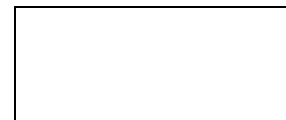


Civile Ord. Sez. 5 Num. 7829 Anno 2024  
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI  
Relatore: LA ROCCA GIOVANNI  
Data pubblicazione: 22/03/2024



### **ORDINANZA INTERLOCUTORIA**

sul ricorso iscritto al n. 5296/2020 R.G. proposto da:

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO . (ADS80224030587) che la rappresenta e difende;

-ricorrente-

contro

**MARIOTTI LUCIA**, elettivamente domiciliata in ROMA VIA RUFFINI, 2/A, presso lo studio dell'avvocato MARINO GIUSEPPE (MRNGPP75S06H501S) che la rappresenta e difende;

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. NAPOLI n. 10169/2018 depositata il 23/11/2018.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 17/10/2023 dal Consigliere GIOVANNI LA ROCCA.

Letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Giuseppe Locatelli, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Udito per la ricorrente l'Avv. dello Stato Alfonso Peluso.

**RILEVATO CHE**

**1.** L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Campania n. 10169/18, indicata in epigrafe, che aveva rigettato il suo appello contro la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Napoli di accoglimento del ricorso proposto da Mariotti Lucia avverso l'avviso di accertamento relativo al 2010 per IVA e sanzioni.

**2.** L'avviso di accertamento impugnato si riferiva a fatture per operazioni inesistenti emesse a favore della Di And Lighting Truck srl dalle società Fast Service srl e International Service srl, entrambe amministrate nel periodo di imposta 2010 da Lucia Mariotti; tutte le società coinvolte erano riconducibili al medesimo gruppo e le fatture contestate erano finalizzate ad abbattere il reddito della cessionaria.

**3.** Il ricorso della contribuente era stato accolto in ragione della mancanza del contraddittorio endoprocedimentale.

**4.** L'appello erariale è stato rigettato dalla CTR, che ha confermato la decisione di primo grado osservando che le questioni sollevate dalla contribuente non erano meramente pretestuose e dovevano essere prese in considerazione in sede di contraddittorio.

**5.** Il ricorso è affidato ad un unico motivo.

**6.** Ha resistito con controricorso Lucia Mariotti che ha depositato memoria.

**7.** Con ordinanza interlocutoria n.37972 del 2022 questa Corte ha disposto la trattazione in pubblica udienza.

#### **CONSIDERATO CHE**

**1.** Con l'unico motivo l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 12 comma 7 legge n. 212 del 2000 e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., osservando che la contribuente non aveva assolto all'onere di provare, in concreto, le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato.

**2.** Va premesso che l'avviso di accertamento impugnato era stato notificato a Lucia Mariotti, quale «*autore della violazione e come amministratore unico di diritto*» e costei, sin dal primo grado, aveva dedotto quanto segue: vi era stata decadenza dal potere impositivo per il 2010, poiché l'avviso era stato notificato soltanto il 25.8.2016; la Mariotti, cessata dalla carica il 3.2.2011, non aveva firmato il bilancio né le dichiarazioni IVA e dei redditi presentate per il 2010; infine, in base all'art. 7 l. n. 269/2003, la stessa non poteva essere considerata personalmente responsabile per le sanzioni e tantomeno per l'imposta gravante sulla società (punto 1.2 del controricorso).

**3.** La controricorrente eccepisce l'inammissibilità del motivo proposto dall'Agenzia che sarebbe «*teso a riaprire una questione di fatto già esaminata e motivata dalla CTR (e già prima dalla CTP) ossia: a) l'assolvimento della c.d. "prova della resistenza"; b) la non pretestuosità delle difese che la contribuente avrebbe potuto esporre se solo fosse stata convocata in contraddittorio*».

