# Sentenza del 19/07/2022 n. 22561 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

La CTR del Lazio con la sentenza impugnata ha rigettato il gravame interposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della CTP di Rieti di accoglimento del ricorso di I.Co. s.r.l. avverso un avviso di accertamento relativo a recuperi di imposta consistenti: 1. IVA indebitamente detratta e costi non inerenti per acquisto "occulto" di azienda; 2. IVA indebitamente detratta per operazioni inesistenti; 3. ricavi non dichiarati e relativa IVA per operazioni attive non registrate nè contabilizzate.

In particolare, con riferimento alla prima ripresa, l'Ufficio aveva riqualificato come cessione d'azienda due distinte operazioni di acquisto di immobili e di beni strumentali.

La ricorrente aveva eccepito la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, commi 4 e 5 con riguardo al primo rilievo che, secondo l'Ufficio, era stato effettuato, invece" sulla base del più generale principio dell'abuso del diritto.

Con sentenza n. 12/01/13 la CTP di Rieti aveva accolto il ricorso, ritenendo che l'operazione rientrasse tra quelle previste dall'art. 37 bis, comma 4.

L'Agenzia aveva proposto appello, respinto dalla CTR che ha ritenuto applicabile in via analogica il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, commi 4 e 5, essendo sovrapponibile l'abuso del diritto alla fattispecie elusiva di cui alla citata disposizione; da ciò la CTR ha concluso per la nullità dell'accertamento per omesso espletamento del contraddittorio con la contribuente come previsto da quelle norme.

Avverso detta sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidato a tre motivi.

Resiste la società con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, non vertendosi su una delle ipotesi ivi previste ed essendo stato comunque attivato un contraddittorio "sostanziale" con la società.

Con il secondo motivo lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame del fatto decisivo costituito dall'avvenuto esperimento del contraddittorio endoprocedimentale.

Con il terzo motivo, l'Agenzia deduce violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, degli art. 112 e 132 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, in quanto la sentenza aveva reso una motivazione meramente apparente limitandosi a riprodurre il contenuto della memoria del contribuente, senza avvedersi del fatto che la questione dell'abuso del diritto e dell'applicabilità o meno dell'art. 37-bis cit.. era estranea ai rilievi nn. 2 e 3.

2. I motivi, strettamente connessi, possono essere esaminati congiuntamente e sono fondati.

2.1. Va premesso che è inapplicabile, ratione temporis, l'orientamento formatosi successivamente all'introduzione della L. n. 212 del 2000, art. 10 bis che ha ammesso la ricomprensione del fenomeno elusivo nel più generale principio del divieto dell'abuso del diritto ("In materia di elusione fiscale e di abuso del diritto, l'art. 10-bis st.contr., che ha sostituto il previgente art. 37-bis dP.R n. 600 del 1973, costituisce una norma "aperta" valevole quale principio generale volto a ricomprendere tutte quelle fattispecie abusive "atipiche" di derivazione costituzionale ed unionale"" Cass. n. 1774.3 del 2021, Cass. n. 11055 del 2021, Cass. n. 31772 del 2019 e Cass. n.:30404 del 2018), con conseguente necessità del contraddittorio con le specifiche forme previste dal comma 4 dell'art. 37-bis cit., a pena di nullità (Cass. n. 30770 del 2018; Cass. n. 25759 del 2C114).

Precedentemente, infatti, si era esclusa, in presenza di una condotta materiale individuata come elusiva ma non ricondicibile ad alcuna delle operazioni elencate nell'art. 37 bis, comma 3, la diretta applicabilità della disciplina procedimentale concernente il contraddittorio preventivo, dettata dalla disposizione di cui al cit. D.P.R., art. 37 bis, comma 4, alla diversa fattispecie di abuso del diritto (Cass. n. 24759 del 2014).

Nel caso di specie, le operazioni oggetto del rilievo n. 1 non rientrano in alcuna delle fattispecie di cui all'art. 37 bis, comma 3 cit. e, quindi, il contraddittorio endoprocedimentale doveva essere discipinato dalle regole generali in materia: secondo l'attuale stato dell'arte, il termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, opera soltanto in caso di controllo eseguito presso la sede del contribuente - e non anche alla diversa ipotesi, non assimilabile alla precedente, di accertamenti "a tavolino" (Cass. n. 24793 del 05/11/2020) - e si fonda su una valutazione ex ante in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, prevedendo la norma, in caso di inosservanza, la nullità l'atto impositivo emesso ante tempus, anche nell'ipotesi di tributi "armonizzati", senza che, pertanto, ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la prova di "resistenza"; questa è necessaria, per i soli tributi "armonizzati", ove la normativa interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa, ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione ex post sul rispetto del contraddittorio (Cass. n. 701 del 2019).

2.2. E' pacifico, nel caso di specie, che l'avviso di accertamento venne emesso trascorsi sessanta giorni dalla notifica del pvc, con il che era stato ampiamente rispettato la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

2.3. Infine, è fondato anche il terzo motivo.

L'unica ratio decidendi espressa dalla CTR, relativa alla violazione del contraddittorio richiesto con riferimento all'abuso del diritto, non può investire i rilievi nn. 2 e 3, comunque estranei alla figura.

Risulta, quindi, una lacuna nella motivazione offerta dal Giudice d'appello che non può essere colmata attraverso la regola del rigetto implicito, perchè la decisione assunta non è incompatibile oggettivamente con le ragioni sostenute dall'Ufficio.

3. Conclusivamente, la sentenza deve essere cassata con rinvio alla CTR Lazio in diversa composizione che deciderà anche sulle spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata, rinviando alla CTR Lazio in diversa composizione che deciderà anche sulle spese del presente grado di giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, il 22 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 19 luglio 2022

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza