

Civile Sent. Sez. 5 Num. 28730 Anno 2021  
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI  
Relatore: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE  
Data pubblicazione: 18/10/2021

### SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 10598/2012 R.G. proposto da  
**Agenzia delle entrate**, rappresentata e difesa dall'Avvocatura  
Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei  
Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

contro

**Autostradale Srl**, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Pasquale  
Russo, Francesco Padovani e Guglielmo Frasoni, con domicilio  
eletto presso lo studio dei medesimi, in Roma via Crescenzo n. 2,  
giusta procura notarile in atti;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della  
Lombardia n. 32/46/11, depositata il 14 marzo 2011.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza dell'8 giugno 2021,  
fissata ai sensi dell'art. 23, comma 8 bis, l. n. 176 del 2020, dal  
Cons. Giuseppe Fuochi Tinarelli.

Udite le conclusioni formulate dal Pubblico Ministero, in persona del  
Sostituto Procuratore Generale Tommaso Basile, che, riportandosi

*g.p.  
18/10/21*

*f*



alle conclusioni scritte, chiede l'accoglimento del terzo motivo di ricorso.

Udito l'Avv. dello Stato Gianmario Rocchitta per l'Agenzia delle entrate che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Udito l'Avv. Guglielmo Fransoni per la contribuente che conclude per il rigetto del ricorso.

### **FATTI DI CAUSA**

L'Agenzia delle entrate, a seguito di indagini penali nei confronti di Terravision Srl e Terravision London Ltd, notificava alla società Autostradale Srl avvisi di accertamento, con cui, in relazione ad un accordo commerciale tra dette società per regolamentare l'attività di trasporto dei passeggeri Ryanair nella tratta Bergamo Orio al Serio-Milano, recuperava i maggiori importi per Iva, Ires e Irap per gli anni 2004 e 2005 per operazioni oggettivamente inesistenti.

L'Ufficio rilevava che, in base al suddetto accordo, Autostradale Srl doveva fornire gratuitamente 250 tratte giornaliere a favore di Terravision, la quale, se avesse venduto biglietti in misura superiore a tale quota, doveva corrispondere il prezzo pieno del biglietto fino a concorrenza dell'obiettivo commerciale minimo mensile e, per la parte ulteriormente eccedente, il 75% del biglietto; che, peraltro, l'esame della documentazione rivelava l'incoerenza delle fatture reciproche tra le parti poiché Autostradale Srl fatturava come vendita (al 10%) anche i biglietti gratuiti, mentre Terravision, per detta quota, emetteva fatture per servizi resi (al 20%); che, inoltre, l'unica obbligazione di fare derivante dall'accordo era quella in capo ad Autostradale Srl (il trasporto dei passeggeri), mentre Terravision apportava solo gli effetti dell'accordo che affermava di avere con Ryanair, non prestando alcun servizio, con conseguente inesistenza delle relative operazioni.

L'impugnazione della contribuente, rigettata dalla CTP di Milano, era accolta dal giudice d'appello, che riteneva la nullità dell'avviso



per l'inosservanza del termine di cui all'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con quattro motivi.

Autostradale Srl resiste con controricorso, poi illustrato con memoria.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Va disattesa, preliminarmente, l'istanza di riunione attesa la diversità delle questioni dei diversi giudizi, non sussistendo neppure ragioni di economia processuale per una tale soluzione.

2. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000 per aver la CTR ritenuto la nullità dell'avviso per inosservanza del termine di giorni 60 per esser stato il pvc, redatto dalla Guardia di finanza, notificato con l'avviso stesso, ancorché l'atto integrasse solo una segnalazione dell'esito delle indagini penali e non vi fosse stato alcun accesso, ispezione o verifica nei locali dell'impresa.

2.1. Il secondo motivo denuncia, sul medesimo profilo, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., insufficiente motivazione.

2.2. Il terzo motivo denuncia nuovamente, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000 per aver la CTR ritenuto la violazione della norma sanzionata da nullità.

2.3. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 7 l. n. 212 del 2000, 52, 54 e 56 d.P.R. n. 633 del 1972, 33 d.P.R. n. 600 del 1973 per aver la CTR ritenuto comunque necessaria la preventiva conoscenza da parte del contribuente del pvc.

3. Il primo motivo è fondato, con assorbimento delle ulteriori censure.

3.1. Va disattesa, preliminarmente, l'eccezione di inammissibilità del motivo, correttamente improntato sull'interpretazione dell'art. 12,



comma 7, l. n. 212 del 2000 e sull'errata sussunzione dei fatti, in sé incontestati, da parte del giudice di merito, senza che si ponga, dunque, né una rivalutazione in fatto delle vicende del giudizio, né una questione in punto di autosufficienza.

3.2. Nel merito, va premesso che, nella fattispecie in giudizio, l'accertamento non è stato preceduto da un accesso, ispezione o verifica, ma è sorto in conseguenza delle indagini penali svolte nei confronti delle società Terravision Srl e Terravision London Ltd.

È ben vero che il verbale redatto dalla Guardia di Finanza del 26 giugno 2007 è stato denominato "processo verbale di constatazione" ma, come emerge dallo stesso (qui riprodotto per autosufficienza), l'intera attività trovava la sua fonte nelle indagini penali avviate dalla Procura di Roma nel cui ambito venivano svolte perquisizioni e sequestri. L'emersione di *«situazioni rilevanti anche ai fini amministrativi»*, peraltro, induceva i finanziari *«in data 12 marzo 2007»* a formulare *«all'A.G. procedente apposita richiesta di autorizzazione all'utilizzo ed alla trasmissione agli uffici finanziari di documenti, dati e notizie acquisiti nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria»*, istanza che veniva accolta in data 21 marzo 2007 con apposito *«decreto di autorizzazione per l'utilizzo dei dati dell'indagine anche ai fini fiscali»*.

3.3. Appare evidente, dunque, che l'accertamento non trova il suo antecedente fattuale nell'accesso presso i locali dell'impresa della contribuente ma in attività posta in essere da una diversa autorità – quella giudiziaria – poi trasmessa per le valutazioni di competenza ai fini fiscali.

Ciò toglie pure ogni rilevanza – ai fini della regolarità dell'invio dell'avviso - alle asserite attività effettuate presso la sede della società *«nei giorni 21, 22 e 23 febbraio 2007»* (v. controricorso pag. 17), trattandosi di verifiche eseguite nell'ambito delle indagini penali ed oggetto di mera trasmissione all'Amministrazione finanziaria per



le successive valutazioni, fiscali, di sua competenza e non di attività di quest'ultima.

3.4. Orbene, la CTR, nel raggiungere le sue conclusioni si è soffermata su un profilo meramente terminologico, ossia che l'atto redatto dai finanziari fosse denominato "processo verbale di constatazione", senza considerare che l'accertamento non era stato preceduto da attività dell'Ufficio presso i locali della contribuente - presupposto in fatto necessario per l'applicazione dell'art. 12, comma 7, cit. - né, quindi, comprendendo quali fossero le ragioni per le quali l'atto era stato allegato all'avviso.

È chiaro, infatti, che l'allegazione all'avviso del pvc della Guardia di Finanza assolveva allo scopo di rendere noto alla contribuente un atto - pervenuto all'Ufficio dall'Autorità Giudiziaria - altrimenti non conosciuto né ricevuto dalla medesima e di assolvere, al contempo, l'onere di motivazione dell'avviso stesso

3.5. Ne deriva, quanto alle imposte dirette, l'erroneità della decisione trattandosi di ambito in cui non è previsto un obbligo generalizzato di preventivo contraddittorio, ossia al di fuori dalle ipotesi specificamente previste, tra le quali non rientra quella in giudizio (v. Sez. U n. 24823 del 09/12/2015; da ultimo Cass. n. 24793 del 05/11/2020).

3.6. Parimenti fondato è il motivo quanto all'Iva.

È ben vero, infatti, che, con riguardo ai tributi armonizzati, nella vicenda in giudizio l'Iva, l'obbligo del contraddittorio preventivo discende direttamente dalla disciplina unionale alla luce dell'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia, sicché l'Amministrazione, ove adotti provvedimenti destinati ad incidere sulle posizioni soggettive dei destinatari, è tenuta a mettere costoro in condizione di esporre utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi posti a fondamento dell'atto medesimo (già Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008, in C-349/07, *Sopropé*, punto 37; *ex multis* sentenza 22 ottobre 2013, in C-276/12, *Sabou*, punto



38; sentenza 17 dicembre 2015, in C-419/14, *WebMindLicenses*, punto 84).

La giurisprudenza unionale, peraltro, ha chiarito che 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 15/01/2019) - comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (cd. prova di resistenza), ossia se, in mancanza del suddetto vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa (Corte di Giustizia, sentenze 1° ottobre 2009, *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware*, in C-141/08, punto 94; 10 settembre 2013, *M.G. e N.R.*, in C-383/13, punto 38; 26 settembre 2013, *Texdata Software*, in C-418/11, punto 84; 3 luglio 2014, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, in C-129/13 e C-130/13, punti 79 e 79).

Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 24823 del 09/12/2015, hanno poi 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»* ossia 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» (recentemente v. anche Cass. n. 20036 del 27/07/2018; Cass. n. 218 del 08/01/2019).*

3.7. Orbene, nella vicenda in giudizio, come emerge dalla stessa sentenza (oltre che dal controricorso), la contribuente si è limitata a lamentare la violazione del contraddittorio per l'intempestiva comunicazione ma in alcun modo ha dedotto od articolato 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, sicché il motivo, anche per tale profilo, è fondato.

4. In accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, la sentenza va cassata, con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione per l'esame delle ulteriori questioni.

P.Q.M.

La Corte in accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Lombardia in diversa composizione.

Deciso in Roma, in data 8 giugno 2021

Il Presidente

Ernestino Luigi Bruschetta

Il Consigliere est.

Giuseppe Fuochi Tinarelli