

Civile Ord. Sez. 6 Num. 20416 Anno 2018

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: LUCIOTTI LUCIO

Data pubblicazione: 01/08/2018

## ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15337–2017 R.G. proposto da:

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, C.F. 06363391001, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, presso la quale è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

*contro*

**MIGLIORINI Francesco Dino**, rappresentato e difeso, per procura speciale in calce al controricorso, dagli avv.ti prof. Alberto MARCHESELLI, Stefano PIOVANI e Marina MILLI ed elettivamente

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

domiciliato in Roma, alla via Marianna Dionigi, n. 29, presso lo studio legale del predetto ultimo difensore;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 73/04/2016 della Commissione tributaria regionale della LIGURIA, depositata il <sup>20/01/2013</sup> ~~15/12/2016~~

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 21/06/2018 dal Consigliere Lucio LUCIOTTI.

**Rilevato che:**

– in controversia relativa ad impugnazione di un avviso di accertamento di un maggiori ricavi ai fini IVA, di un maggior reddito ai fini IRES e di un maggior valore della produzione ai fini IRAP conseguiti nell'anno d'imposta 2008 dal contribuente, quale titolare della ditta individuale denominata "Arca di Noè", esercente il commercio di prodotti per animali, che l'Agenzia delle entrate aveva emesso sulla scorta delle risultanze di una verifica fiscale condotta dalla G.d.F. nei confronti di altra società (la Top Energy s.r.l.), nel corso della quale venivano rinvenuti alcuni *files* informatici riferiti alla società contribuente e relativi a presunte cessioni di merce "in nero", la CTR della Liguria con la sentenza in epigrafe indicata rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sfavorevole sentenza di primo grado, confermando l'annullamento dell'avviso di accertamento perché allo stesso non risultavano allegati i predetti *files* nonché per omesso espletamento del contraddittorio endoprocedimentale, obbligatorio in tutti i procedimenti amministrativi;

– per la cassazione della sentenza di appello ricorre la difesa erariale sulla base di due motivi, cui replica l'intimato con controricorso;

– sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 *bis* cod. proc. civ., risulta regolarmente costituito il contraddittorio, all'esito del quale il controricorrente ha depositato memorie;

– il Collegio ha disposto la redazione dell'ordinanza con motivazione semplificata;

**Considerato che:**

– con il primo motivo di ricorso la difesa erariale deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 7 della legge n. 212 del 2000, sostenendo che la CTR aveva errato nel ritenere necessaria l'allegazione all'avviso di accertamento dei *files* acquisiti dalla G.d.F. nel corso della verifica effettuata a carico di altra società (la Top Energy s.r.l.) da cui risultavano le vendite “in nero” effettuate a favore del contribuente;

– il motivo è fondato e va accolto;

– va preliminarmente premesso che l'eccezione sollevata dal controricorrente, di inammissibilità del motivo perché non congruente con la *ratio decidendi* della sentenza impugnata, è infondata in quanto la CTR ha ritenuto essenziale ai fini della validità dell'atto impositivo non la riproduzione nel medesimo del contenuto di quei *files*, bensì la loro materiale allegazione, ciò desumendosi dal fatto che i giudici di appello hanno ritenuto che l'avviso di accertamento fosse adeguatamente motivato riportando il contenuto essenziale del p.v.c. (sentenza, pag. 4); a diversa conclusione non consentono di pervenire le argomentazioni ulteriormente sviluppate dal controricorrente nella memoria depositata ai sensi dell'art. 380-bis, secondo comma, ultima parte, c.p.c.;

– ciò precisato ritiene il Collegio che la tesi sostenuta dai giudici di appello – secondo la quale, ai fini della motivazione di un avviso di accertamento, sarebbe necessaria l'allegazione della documentazione (nella specie, i *files* informatici rinvenuti ed acquisiti dalla G.d.F.) su cui si basa «l'impianto accertativo» (sentenza, pag. 3), non bastando la riproduzione del suo contenuto essenziale nel corpo dell'avviso – contrasta con la lettera del d.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, e non può quindi essere accolta,

doendosi affermare l'opposto principio che la motivazione *per relationem* di un avviso di accertamento è legittima non solo quando l'atto richiamato sia allegato all'avviso, ma anche quando di tale atto sia riprodotto nell'avviso il contenuto essenziale (Cass. n. 10085 del 2012), nonché con il regime introdotto dalla legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, in base al quale «l'obbligo di motivazione degli atti tributati può essere adempiuto anche "per relationem", ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale doendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente – ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale – di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento» (Cass. n. 1907 del 2008; conf., *ex multis*, Cass. 6914 del 2011);