**3.1.** L'eccezione è infondata perché la censura non riguarda una questione meramente valutativa ma pone il tema della corretta applicazione delle regole che governano la "prova di resistenza": secondo l'Agenzia ricorrente la CTR non avrebbe osservato tali regole non avendo proceduto alla «*concreta*» valutazione delle ragioni addotte dal contribuente. Va rilevato, in proposito, che la CTR non ha affrontato *ex professo* il profilo del contenuto della "prova di resistenza" e ha motivato in termini assai sintetici, limitandosi ad osservare che non si doveva «*valutare la fondatezza*» delle doglianze sollevate, le quali «*avrebbero dovuto essere esaminate in sede di contraddittorio preventivo*» perché quelle difese non erano «*pretestuose*», conclusione questa che non viene in alcun modo argomentata, come se fosse evidente la loro "non pretestuosità", accolta, quindi, come criterio dirimente.

**4.** Il vaglio richiesto con il ricorso implica, evidentemente, l'individuazione delle regole attraverso le quali deve valutarsi la c.d. "prova di resistenza".

**5.** E' noto che nel sistema tributario, *species* del procedimento amministrativo (ove si esclude espressamente l'applicabilità delle disposizioni del Capo III, dedicate alla «partecipazione al procedimento amministrativo», ai procedimenti tributari, v. art. 13, comma 2, della legge n. 241 del 1990), al di fuori delle fattispecie normative in cui ciò è espressamente previsto è mancato un generale obbligo, in capo all'amministrazione finanziaria, di attivare il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente, almeno sino al d.lgs. n. 219 del 30 dicembre 2023 che ha introdotto nello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000) l'art. 6 *bis* rubricato "Principio del contraddittorio".

**6.** Come è noto, infatti, la consolidata giurisprudenza di questa Corte ha escluso che un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale si possa ricavare dalla previsione dell'art. 12, comma 7 della legge n. 212/2000, la cui applicazione è limitata, secondo il suo tenore testuale, ai soli accertamenti consequenziali ad accessi, ispezioni e verifiche presso i luoghi di riferimento del contribuente con esclusione delle verifiche "a tavolino" (*ex multis*, Cass. n. 36502 del 2022; Cass. n. 23729 del 2022; Cass. n. 7690 del 2020).

**7.** Vi sono, poi, disposizioni specifiche che prescrivono l'interlocuzione preventiva con il contribuente con modalità ed effetti differentemente declinati: si veda l'art. 38, comma 7, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche; l'art. 10, comma 3-*bis*, della legge 8 maggio 1998, n. 146 in tema di studi di settore; l'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e l'art. 36-*ter* del medesimo decreto, letti alla luce dell'art. 6, comma 5, Statuto del contribuente; l'art. 10-*bis*, commi 6, 7 e 8, dello Statuto.

**8.** Nell'ambito del diritto eurounionale, invece, l'obbligo generale di attivazione del contraddittorio in capo all'Amministrazione rappresenta un principio pienamente acquisito: dal diritto a una buona amministrazione sancito dall'art. 41, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, inteso come *«il diritto a che le questioni [...] siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione»*, deriva, al paragrafo 2, *«il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio»* (da ultimo, Corte giust., 24 febbraio 2022, in causa C-582/20, *SC Cridar Cons srl*). Questo diritto *«garantisce a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed efficacemente, la propria opinione durante il procedimento amministrativo prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi»* (*ex multis*, Corte giust., 4 giugno 2020, in causa C-430/19, *SC C.F. srl*; Corte giust., 16 ottobre 2019, in causa C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary Kft.*; Corte giust., 3 luglio 2014, in cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV*).

**9.** L'obbligo del contraddittorio preventivo impone all'Amministrazione, ove adotti provvedimenti destinati ad incidere sulle posizioni soggettive dei destinatari, di mettere costoro in condizione di esporre utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi posti a fondamento dell'atto medesimo (Corte giust., 18 dicembre 2008, in C-349/07, *Sopropé*, punto 37; *ex multis* 22 ottobre 2013, in C276/12, *Sabou*, punto 38; Corte giust., 17 dicembre 2015, in C-419/14, *WebMindlicenses*, punto 84); qualora l'Amministrazione non sia stata rispettosa dell'obbligo di contraddittorio, la violazione - in assenza di una norma specifica che ne definisca in termini puntuali le conseguenze (come pure

precisato, per il nostro ordinamento, da Cass. n. 701 del 2019) - comporta l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e se, in mancanza del suddetto vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa (Corte giust., 10 ottobre 2009, *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware*, in C-141/08, punto 94; Corte giust., 10 settembre 2013, *M.G. e N.R.*, in C-383/13, punto 38; Corte giust., 26 settembre 2013, *Texdata Software*, in C-418/11, punto 84; Corte giust., 3 luglio 2014, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, in C-129/13 e C-130/13, punti 79 e 82).

