

Ordinanza del 16/06/2026 n. 20143 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Omessa presentazione dichiarazione - Processo verbale

Massima:

Seppure sia condotta un'attività ispettiva conclusasi con un processo verbale di costatazione regolarmente comunicato al contribuente con conseguente attivazione del contraddittorio procedimentale di cui all'art.12, comma 7, della Legge n.212 del 2000, se l'avviso di accertamento sia adottato anche sulla base dei dati estratti dall'anagrafe tributaria e dai documenti esibiti dal contribuente in risposta all'invito dell'amministrazione finanziaria, tanto che il provvedimento conclusivo si discosta in parte dai rilievi formulati dagli organi ispettivi, ne consegue che il principio del contraddittorio non è rispettato dal termine dilatorio concesso al contribuente dopo la comunicazione del processo verbale della Guardia di Finanza, dovendo trovare applicazione, quanto agli elementi dedotti da verifiche a tavolino, la giurisprudenza nazionale e unionale in tema di contraddittorio endoprocedimentale per i tributi armonizzati, trovando ciò conferma dalla disciplina ex art.6-bis della Legge n.212 del 2000, ex art.7 della Legge n. 39 del 2024, ed ex art.7-bis della Legge n. 39 del 2024.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con l'avviso di accertamento n. (-----), l'Agenzia delle Entrate recuperava a tassazione, nei confronti dell'imprenditore individuale B.B., maggiori IRAP e IVA, relativi all'anno 2010, irrogando le relative sanzioni.

L'accertamento scaturiva dall'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi per presunta responsabilità del commercialista e constatava l'omessa dichiarazione di ricavi e l'indebita deduzione di costi. Per la ricostruzione del volume di affari veniva richiesta documentazione solo parzialmente fornita dal contribuente.

Il contribuente presentava istanza di accertamento con adesione ai sensi dell' art. 6 del D.Lgs. n. 218 del 1997 , ma disertava il contraddittorio instaurato dall'ufficio.

Il B.B. impugnava l'avviso di accertamento eccependo la violazione del contraddittorio e degli artt. 6 , 10 e 12 , comma 7, della L. n. 212 del 2000 , l'infondatezza nel merito della pretesa e l'illegittimità della sanzione.

La Commissione Tributaria Provinciale rigettava il ricorso osservando che: a) l'amministrazione finanziaria non era tenuta a svolgere un contraddittorio sulla formazione della pretesa fiscale, mentre il contribuente aveva trascurato il contraddittorio instaurato con il processo verbale di constatazione; b) la documentazione inerente i costi era irregolare o mancante; c) le sanzioni irrogate erano adeguate alle violazioni riscontrate.

La Commissione Tributaria Regionale accoglieva l'appello del contribuente, limitatamente alle sanzioni, di cui non riscontrava il presupposto soggettivo per incolpevole affidamento nell'operato del commercialista, osservando, per il resto, che: a) il contribuente, pur avendo chiesto il contraddittorio, non si era presentato all'incontro; b) la documentazione inerente i costi non era sufficiente, mentre era sprovvista di prova l'affermazione in ordine alla responsabilità del commercialista.

Avverso la suddetta sentenza, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo.

B.B. si è costituito con controricorso e ha proposto ricorso incidentale affidato a due motivi.

L'amministrazione finanziaria ha depositato memoria richiamando una pronuncia di questa Corte - la n. 3577 del 2022 - che ha deciso un ricorso analogo proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti dello stesso contribuente.

Per la decisione è stata fissata la camera di consiglio del 10.06.2026.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Ragioni di coerenza sistematica rendono opportuno esaminare per primo il ricorso incidentale, in quanto relativo alla validità dell'accertamento sull'IVA.

2. Con il primo motivo di ricorso incidentale, B.B. lamenta, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 6 , 10 e 12 , comma 7, della L. n. 212 del 2000 , dell' art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea del 2000 e dell'art. 6 del Trattato dell'Unione Europea dell'1.12.2009.

2.1. Sostiene il controricorrente che la Commissione Tributaria Regionale ha omissso di rilevare che l'Agenzia delle Entrate, nonostante la comunicazione del processo verbale di costatazione, avrebbe dovuto attivare il contraddittorio procedimentale prima di emettere un avviso di accertamento che si discostava dai rilievi della Guardia di Finanza sulla base di notizi tratte dall'anagrafe tributaria e dalla documentazione esibita dal contribuente.

2.2. Inoltre, la Commissione Tributaria Regionale ha rigettato il motivo di impugnazione fondato sulla violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale per il solo fatto che, in seguito all'emissione dell'avviso di accertamento, il contribuente ha presentato un'istanza di accertamento con adesione e poi non si è presentato all'incontro fissato dall'ufficio, nonostante si tratti di condotta tenuta in un tempo successivo all'emissione del provvedimento impositivo viziato ed inidonea a sanare il predetto vizio.