– va altresì ricordato che sul tema del contenuto dell'atto impositivo questa Corte si è spinta ad affermare che è sufficiente ad escludere la nullità della motivazione dell'avviso di accertamento che gli atti e i documenti su cui il medesimo si fonda «siano solo menzionati nel processo verbale di constatazione, regolarmente notificato al contribuente, atteso che, da un lato, l'Amministrazione finanziaria deve porre il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, ma non è tenuta ad includere nell'avviso la notizia delle prove, e, dall'altro lato, per il diritto comunitario è sufficiente che le indicate informazioni siano in qualsiasi modo accessibili al contribuente, anche in forma riassuntiva, e possano essere contestate attraverso l'impugnazione

dell'atto che le reca» (Cass. n. 26472 del 2014, in relazione a verbali di atti di indagine di altri Stati rilevanti in materia di accertamento ai fini IVA);

– alla stregua di tali principi va quindi accolto il motivo in esame essendo all'evidenza infondata la tesi sostenuta dai giudici di appello, che è tesi giuridica, come tale legittimamente censurata ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. (diversamente da quanto eccepito dal controricorrente);

– invero, dal contenuto dell'avviso di accertamento, riprodotto nel ricorso in ossequio al principio di autosufficienza del medesimo, emerge che nel medesimo, non solo vengono esattamente individuati i *files* rinvenuti ed acquisiti dalla G.d.F. («file excel denominati “dafatt2006”, “dafatt2007”, “dafatt2008” e “dafatt2009”, che «contenevano 10 schede/fogli di lavoro di cui una recante la denominazione “non fatturato”»), ma viene anche esplicitato in maniera analitica il contenuto di tali documenti (riportanti nel loro interno «un prospetto suddiviso in diverse colonne indicanti, tra l'altro, i n nominativi dei destinatari delle merci [tra cui il contribuente], la data di consegna, la distinzione delle tipologie di mangime, il numero di sacchi, il loro prezzo ed il totale imponibile») e dato atto dei risultati della verifica (ovvero che «Il contenuto fra i suddetti file e quanto riportato in contabilità fa ritenere, senza ombra di dubbio, di trovarsi di fronte ad una serie di cessioni non fatturate (giustificando la denominazione “non fatturato” attribuita la foglio di lavoro)»);

– è fondato e va accolto anche il secondo motivo di ricorso con cui la difesa erariale censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 12 della legge n. 212 del 2000;

– infatti, la tesi sostenuta dai giudici di appello, della necessaria attribuzione al contribuente del diritto al contraddittorio con l'amministrazione finanziaria in maniera generalizzata ed indistinta, anche

rispetto ai diversi tributi che vengono in rilievo, prescinde non solo dalle previsioni normative in materia, ma anche dalla consolidata giurisprudenza sia nazionale che unionale. La Corte di Giustizia UE, sez. V, nella sentenza del 3 luglio 2014, in causa C-129/13 e C-130/13, *Kamino*, ha affermato che «Il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso». E tale principio è stato ripreso dalle Sezioni unite di questa Corte che nella sentenza n. n. 24823 del 2015 (cui hanno fatto seguito numerose pronunce conformi delle sezioni semplici, anche di questa Sottosezione), hanno affermato che «in tema di tributi "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 "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo 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»;

– nel caso di specie, in cui è pacifico che si certe in ipotesi di accertamento c.d. “a tavolino”, il controricorrente è rimasto del tutto inadempiente all’onere «di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato» (in tal senso Cass. Sez. U. citate; sulla questione della c.d. prova di resistenza e del suo esito negativo, cfr., *ex multis*, Cass. n. 1969, n. 3408 del 2017, nonché Cass. n.3142 del 2014, e n.13588 del 2014 la quale, peraltro, richiama sul punto il tenore testuale della sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte n. 18184 del 2013);

– alla stregua di tali considerazioni, precisato che la questione di legittimità costituzionale dell’art. 12 citato, promosso dalla Commissione tributaria regionale della Toscana, è stata dichiarata manifestamente inammissibile dalla Corte costituzionale con ordinanza n. 187 del 5 - 13 luglio 2017 (in epoca, quindi, precedente al controricorso), e che il Collegio non ravvisa alcuna ragione di incostituzionalità di tale disposizione così come interpretata da questa Corte, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla competente CTR per l’esame degli eventuali motivi di ricorso rimasti assorbiti e per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità;

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

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 21/06/2018

.....

.....

Corte di Cassazione - copia non ufficiale