





della decisione della CTP di Venezia, aveva annullato l'avviso di accertamento, emesso nei confronti della ██████████ Srl in liquidazione per Iva, Irap e Ires per l'anno 2004 in relazione ad operazioni soggettivamente inesistenti relative ad acquisti operati dalla Celdis Srl, per essere l'avviso difettoso di motivazione.

██████████ Srl in liquidazione resiste con controricorso, proponendo ricorso incidentale con quattro motivi. Deposita altresì memoria illustrativa e documenti.

### **CONSIDERATO CHE**

1. Preliminarmente va esaminata l'eccezione di giudicato relativa alla decisione pronunciata dalla CTR del Veneto n. 1548/19/15 del 13 ottobre 2015, sollevata con la memoria dalla contribuente.

L'eccezione è infondata.

La richiamata decisione, infatti, ha ad oggetto la contestata realizzazione di operazioni soggettivamente inesistenti poste in essere nella diversa annualità del 2005 e, dunque, riguarda elementi che in alcun modo sono riconducibili ad un "medesimo rapporto giuridico" ma, anzi, postulano una verifica riferita alle singole operazioni, all'assetto dei rapporti esistenti e alle specificità pertinenti alle singole annualità.

Né – indubbiamente – nella vicenda in giudizio vengono in esame fatti con efficacia pluriennale o con valore condizionante inderogabile, tali non essendo, sicuramente, i rapporti e le relazioni commerciali tra le società, né, a maggior ragione, la cd. "assenza di consapevolezza" sulla frode, elementi *variabili* che presuppongono, senza eccezioni, uno specifico accertamento di fatto da parte del giudice di merito in relazione agli elementi in giudizio relativi alle diverse annualità ed imposte.

La giurisprudenza richiamata in memoria, del resto, contrariamente a quanto preteso, esclude l'effetto espansivo del giudicato tra diverse annualità posto che la sentenza del giudice tributario che





definitivamente accerti il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato periodo d'imposta fa stato, quanto ai tributi dello stesso tipo da questi dovuti per gli anni successivi, solo per gli elementi che abbiano un valore «condizionante» inderogabile rispetto alla disciplina della fattispecie esaminata, sicché, laddove risolve una situazione fattuale riferita ad uno specifico periodo d'imposta, essa non può estendere i suoi effetti automaticamente ad un'altra annualità, ancorché siano coinvolti tratti storici comuni (a partire da Sez. U n. 13916 del 16/06/2006, seguita dalla numerosa giurisprudenza successiva v. Cass. nn. 22941 del 2013, 1837 del 2014; v. anche Cass. n. 4832 del 11/03/2015, Cass. n. 14509 del 15/07/2016; inoltre, l'efficacia preclusiva va limitata all'accertamento di fatto sugli elementi rilevanti necessariamente comuni ai distinti periodi d'imposta Cass. n. 12763 del 2014; recentemente Cass. n. 7417 del 15/03/2019; Cass. n. 25516 del 10/10/2019; Cass. n. 5939 del 04/03/2021).

2. Il primo motivo del ricorso principale denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 7, comma 1, l. n. 212 del 2000 e 56 d.P.R. n. 633 del 1972 per aver la CTR ritenuto, ai fini della validità della motivazione dell'avviso di accertamento, sussistere l'onere di allegazione degli atti richiamati a prescindere dalla circostanza della loro pregressa conoscenza da parte del contribuente.

2.1. Il secondo motivo denuncia nuovamente, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 7, comma 1, l. n. 212 del 2000 e 56 d.P.R. n. 633 del 1972 per aver la CTR ritenuto, ai fini della validità dell'avviso di accertamento, sussistere l'onere di allegazione degli atti a prescindere dalla riproduzione, nell'avviso stesso, del loro contenuto essenziale.

2.2. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, l. n. 212 del 2000





per aver la CTR male interpretato la norma sull'onere di motivazione degli avvisi, che impone di indicare i presupposti in fatto e le ragioni giuridiche della ripresa, nonché di allegare atti diversi ove tale indicazione sia contenuta in questi, ma non anche di allegare all'avviso i documenti contenenti la prova dei presupposti di fatto posti a fondamento della ripresa.