3. Il motivo è fondato.

3.1. Questa Corte ha chiarito che, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali c.d. "a tavolino", nella disciplina applicabile prima dell'entrata in vigore dell' art. 6-bis della L. n. 212 del 2000 (introdotto dall' art. 1 , comma 1, lett. e, del D.Lgs. n. 219 del 2023 , a sua volta richiamato e interpretato ex artt. 7 e 7-bis del D.L. n. 39 del 2024 , convertito con modificazioni dalla L. n. 67 del 2024), l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale vige, quanto ai tributi c.d. non armonizzati, solo se espressamente previsto, mentre ha valenza generalizzata per soli tributi c.d. armonizzati, comportando la relativa violazione l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, fittizia o strumentale, tale essendo quella non idonea a determinare un risultato diverso del procedimento impositivo, secondo una valutazione probabilistica ex ante spettante al giudice di merito (Cass., Sez. Un., n. 21271 del 25/07/2025 , Rv. 675643-01).

3.2. Se è vero che nel caso di specie è stata condotta un'attività ispettiva conclusasi con un processo verbale di costatazione regolarmente comunicato al contribuente con conseguente attivazione del contraddittorio procedimentale di cui all' art. 12 , comma 7, della L. n. 212 del 2000 , è altrettanto vero che l'avviso di accertamento è stato adottato anche sulla base dei dati estratti dall'anagrafe tributaria e dai documenti esibiti dal contribuente in risposta all'invito dell'amministrazione finanziaria, tanto che il provvedimento conclusivo si discosta in parte dai rilievi formulati dagli organi ispettivi. Ne consegue che il principio del contraddittorio non è rispettato dal termine dilatorio concesso al contribuente dopo la comunicazione del processo verbale della Guardia di Finanza, dovendo trovare applicazione, quanto agli elementi dedotti da verifiche "a tavolino", la giurisprudenza nazionale e unionale in tema di contraddittorio endoprocedimentale per i tributi armonizzati.

3.3. Del resto, che questa sia l'interpretazione preferibile del principio unionale lo si ricava indirettamente dall'abrogazione del comma 7 citato, avvenuta ad opera del D.Lgs. n. 219 del 2023 quale parte di una riforma volta a introdurre il contraddittorio preventivo generalizzato. La norma, che garantiva 60 giorni per le memorie dopo il verbale, è stata assorbita e superata dal nuovo art. 6-bis, che impone il confronto prima dell'emissione di tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria.

Dal testo della norma si evince che il contraddittorio deve essere effettivo e completo e che l'ordinamento non tollera decisioni "a sorpresa".

È previsto, infatti, che l'amministrazione finanziaria comunichi al contribuente lo schema di atto da adottare, assegnandogli un termine non inferiore a sessanta giorni per controdedurre.

Inoltre, al contribuente è garantito l'accesso agli atti del fascicolo, di cui può estrarre copia. Infine, l'atto adottato all'esito del contraddittorio deve tenere conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'amministrazione ritiene di non accogliere.

Ne consegue che nel caso di specie, avendo l'amministrazione finanziaria adottato un avviso di accertamento che in parte si discostava dai risultati dell'attività ispettiva utilizzando altri elementi desunti dalle informazioni in proprio possesso, il contraddittorio attivato con la comunicazione del verbale doveva ritenersi superato e si rendeva necessario attivarne uno ad hoc che consentisse al contribuente di interloquire su tali dati.

Altrettanto inconferente è il rilievo che i giudici di appello hanno dato all'inerzia del contribuente, non potendosi obliterare il contraddittorio sulla base del precedente contegno dell'interessato, trattandosi di garanzia che deve essere attivata per legge a prescindere dalle prospettive di successo o utilità.

4. Con il secondo motivo di ricorso incidentale, il contribuente lamenta, in relazione all' art. 360 , comma 2, n. 5, c.p.c., la violazione dell' art. 111 Cost. e dell' art. 36 , comma 2, n. 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , per avere la Commissione Tributaria Regionale adottato una motivazione solo apparente nella parte in cui respinge l'appello e conferma il merito dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate, relativamente ai presunti ricavi conseguiti e non dichiarati e relativamente ai costi ritenuti indeducibili.

5. Il motivo è infondato.

5.1. La Corte reitera l'insegnamento secondo cui la motivazione è solo apparente e la sentenza è nulla perché affetta da error in procedendo, quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. Un. 3 novembre 2016 n. 22232). Rammenta, inoltre, che la riformulazione dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall' art. 54 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134 , dev'essere interpretata alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall' art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. Sez. Un., 7 aprile 2014 n. 8053).

5.2. Nel caso di specie il giudice d'appello afferma che la documentazione a sostegno della tesi del contribuente in ordine ai costi "doveva essere qualitativamente più robusta per superare lo

scoglio della mancata presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno 2010, con una produzione documentale parziale; né può esser d'aiuto quanto dedotto sulla detenzione delle scritture contabili da parte del consulente, che trascurava sia l'invio della dichiarazione annuale dei redditi che la produzione della documentazione contabile richiesta, non supportata dal conferimento dell'incarico di trasmissione della dichiarazione telematica, sia dall'esposto inoltrato a carico del consulente stesso, come dichiarato dall'appellante".