**10.** Invero, «quando il diritto dell'Unione non fissa né le condizioni alle quali deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa né le conseguenze della violazione di tali diritti, tali condizioni e tali conseguenze rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività)» (Corte giust., 3 luglio 2014, *Kamino*, cit., punto 75); con riguardo a quest'ultimo profilo, si è ulteriormente precisato che le modalità attraverso le quali gli Stati membri possono legittimamente consentire l'esercizio dei diritti della difesa non devono «compromettere l'effetto utile» della normativa unionale (Corte giust., 3 luglio 2014, *Kamino*, cit., punto 77; Corte giust., 10 settembre 2013, *M.G. e N.R.*, cit., punto 36).

**11.** Proprio il principio di effettività «non esige che una decisione contestata, in quanto adottata in violazione dei diritti della difesa, sia annullata in tutti i casi. Infatti, una violazione dei diritti della difesa determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi

*soltanto se, in mancanza di detta irregolarità, il procedimento sarebbe potuto giungere a un risultato diverso» (Corte giust., 4 giugno 2020, SC C.F. SRL, in C - 430/19, punti 35 e 37; v. anche Corte giust., 3 luglio 2014, Kamino, cit., punti 78 e 79).*

**12.** Questo orientamento è stato recepito dal giudice nazionale, il quale riconosce che i principi fondamentali del diritto europeo impongono, nell'ambito dei cosiddetti "tributi armonizzati", ove ha *«luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione»*, un generale obbligo dell'amministrazione di instaurare un'interlocuzione preventiva con il contribuente, la cui inosservanza può portare all'invalidità dell'atto impositivo, ma solo quando quest'ultimo assolve alla "prova di resistenza" (Cass. sez. un., n. 24823 del 2015; in senso conforme, tra le tante, Cass. n. 9076 del 2021; Cass. n. 7690 del 2020; Cass. n. 24699 del 2019; Cass. n. 17897 del 2019; Cass. n. 218 del 2019; Cass. n. 20036 del 2018; Cass. n. 20799 del 2017; Cass. 20267 del 2017).

**13.** In particolare, le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza n. 24823 del 09/12/2015, hanno utilmente precisato che il requisito in questione va inteso *«nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali»*, aggiungendo che *«non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare 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 l'ordinamento lo ha predisposto».*

**14.** Entro questa cornice di principi generali, però, mancano specifici orientamenti sui contenuti e limiti della “prova di resistenza” e tale incertezza è aggravata dalla non perfetta coincidenza, almeno sul piano letterale, della giurisprudenza nazionale con i principi unionali: mentre la Corte di giustizia, per esempio, nella sentenza *Kamino*, richiede che il contribuente dimostri che *«in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso»*, le Sezioni Unite (n. 24823/15) indicano ragioni che non siano *«puramente pretestuose»* ovvero elementi difensivi *«non del tutto vacui»*.

**15.** E' bene rammentare che l'intervento delle Sezioni Unite era stato sollecitato sulla considerazione che *«se le ragioni opposte dal contribuente alla pretesa fiscale sono fondate, esse sono di per sé stesse sufficienti a portare all'annullamento dell'atto impositivo, a prescindere dal vizio procedimentale di violazione del contraddittorio; se invece non lo sono vuol dire che le stesse sono infondate e, quindi, il procedimento non avrebbe avuto un esito diverso anche se tali ragioni fossero state spiegate nel contraddittorio procedimentale»*; si osservava, inoltre, che *«la concreta rilevanza del vizio procedimentale di violazione del contraddittorio, ai fini dell'annullamento dell'atto impositivo, postula che le suddette ragioni non siano di per sé stesse sufficienti a condurre all'annullamento dell'atto, ossia non siano fondate»* (Cass. n. 527 del 2015).

**16.** Si proponeva, quindi, la distinzione tra ragioni meramente pretestuose e ragioni infondate ma non pretestuose in cui la “non pretestuosità” veniva declinata, in termini positivi, riferendosi ad allegazioni *«ragionevoli»* e *«meritevoli di considerazione»* ovvero



«ragioni serie, ancorché in concreto inidonee a respingere la pretesa erariale» (Cass. n. 527 del 2015); quindi, si utilizzavano termini che hanno significati diversi, cosicché quella distinzione risultava comunque «foriera di notevoli incertezze»; da ciò derivava l'esigenza di un chiarimento da parte delle Sezioni Unite, la cui scelta di far gravitare la "prova di resistenza" intorno alla "non pretestuosità" delle ragioni difensive sembra attestarsi su un criterio minimale, quasi in termini di mera possibilità, superato il quale la prova può ritenersi comunque raggiunta; sotto altro verso, la formula adottata sposta l'attenzione più sulle ragioni difensive in sé considerate che sulla concreta vicenda processuale, alla luce della quale gli elementi adottati dal contribuente dovrebbero essere considerati.

**17.** Questa soluzione non pare pienamente aderente alla "prova di resistenza" come intesa dalla giurisprudenza unionale che, invece, richiede un giudizio di prognosi postuma da condursi «caso per caso» (Cass. n. 22644 del 2019), attraverso la «concreta valutazione» delle ragioni addotte dal contribuente (Cass. n. 701 del 2019; Cass. n. 31997 del 2023), e richiama un criterio di valutazione essenzialmente probabilistico: infatti, dovendosi garantire la "piena efficacia" del diritto dell'Unione, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale può comportare «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» (Corte giust., 3 luglio 2014, *Kamino*, cit., punto 82, enfasi aggiunta).

**18.** La giurisprudenza successiva alle Sezioni Unite del 2015 non ha approfondito la questione e si è espressa variamente, richiedendo la verifica in concreto dell'impatto della violazione sull'esito del provvedimento, «se, nel caso del suo rispetto, il procedimento avrebbe potuto avere un esito diverso» (Cass. n.

19958 del 2022; Cass. n. 18413 del 2021; Cass. n. 701 del 2019; Cass. 12832 del 2018; Cass. n. 1969 del 2017; Cass. n. 18450 del 2016), ovvero limitandosi a stabilire che 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 (Cass. n. 11685 del 2021; Cass. n. 28344 del 2019; Cass. n. 23050 del 2015); non mancano, poi, decisioni in cui le due formule vengono accostate come se fossero coincidenti (Cass. n. 20436 del 2021: *«Parte ricorrente lamenta la violazione del contraddittorio rispetto ad atti acquisiti da indagini presso terzi ma in alcun modo deduce o articola come, in mancanza di tale vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa e quali ragioni avrebbe potuto in concreto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato»*).

**19.** Neppure il legislatore che si è occupato del tema ha fatto chiarezza sul punto. L'art. 4-*octies* del d.l. 30 aprile 2019, n. 34 (conv. con mod. in l. 28 giugno 2019, n. 58), ha introdotto nel d.lgs. n. 218 del 1997, l'art. 5-*ter*, in forza del quale, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, l'ufficio deve notificare al contribuente l'invito a comparire per avviare il procedimento di accertamento con adesione (comma 1); in caso di mancato accoglimento dei chiarimenti forniti nel corso del contraddittorio, è imposto all'amministrazione un obbligo di motivazione rinforzata (comma 3). Il comma 5 del citato art. 5-*ter* tipizza la "prova di resistenza", prevedendo che *«il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento, qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato»*, senza richiedere,

almeno non esplicitamente, una valutazione sull'impatto di quelle ragioni sull'esito del procedimento.

**20.** Più recentemente, la Corte costituzionale (v. Corte cost. 21 marzo 2023 n. 47), occupandosi della legittimità costituzionale dell'art. 12 comma 7 dello Statuto, richiede, ai fini della "prova di resistenza", l'allegazione da parte del contribuente delle «*ragioni che avrebbe potuto far valere in sede procedimentale e il conseguente pregiudizio sostanziale subito*», il che sembra sottintendere la verifica circa un risultato diverso del procedimento in caso di rispetto del contraddittorio.

**21.** Si tratta, ad avviso di questo Collegio, di questioni di massima di particolare importanza che hanno rilevanza anche nel caso in esame, in cui la CTR ha ritenuto la "non pretestuosità" delle difese della contribuente, fondate su pertinenti riferimenti normativi ma non calate in un preciso giudizio prognostico, e si è limitata ad osservare che «*non si tratta di valutare la fondatezza*» delle doglianze.

**22.** Invece, il concreto vaglio degli argomenti difensivi della contribuente, nell'ottica della valutazione del loro impatto sugli esiti del procedimento secondo la regola unionale, restituisce un quadro assai più articolato e complesso: a) la ricorrente, a cui l'atto impugnato relativo al 2010 è stato notificato il 25 agosto 2016, eccepisce la decadenza dell'Agenzia dal potere impositivo per decorso del termine previsto dall'art. 57 comma 1 del d.P.R. n. 633 del 1092, nella versione applicabile *ratione temporis*, che scadeva il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (quindi, il 31 dicembre 2015); peraltro, è pacifico che la Fast Service srl non aveva presentato la dichiarazione IVA per il 2010 né l'aveva presentata la Mariotti, che si difende allegando di aver regolarmente presentato la dichiarazione dei redditi (v. pagg. 14-15 del ricorso), il che non pare avere alcuna rilevanza in tema di IVA; viene in evidenza l'art.

57 comma 2 cit., secondo cui «*In caso di omessa presentazione della dichiarazione l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'art. 55 può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata*»; b) è ben vero che le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, ex art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 326 del 2003), sono esclusivamente a carico della persona giuridica, anche quando sia gestita da un amministratore di fatto (Cass., sez. 25/10/2017, n. 25284), ma in caso di utilizzazione artificiosa dello strumento societario (Cass. n. 28332 del 2018) non trova applicazione l'art. 7 del d.l. n. 269/2003 e delle sanzioni risponde anche il soggetto (amministratore di diritto o di fatto) che ha agito per un interesse estraneo a quello della società (Cass. n. 10651 del 2022; Cass. n. 5924 del 2017), come contestato in questo caso alla Mariotti, ammettendosi anche la responsabilità per l'IVA a carico del soggetto che abbia gestito *uti dominus* una società di capitali (Cass. n. 23231 del 2022); c) quanto, infine, al fatto che la Mariotti non aveva sottoscritto bilancio e dichiarazioni fiscali del 2010, essendo già cessata dalla carica, la questione non appare pertinente alla contestazione relativa ad operazioni compiute all'epoca in cui la Mariotti era amministratrice di diritto e, quindi, giuridicamente responsabile in relazione a quei fatti.

**23.** La rilevanza e il peso di queste considerazioni nell'ambito della valutazione della "prova di resistenza" dipendono dal criterio di giudizio adottato; peraltro, la discrasia tra principio unionale e giurisprudenza nazionale su contenuto e limiti della "prova di resistenza" nonché la mancanza di precise indicazioni su quanto a fondo ci si debba spingere nella valutazione delle difese addotte dal contribuente rendono assai incerta l'individuazione del corretto

metro di giudizio, tanto da giustificare l'intervento delle Sezioni Unite.

**24.** Pertanto, questo Collegio ritiene di dover trasmettere gli atti al Primo Presidente della Corte affinché valuti la sua eventuale assegnazione alle Sezioni Unite Civili, ai sensi dell'art. 374 comma 2, ultima parte, c.p.c.

**p.q.m.**

questa Corte rimette gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite Civili in ordine alle questioni di massima di particolare importanza di cui in motivazione.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 17 ottobre