

Civile Ord. Sez. 6 Num. 30259 Anno 2021

Presidente: **MOCCI MAURO**

Relatore: **LA TORRE MARIA ENZA**

Data pubblicazione: 27/10/2021

**ORDINANZA**

sul ricorso 14376-2019 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, (C.F. 06363391001), in persona del  
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* -

*contro*

LOSCIALE MATTEO, elettivamente domiciliato in ROMA,  
PIAZZA DELLA LIBERTA' 10, presso lo studio dell'avvocato  
GEMMA PATERNOSTRO, rappresentato e difeso dall'avvocato  
OLINTO RAFFAELE VALENTINI;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 550/2019 della COMM.TRIB.REG. di BARI,  
depositata il 28/02/2019;

6934  
7

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del  
08/07/2021 dal Consigliere Dott. MARIA ENZA LA TORRE;  
udito l'Avvocato;

4

Ric. 2019 n. 14376 sez. MT - ud. 08-07-2021  
-2-

Rg 14376/2019 Agenzia delle entrate c/ Losciale Matteo

**Ritenuto che:**

L'Agenzia delle entrate ricorre per la cassazione della sentenza della CTR della Puglia, che su impugnazione da parte di Matteo Losciale, esercente attività di commercio al dettaglio di confezioni, di avviso di accertamento per Irpef, Iva, Irap anno 2011, emesso a seguito di indagini bancarie e della richiesta e prodotta documentazione, ha accolto l'appello del contribuente sotto il profilo dell'omesso contraddittorio.

La CTP aveva parzialmente accolto il ricorso del contribuente, ritenendo giustificati alcuni versamenti e prelevamenti bancari; la CTR, preso atto del coinvolgimento dell'IVA, ha ritenuto omesso, in quanto non riscontrabile in atti, il contraddittorio - non ritenendo equivalente l'invito finalizzato all'acquisizione di documentazione giustificativa di operazioni finanziarie e stante la mancanza di prova sulla partecipazione del contribuente al processo verbale riportato nell'accertamento - e conseguentemente accolto l'appello.

Il contribuente si costituisce con controricorso e deposita memoria.

**Considerato che:**

1. Col primo motivo si deduce violazione dell'art. 36 d.lgs. 546/92 e art. 132 c.p.c., ex art. 360 n. 4 c.p.c., per mancanza della succinta esposizione dei fatti di causa.
2. Il motivo è infondato, contenendo la sentenza impugnata l'esposizione dei fatti di causa, idonea a rendere possibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo, in coerenza con l'interpretazione delle indicate norme da parte della giurisprudenza di legittimità (Cass. Sez. 5, n. 13990 del 22/09/2003, Sez. 6 - 5, n. 9745 del 18/04/2017).
3. Col secondo motivo si deduce violazione dell'art. 12 comma 7 l. 2121/2000 ex art. 360 n. 3 c.p.c., per avere la CTR erroneamente ritenuto omesso il contraddittorio, in ipotesi di accertamento c.d a tavolino.

Questo motivo è fondato.

3.1. Nella fattispecie non vi sono stati accessi, ispezioni o verifiche nei locali del contribuente, ma, come emerge dagli atti di causa riportati nel ricorso e dalla stessa sentenza, vi sono stati una serie di incontri col contribuente prima dell'emissione dell'accertamento. Non sono pertanto estensibili le garanzie di cui all'art. 12 dello Statuto del Contribuente, trattandosi di accertamento emesso sulla scorta di un controllo interno (cd. a tavolino), secondo i principi di cui alla consolidata giurisprudenza di legittimità ( Cass. 12 aprile 2016, n. 7137; n. 24199 del 29.11.2016. Cass. n. 8246 del 04/04/2018, n. 27732 del 30/10/2018).

3.2. Questa Corte è infatti ferma nel ritenere che, «In tema di accertamento delle imposte, la legittimità della ricostruzione della base imponibile mediante l'utilizzo delle movimentazioni bancarie acquisite non è subordinata al contraddittorio con il contribuente, anticipato alla fase amministrativa, in quanto l'invito a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari costituisce per l'Ufficio una mera facoltà, da esercitarsi in piena discrezionalità, e non un obbligo, sicché dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti» (Sez. 5, Sentenza n. 25770 del 05/12/2014, Rv. 633749 - 01; Cass. n. 25434/2018).

3.3. In relazione all'IVA, quale tributo armonizzato, la CTR ha male interpretato l'obbligatorietà del contraddittorio, dovendosi applicare il principio secondo cui l'invalidità dell'atto sussiste solo allorché «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, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito» (Sez. Un., Sentenza n. 24823 del 09/12/2015, Rv. 637604 - 01);

3.4. peraltro, l'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, codificato dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali della U.E., anche dalla giurisprudenza della CGUE non è assunto in termini assoluti e formali, potendo soggiacere a restrizioni che rispondano, con criterio di effettività e proporzionalità, a obiettivi di interesse generale, sicché, nell'ambito tributario, non investe l'attività di indagine e di acquisizione di elementi probatori, anche testimoniali, svolta dall'Amministrazione fiscale (Cass. 14628/2020).

4. Escluso quindi un obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale, rispetto all'IVA, il giudice tributario di appello è tenuto a effettuare la c.d. "prova di resistenza" in relazione alle riprese IVA, ossia verificare in concreto la "non pretestuosità" dell'opposizione, con specifico e particolare riguardo alla sua efficacia nella fase dell'istruttoria amministrativa, ove si fosse in quella sede effettuato il contraddittorio, nei termini sanciti anche dalla giurisprudenza unionale («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», Corte di giustizia 3 luglio 2014, C129/130/13, Kamino international logistics, motivazione, punto 82, dispositivo, n. 3, seconda parte; Sez. un. n. 24823/15, cit.; Cass. n. 1969/2017; Cass. n. 11560/2018; Cass. sez. 6 - 5, n. 20036 del 27/07/2018).

4.1. Nel caso di specie la CTR, in contrasto con i superiori principi, ha accolto l'appello del contribuente, ritenendo sussistere l'obbligo dell'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale riguardo all'IVA, senza valutare l'assolvimento dell'onere di enunciare le ragioni che il contribuente avrebbe potuto far valere in sede di contraddittorio.

4.2. I rilievi contenuti anche nella memoria non sono idonei a superare le superiori argomentazioni, posto peraltro che la giurisprudenza richiamata (Cass. 9496/20 e n. 701/2019) è in linea con quanto deciso, laddove statuisce l'invalidità dell'atto tributario solo nel caso in cui «in giudizio, il contribuente assolve all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato»: situazione, questa, non ricorrente nel caso in esame.

5. La sentenza, che non si è attenuta agli indicati principi, va conseguentemente cassata in relazione al secondo motivo del ricorso, rigettato il primo, con rinvio alla CTR della Puglia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

Accoglie il secondo motivo del ricorso, rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto con rinvio, anche per le spese, alla CTR della Puglia.

Roma, 8 Luglio 2021