

Civile Ord. Sez. 6 Num. 2805 Anno 2022
Presidente: ESPOSITO ANTONIO FRANCESCO
Relatore: CATALDI MICHELE
Data pubblicazione: 31/01/2022

ORDINANZA

sul ricorso 32989-2019 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, (C.F. 06363391001) in persona
Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO che la rappresenta e difende, ope legis;

- *ricorrente* -

- *ricorrenti incidentali* -

contro

D.A.R. SRL, in persona del legale rappresentante pro tempore,
elettivamente domiciliata in ROMA, VIA SEBASTIANO VENIERO
8, presso lo studio dell'avvocato SAVERIO SINISCALCHI, che la
rappresenta e difende;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

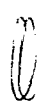
avverso la sentenza n. 3030/5/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della CAMPANIA SEZIONE DISTACCATA di SALERNO, depositata il 04/04/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 21/10/2021 dal Consigliere Relatore Dott. MICHELE CATALDI.

Rilevato che:

1.L'Agazia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, avverso la sentenza di cui all'epigrafe, con la quale la Commissione tributaria regionale della Campania- sezione staccata di Salerno ha rigettato l'appello erariale avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Avellino, che aveva accolto il ricorso della D.A.R. s.r.l. contro l'avviso d'accertamento emesso nei suoi confronti, per l'anno d'imposta 2012, in materia di Ires, Irap ed Iva, all'esito di indagine tributaria effettuata dall'Ufficio, previo accesso finalizzato all'acquisizione di documentazione per la verifica della corretta emissione di fatture, relative a vendite effettuate nel dicembre 2011, per i quali la fatturazione era stata rinviata all'anno d'imposta 2012 .

All'esito della verifica, infatti, l'Ufficio aveva rilevato che tra le fatture emesse nell'anno 2012, ma portate in deduzione di quelle da emettere per l'anno 2011, erano state invece inserite esclusivamente fatture relative a merce consegnata, ricevuta e venduta nello stesso 2012. Sosteneva quindi l'Amministrazione che in questo modo la contribuente aveva espunto le predette fatture da emettere dai ricavi da contabilizzare per competenza nell'anno d'imposta 2012, e procedeva pertanto



alla conseguente rettifica della dichiarazione della contribuente ed al recupero di cui all'accertamento.

La contribuente si è costituita con controricorso, contenente ricorso incidentale condizionato, affidato a due motivi.

La proposta del relatore è stata comunicata, unitamente al decreto di fissazione dell'adunanza camerale, ai sensi dell'articolo 380-bis cod. proc. civ.

La controricorrente e ricorrente incidentale ha prodotto memoria.

All'esito di ordinanza interlocutoria e dell'acquisizione del fascicolo di merito, la proposta del relatore è stata nuovamente comunicata, unitamente al decreto di fissazione dell'adunanza camerale, ai sensi dell'articolo 380-bis cod. proc. civ.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo di ricorso principale l'Ufficio deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 109, primo e secondo comma, del t.u.i.r.

Assume infatti la ricorrente Agenzia che il giudice *a quo*, nel rigettare il relativo motivo d'appello erariale, ha errato nel considerare rilevanti, le date di conclusione (nel 2011) dei contratti di fornitura in questione, piuttosto che quelle (nel 2012) nelle quali i beni mobili sono stati consegnati agli acquirenti, unico momento rilevante - ai sensi dell'art. 109, secondo comma, lett. a) t.u.i.r. - al fine di determinare l'inderogabile annualità di competenza fiscale.

2. Con il primo motivo di ricorso incidentale condizionato la contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 14 della legge n. 890 del 1982 e 156 cod. proc. civ.

Assume infatti la ricorrente incidentale che il giudice ha errato nel non rilevare, come eccepito dalla stessa contribuente nei due gradi di merito, la preliminare nullità dell'accertamento controverso, la cui notifica, effettuata dall'Agenzia direttamente a mezzo posta e non tramite agente notificatore, era per tale motivo inesistente e non sanabile per il conseguimento dello scopo rappresentato dal ricorso introduttivo.

3. Con il secondo motivo di ricorso incidentale condizionato la contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 e degli artt. 24 e 97 Cost.

Assume infatti la ricorrente incidentale che il giudice ha errato nel non rilevare, come eccepito dalla stessa contribuente nei due gradi di merito, che l'avviso d'accertamento era nullo per il difetto della redazione di un p.v.c. all'esito della verifica condotta dall'Ufficio e comunque per la mancanza del contraddittorio endoprocedimentale, obbligatorio sia in materia di tributi armonizzati quale l'Iva; sia, comunque, per effetto dell'espressa previsione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, anche per gli altri tributi.

3.1. Rileva preliminarmente il Collegio che è opportuno trattare anticipatamente il ricorso incidentale condizionato, che investe, con entrambi i motivi, la questione preliminare della validità dell'avviso d'accertamento impugnato (a prescindere, quindi, dalla fondatezza della pretesa erariale che ne è oggetto) e che si presta pertanto, in particolare con riferimento al secondo motivo, ad una decisione fondata sulla c.d. ragione più liquida, rispetto alla censura di cui allo stesso ricorso principale.

Invero va ricordato che secondo questa Corte « In tema di ricorso per cassazione, il principio di salvaguardia dell'ordine logico nella trattazione delle questioni, secondo il criterio di graduazione che impone prima lo scrutinio di quelle introdotte con il ricorso principale e poi di quelle di cui al ricorso incidentale, può cedere al cospetto delle esigenze sottese al principio della ragionevole durata del processo, sicché le questioni pregiudiziali sollevate a mezzo del ricorso incidentale dalla parte totalmente vittoriosa possono formare oggetto di esame prioritario quando la loro definizione, rendendo ultroneo l'esame delle questioni sollevate con il ricorso principale, consenta una più sollecita definizione della vicenda in giudizio in base al principio della ragione più liquida.» (Cass. Sez. 1 - , Ordinanza n. 14039 del 21/05/2021; nello stesso senso, *ex plurimis*, Cass. Sez. L - , Sentenza n. 23531 del 18/11/2016; Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 9671 del 19/04/2018; cfr. Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 363 del 09/01/2019).

3.2. Tanto premesso, deve rilevarsi, ancora preliminarmente, che i due motivi oggetto del ricorso incidentale (ovvero, in sintesi, l'insanabile inesistenza della notifica dell'accertamento ed il difetto del contraddittorio preventivo) sono ammissibili.

Invero essi corrispondono a due eccezioni che la convenuta aveva già sollevato in entrambi i gradi nel giudizio di merito. Tanto risulta dal controricorso della contribuente, ma anche dal ricorso erariale e, per quanto riguarda il primo grado , anche dalla sentenza impugnata, nella parte in cui descrive lo svolgimento del processo e riproduce la sentenza della CTP, che ha espressamente rigettato i corrispondenti motivi del ricorso introduttivo, accolto comunque integralmente per la ritenuta infondatezza della pretesa tributaria.

In ordine al giudizio d'appello, poi, la riproposizione delle due questioni preliminari, allegata dalla controricorrente come oggetto del suo appello incidentale (ed indicata dalla ricorrente come riaffermazione dei motivi di diritto, relativi all'illegittimità dell'avviso, già esposti nel ricorso introduttivo) risulta ulteriormente confermata dalle controdeduzioni depositate in appello dalla stessa contribuente (alle quali questa Corte ha accesso quale giudice del fatto processuale), che espressamente le comprende come motivi di invalidità dell'atto, facendone esplicitamente oggetto di distinti capi delle conclusioni ivi rassegnate.

Tale contenuto dell'atto di costituzione dell'appellata è quindi sufficiente ad integrare la proposizione, da parte della contribuente, pur totalmente vittoriosa nel merito in primo grado, dell'appello incidentale sulle predette questioni, già rigettate dalla CTP.

Infatti «Nel processo tributario d'appello, come in quello civile, la devoluzione al giudice del gravame dell'eccezione di merito, respinta in primo grado, formulata dalla parte comunque vittoriosa, esige la proposizione dell'appello incidentale, ma se la parte ripropone tale eccezione contestando la statuizione sul punto, può procedersi alla sua riqualificazione, in applicazione del principio dell'idoneità dell'atto al raggiungimento dello scopo, tenuto anche conto che, nel contenzioso tributario, l'appello incidentale non deve essere notificato, ma è contenuto nelle controdeduzioni, depositate nel termine di costituzione dell'appellato, venendo così ad affievolirsi la distinzione tra appello incidentale, riproposizione dei motivi e difesa del resistente.» (Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 18119 del 24/06/2021; nello stesso senso cfr. Cass. Sez. 3 - , Ordinanza n. 24456 del 03/11/2020).

Sui relativi motivi dell'appello incidentale la CTR non si è invece espressamente pronunciata, ma trattandosi di questioni di merito preliminari rispetto all'esame della fondatezza della pretesa impositiva (attinta dalla decisione di rigetto dell'appello principale), deve ritenersi che esse siano state rigettate implicitamente, con la conferma pertanto della sentenza della CTP, che le aveva già esplicitamente rigettate.

3.3. Il primo motivo di ricorso incidentale è infondato. Infatti «A partire dal 15 maggio 1998 (data di entrata in vigore della l. n. 146 del 1998), all'amministrazione finanziaria è concesso di provvedere direttamente alla notifica degli atti al contribuente, avvalendosi del servizio postale.» (Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 34007 del 19/12/2019; Cass. ez. 5, Sentenza n. 15284 del 10/06/2008).

Inoltre, l'avviso d'accertamento è stato tempestivamente impugnato dalla contribuente - con ampie contestazioni relative al merito della pretesa erariale e senza che risulti eccepita la decadenza dell'Amministrazione dai relativi poteri - con conseguente dimostrazione del raggiungimento dello scopo della sua notifica e, pertanto, con sanatoria di ogni ipotetico vizio di quest'ultima (cfr. *ex plurimis* Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2272 del 31/01/2011; Cass. sez. 6 - 5, Ordinanza n. 17198 del 12/07/2017; Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 11043 del 09/05/2018).

3.4. Il secondo motivo di ricorso incidentale è fondato.

Invero la stessa Agenzia, nel ricorso principale, premette che nel caso di specie la verifica tributaria ha dato luogo ad un «accesso finalizzato all'acquisizione della documentazione», così come risulta anche dalla sentenza impugnata.

Tanto premesso, l'accesso presso il contribuente - anche ove fosse "breve" (Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 30026 del

21/11/2018; Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 14315 del 25/05/2021) ed anche a prescindere da contenuto e denominazione formale del verbale che abbia eventualmente concluso le relative operazioni di accesso, verifica o ispezione (Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 1497 del 23/01/2020), con esclusione quindi dei soli accertamenti cd. a tavolino (ex *plurimis* Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 24793 del 05/11/2020; Cass. Sez. U, Sentenza n. 24823 del 09/12/2015) - comporta l'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale come disciplinato dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, sia per i tributi armonizzati che per quelli non armonizzati, trattandosi di prescrizione specifica contenuta nel diritto nazionale (cfr. Cass. Sez. U, Sentenza n. 24823 del 09/12/2015).

La previsione nell'ordinamento interno di tale obbligo « comporta che il legislatore, nel comminare la nullità dell'atto impositivo in caso di sua violazione, ha operato una valutazione "ex ante" del rispetto del contraddittorio, che assorbe a monte "la prova di resistenza", ciò che giustifica la mancata distinzione, nella norma, tra tributi armonizzati e non, scattando detta prova quando la normativa interna non sanziona tale violazione con questa forma di invalidità.» (ex *plurimis* Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 11685 del 05/05/2021; Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 701 del 15/01/2019; Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 1007 del 17/01/2017; cfr. altresì Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 1969 del 25/01/2017, sulla legittimità costituzionale, in armonia con il principio della massimazione delle tutele, del livello di protezione del diritto fondamentale al contraddittorio endoprocedimentale superiore rispetto a quello garantito dal sistema eurounitario).

Non ha quindi fatto buon governo di tali principi la CTR che, rigettando implicitamente il relativo motivo d'appello incidentale della contribuente, ha confermato il rigetto della medesima eccezione già espresso dalla CTP, la quale (pur sul presupposto, incontestato anche in questa sede, che il contraddittorio preventivo non sia stato attivato, ma senza considerare la specifica previsione dell'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, con riferimento alla fattispecie dell'accesso), aveva argomentato che « con riguardo all'accertamento relativo alle imposte dirette nessun vizio di legittimità è ravvisabile non operando un obbligo generalizzato di previo contraddittorio; e con riguardo all'Iva, tale vizio non è del pari ravvisabile atteso che la ricorrente non ha enunciato le specifiche ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato dall'Agenzia delle entrate.».

Nella sostanza, quindi, nel caso di specie, trattandosi di accertamento preceduto da un accesso, l'omissione del contraddittorio preventivo è causa di nullità a monte dell'atto impositivo, anche relativamente ai tributi non armonizzati e comunque, anche con riferimento a quelli armonizzati, senza necessità della c.d. prova di resistenza dell'atto e, quindi, delle relative allegazioni della contribuente.

Va quindi accolto il secondo motivo di ricorso incidentale, e, per l'effetto, va rigettato il ricorso principale (arg. da Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 9671 del 19/04/2018, in motivazione, al punto 4, in relazione a fattispecie processuale simile, in tema di ragione più liquida; e da Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 363 del 09/01/2019), in considerazione della predetta nullità dell'atto impositivo, che prescinde dal merito della pretesa tributaria e dalle censure dell'Ufficio che investono la sentenza

impugnata sotto tale aspetto, il cui esame si rivela pertanto ultroneo.

L'accertamento controverso resta quindi caducato, come già per effetto della sentenza d'appello impugnata, ma per la ridetta ragione più liquida della nullità dello stesso atto impositivo.

2. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

3. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13 comma 1-quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115

P. Q. M.

Rigetta il primo motivo del ricorso incidentale, accoglie il secondo e rigetta il ricorso principale; condanna la ricorrente principale al pagamento, in favore della controricorrente e ricorrente incidentale, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 13.400,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 21 ottobre 2021 ed in quella riconvocata del 16 dicembre 2021.

Il Presidente

Dott. Antonio Francesco Esposito