La motivazione nel suo complesso rispetta il minimo costituzionale, perché, seppur succinta ma completa, spiega in modo adeguato e sufficiente il percorso logico seguito dal decidente e consente a chi leggere di comprenderlo ed eventualmente criticarlo.

6. Venendo al ricorso principale, con un unico motivo l'Agenzia delle Entrate lamenta, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli art 5 e 6 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , per avere la Commissione Tributaria Regionale fatto applicazione dell'esimente del menzionato art. 6 pur in assenza dei relativi presupposti previsti dalla legge.

7. Il controricorrente ha eccepito sia l'inammissibilità del motivo (perché riferito non alla causa di non punibilità di cui all' art. 6 , comma 1, del D.Lgs. n. 472 del 1997 , ritenuta sussistente dai giudici di appello, ma all'applicazione della diversa esimente disciplinata al terzo comma del medesimo articolo e perché nasconde una critica al giudizio di merito al quale è pervenuta la Commissione Tributaria Regionale a proposito del legittimo affidamento del contribuente), sia la sua infondatezza nella parte in cui assume la mancata produzione di prove a sostegno dei fatti che dimostrano il legittimo affidamento del contribuente

8. L'eccezione di inammissibilità non merita accoglimento, perché confonde l'ammissibilità del motivo con la sua fondatezza.

9. Il motivo è fondato.

9.1. Occorre premettere che questa Corte si è già occupata della questione con riferimento ad analogo ricorso relativo all'anno 2009 (cfr. Cass., Sez. V, 13 gennaio 2022, n. 3557). Ritiene questo Collegio che gli argomenti spesi in tale decisione meritino di essere confermati e applicati anche nel caso di specie.

9.2. Giova ricordare che l'esimente di cui all' art. 6 , comma 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997 presuppone l'elemento soggettivo così come individuato dall'art. 5, comma 1, del medesimo decreto e delimita la condotta sanzionabile in conseguenza della violazione di obblighi tributari non formali.

9.3. L'applicazione dell'esimente di cui alla disposizione richiamata implica pertanto:

a) l'inadempimento degli obblighi riconnessi al mancato pagamento del tributo, esclusi pertanto gli obblighi solo formali; b) l'imputabilità di tale inadempimento ad un soggetto terzo (normalmente l'intermediario incaricato), estraneo alla compagine sociale del contribuente (Cass. n. 20113 del 16/11/2012); c) l'adempimento, da parte del contribuente, di un obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria nei confronti dell'intermediario, cui è stato attribuito l'incarico, oltre che della tenuta della contabilità e dell'effettuazione delle dichiarazioni fiscali, di effettuare i

pagamenti; d) l'insussistenza del dolo o della negligenza del contribuente nell'inadempimento, nemmeno sotto il profilo della culpa in vigilando, dovendo l'inadempimento medesimo essere imputabile in via esclusiva all'intermediario (Cass. n. 710/2019).

9.4. È stato, pertanto, enunciato il seguente principio di diritto: "in tema di sanzioni tributarie, l'esimente prevista dal D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 6 , comma 3, si applica in caso di inadempimento al pagamento di un tributo - e, dunque, escluse le violazioni solo formali - imputabile unicamente alla condotta di un soggetto terzo (normalmente l'intermediario cui è stato attribuito l'incarico; oltre che della tenuta della contabilità e dell'effettuazione delle dichiarazioni fiscali, di provvedere ai pagamenti), purché il contribuente abbia adempiuto all'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria e non abbia tenuto una condotta colpevole ai sensi del cit. D.Lgs., art. 5, comma 1, nemmeno sotto il profilo della semplice culpa in vigilando" (così Cass, Sez. V, 7 novembre 2018, n. 28360).

9.5. Di tale principio non ha fatto buon governo la Commissione Tributaria Regionale avendo dato atto che non risultava provata né l'avvenuta presentazione della denuncia all'autorità giudiziaria, né il conferimento dell'incarico relativo alla presentazione delle dichiarazioni e dei pagamenti, mentre il contribuente, in questa sede, afferma di avere prodotto nel giudizio di merito la revoca dell'incarico al professionista e un esposto-denuncia. In ogni caso, il giudice di appello nulla dice circa la mancanza di colpa del contribuente sotto il profilo del dovere di vigilanza e di controllo sull'operato del consulente, né valuta l'applicabilità al caso di specie del comma 1 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 472 del 1992.

10. In definitiva, l'unico motivo del ricorso principale e il primo motivo del ricorso incidentale devono essere accolti, con conseguente cassazione della sentenza e rinvio, per un nuovo esame, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, che dovrà provvedere anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

la Corte accoglie l'unico motivo del ricorso principale e il primo motivo del ricorso incidentale, rigetta il secondo motivo del ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia, per un nuovo esame, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10 giugno 2026.

Depositato in Cancelleria il 16 giugno 2026.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza