato l'avviso d'accertamento.

Seguì il contenzioso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Ragusa, che con sentenza n. 588/01/2011 annullò l'atto impositivo. L'ufficio impugnò la pronuncia dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, che respinse l'appello. Il giudice regionale ha ritenuto assorbente il mancato rispetto del contraddittorio endo-procedimentale, che doveva celebrarsi anche nell'ipotesi di redazione di un processo verbale di accesso negativo.

L'Agenzia delle entrate ha censurato la sentenza con un unico motivo, chiedendone la cassazione. La contribuente è rimasta intimata.

Con ordinanza interlocutoria dell'8 luglio 2022 la Sezione sesta-V ha rimesso la controversia alla Sezione Quinta. All'esito della udienza pubblica del 25 ottobre 2022, celebrata ai sensi dell'art. 23, comma 8,^{bis} del d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito con modificazioni in l. 18 dicembre 2020, n. 176, la causa è stata riservata e decisa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con l'unico motivo la ricorrente si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212, nonché dei principi enucleabili dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., quanto all'erronea interpretazione e applicazione dei principi sul contraddittorio endo-procedimentale.

Nello specifico la difesa dell'Amministrazione finanziaria sostiene che, trattandosi di accertamento relativo all'iva, che è imposta armonizzata dalle

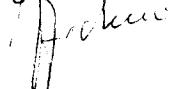
regole euro-unitarie, per ciò solo la violazione dell'obbligo del contraddittorio endo-procedimentale è sanzionata con la nullità dell'atto impositivo, anche quando l'accertamento stesso non si sia concretizzato in accessi, ispezioni o verifiche presso la sede o comunque in luoghi di lavoro del contribuente, purché tuttavia il contribuente superi la cd. prova di resistenza. Ha pertanto lamentato che la sentenza non ha tenuto conto che alcuna ragione fosse stata adottata dalla società per superare tale prova.

In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali la giurisprudenza di legittimità afferma che solo per i tributi "armonizzati" l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endo-procedimentale, 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. Per quelli "non armonizzati" non è invece rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, che pertanto sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito (Sez. U, 9 dicembre 2015, n. 24823). Si tratta di un orientamento ormai consolidato, ribadito dalla giurisprudenza di legittimità, e al quale anche questo collegio intende dare continuità.

Dal perimetro dell'obbligo del contraddittorio restano dunque fuori le imposte non armonizzate, salvo una espressa prescrizione legislativa e, quanto all'iva e a quelle armonizzate, le fattispecie in cui il contribuente non superi la prova di resistenza, ossia le ipotesi meramente dilatorie, in cui risulti evidente che le ragioni che il contribuente lamenta di non aver fatto valere in occasione di un contraddittorio endoprocedimentale -qualora attuato- non avrebbero comunque determinato l'annullamento dell'atto adottato al termine del procedimento amministrativo, per la loro pretestuosità. Il che, può aggiungersi, non vuol significare che alle parti del procedimento amministrativo (Amministrazione e contribuente) debba richiedersi nella fase endoprocedimentale capacità di critica e valutazione delle complessive allegazioni documentali pari a quelle demandate all'organo giudiziario in sede processuale, ma che la serietà e pertinenza delle allegazioni del contribuente, qualora vagliate dall'Amministrazione finanziaria all'esito della verifica e prima della notificazione dell'atto impositivo, avrebbero potuto astrattamente incidere sul se e sul contenuto

RGN 10771/2020

Consigliere est. Federici



di questo se celebrato il contraddittorio. Ciò che infatti rileva è la prova che la celebrazione del contraddittorio *"avrebbe potuto comportare un risultato diverso"* (cfr. Corte di Giustizia UE, 3 luglio 2014, in causa C-129 e C-130/13, Kamino International Logistics). Da ciò trova conferma che quanto alle imposte armonizzate il principio del contraddittorio non può escludersi per il sol fatto che l'accertamento sia stato fondato solo su indagini eseguite "a tavolino", senza accessi o ispezioni nella sede del contribuente. Ma ciò, appunto, afferisce ai soli tributi armonizzati, per i quali peraltro residua comunque il vaglio sul "se" siano state allegare delle ragioni meritorie, astrattamente idonee ad incidere sull'esito dell'attività accertativa.

Peraltro, è anche utile chiarire che tutte le volte in cui il contraddittorio endoprocedimentale si riveli obbligatorio, ciò tuttavia non implica l'insorgenza di un obbligo dell'Agenzia delle entrate di "audizione" del contribuente, cioè un obbligo di convocazione, soprattutto se mancano del tutto i presupposti da cui l'organo accertatore possa evincere l'intenzione del contribuente di contraddire sugli esiti della verifica. Non si rinviene infatti alcun principio da cui si deduca che il contraddittorio trovi attuazione esclusivamente con l'audizione, né dalla giurisprudenza euro-unitaria è dato evincere un obbligo assoluto di audizione (ad es. cfr. Corte di Giustizia, 22.10.13, in causa C-276/12, Jiri Sabou). D'altronde anche l'interlocuzione scritta assicura il rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il momento di attuazione del contraddittorio trova più facile identificazione nel realizzarsi della fattispecie prevista dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, ossia nel diritto del contribuente, entro sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, di comunicare osservazioni e richieste che sono valutate dall'ufficio impositore. Il che fa comprendere che l'interlocuzione, utile al contraddittorio, possa materializzarsi anche mediante uno scambio di scritti tra amministrazione e contribuente. Ciò che deve rilevare, all'esito del contraddittorio, qualunque sia la modalità con cui esso si concretizzi, è che nell'atto impositivo l'ufficio dia atto delle difese e osservazioni allegare dal contribuente medesimo, risultando altrimenti del tutto svuotato il principio medesimo di collaborazione e trasparenza tra le parti, mero involucro privo di contenuto in ordine al diritto di interlocuzione garantito al contribuente nella fase anteriore alla emissione dell'atto.

RGN 10771/2020

Consigliere est. Federici

Nel caso di specie deve intanto chiarirsi che se è pur vero che l'Amministrazione finanziaria si era determinata ad una verifica con accesso presso la sede della cooperativa, la circostanza che ciò si sia reso impraticabile, a prescindere dalle cause, con conseguente redazione di un verbale d'accesso negativo, esclude che l'atto impositivo sia stato formato a seguito di una attività accertativa condotta presso i luoghi di appartenenza del contribuente, destinati all'esercizio della sua attività.

Sulla circostanza va infatti puntualizzato che è senz'altro condivisibile il principio secondo cui 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, come per le ipotesi 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., 15 gennaio 2019, n. 701; 11 settembre 2019, n. 22644).

E tuttavia il principio presuppone che un'attività accertativa presso i locali in cui il contribuente esercita la propria attività sia effettivamente avvenuta.

Nel caso di specie è incontestabile che l'accesso, pur disposto, non si è mai realizzato, così che alcuna intromissione nella sfera privata del contribuente si è verificata, con l'effetto che l'accertamento si è tradotto in concreto in una modalità "a tavolino". Ai soli fini iva, qualora comunque redatto e notificato un verbale negativo di accesso, resta pertanto indispensabile una indagine "ex post", mediante la prova di resistenza. Deve invece escludersi il vaglio "ex ante" della incidenza negativa sui diritti e le garanzie del contribuente per la mancata osservanza del termine dilatorio dal rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni, qualora l'accesso non sia mai avvenuto.

Una diversa conclusione imporrebbe una lettura formale delle regole di diritto elaborate in materia, poiché comporterebbe il riconoscimento della incidenza di un "intervento" degli accertatori sui luoghi in cui il contribuente esercita la propria attività, in concreto mai avvenuta.

Ebbene, escludendo allora che nel caso di specie vi sia stato un accesso, una ispezione o una verifica, e applicando i principi di diritto ormai consolidati in tema di accertamento delle imposte armonizzate e coerenti con il sistema euro-unitario delineato dalla CGUE, deve allora ribadirsi che occorre sempre e comunque garantire il contraddittorio endo-procedimentale, ma ad un tempo era necessario che il contribuente avesse assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, senza proporre un'opposizione meramente pretestuosa (Sez. U, 24823/2015, cit.).

Nella sentenza ora al vaglio di questa Corte il giudice regionale ha argomentato il rigetto dell'appello dell'Amministrazione finanziaria valorizzando invece il constatato mancato rispetto del termine dilatorio prescritto dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, posto a presidio delle garanzie del contraddittorio. Ma, limitandosi alla considerazione del mancato rispetto di un termine che in realtà, considerando l'assenza di ogni effettivo accesso o verifica o ispezione presso il contribuente, non doveva applicarsi, e d'altronde, non esaminando se, rispetto alle imposte armonizzate, fosse stata superata la cd. prova di resistenza, non ha fatto corretta applicazione dei principi di diritto dispensati da questa Corte in materia.

Il motivo trova dunque accoglimento e la sentenza va cassata. Il giudizio va rinviato alla Corte di giustizia tributaria della Sicilia, sez. staccata di Catania, che in diversa composizione dovrà riesaminare la controversia, tenendo conto dei principi enunciati, oltre che liquidare le spese del giudizio di legittimità.

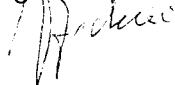
Le ragioni rappresentate escludono la necessità di rimettere la questione alle Sezioni unite, come pur prospettato dal rappresentante della Procura generale presso la Corte di cassazione

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, sez. staccata di Catania, cui demanda, in

RGN 10771/2020

Consigliere est. Federici



diversa composizione, anche la liquidazione delle spese processuali del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il giorno 25 ottobre 2022

Il Consigliere est.