3. I motivi, da esaminare unitariamente per evidenti ragioni di connessione logica, sono fondati.

3.1. Vanno disattese, *in primis*, le eccezioni di inammissibilità sollevate dalla controricorrente: le doglianze, infatti, sono articolate con chiaro e specifico riferimento ai distinti passaggi motivazionali della decisione impugnata e, in osservanza del principio di autosufficienza, sono corredate dalla riproduzione degli atti pertinenti e rilevanti.

3.2. Nel merito, occorre ricordare, in primo luogo, che secondo il consolidato orientamento della Corte «*in tema di motivazione degli avvisi di accertamento, l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso (art. 7, legge 27 luglio 2000, n. 212) va inteso in necessaria correlazione con la finalità "integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone l'art. 3, comma 3, legge 7 agosto 1990, n. 241: il contribuente ha, infatti, diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare tale motivazione, ma non il diritto di conoscere il contenuto di tutti quegli atti, cui si faccia, rinvio nell'atto impositivo e sol perché ad essi si operi un riferimento, ove la motivazione sia già sufficiente (e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, mero valore "narrativo"), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia già riportato nell'atto noto. Pertanto, in caso di impugnazione dell'avviso sotto tale profilo, non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto*





*impositivo faccia riferimento, occorrendo, invece, la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'atto impositivo, sia necessaria ad integrarne la motivazione»* (Cass. n. 2614 del 10/02/2016; Cass. n. 26683 del 18/12/2009; v. anche Cass. n. 24417 del 05/10/2018).

**In secondo luogo, va ribadita la distinzione tra la questione dell'esistenza della motivazione dell'atto impositivo, requisito formale di validità, e quella concernente, invece, l'indicazione e l'effettiva esistenza di elementi dimostrativi dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, che non è prescritta quale elemento costitutivo della validità dell'atto impositivo ma è disciplinata dalle regole processuali dell'istruzione probatoria da applicarsi nello svolgimento del giudizio** (Cass. n. 8399 del 05/04/2013; Cass. n. 6524 del 09/03/2020; Cass. n. 20428 del 28/09/2020).

*Infine, va richiamato il principio secondo il quale «in tema di avviso di accertamento, l'onere di allegazione di cui all'art. 7 della l. n. 212 del 2000 è limitato ai documenti non conosciuti né ricevuti dal contribuente e costituenti il presupposto dell'atto impositivo al fine di evitare il pregiudizio del diritto di difesa di quest'ultimo»* (Cass. n. 32127 del 12/12/2018; Cass. n. 29968 del 19/11/2019; Cass. n. 14723 del 10/07/2020).

3.3. Orbene, la CTR ha fondato la propria statuizione di nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione su un triplice assunto:

- ogni atto cui l'avviso fa riferimento deve essere allegato all'avviso che lo richiama;
- la riproduzione del contenuto essenziale dell'atto è recessiva rispetto all'obbligo di allegazione, che va comunque osservato;





- la conoscenza degli atti da parte del contribuente, pure astrattamente esonerativa dell'obbligo di allegazione, resta parimenti recessiva rispetto all'obbligo di allegazione.

Così statuendo, peraltro, la CTR ha, in primo luogo, del tutto obliterato la distinzione tra requisiti di validità della motivazione e prova della pretesa, assumendo, in sostanza, che l'onere di motivazione dell'avviso includa anche la prova dei presupposti di fatto indicati nella motivazione dell'avviso, la quale, invece, deve essere sì concreta e specifica, con indicazione del *petitum* e della *causa petendi*, e con la ricostruzione degli elementi costitutivi, ma non postula che già in tale momento sia corredato della prova degli stessi, la cui sede è quella dell'istruzione probatoria processuale.

Inoltre, ha trascurato – e consapevolmente superato – che ove l'atto sia già nella conoscenza del contribuente (come dedotto dall'Ufficio, che ha riprodotto le pertinenti deduzioni in appello, da cui risulta che il contribuente ha firmato "per presa d'atto e ricevuta" gli atti relativi all'attività ispettiva e il verbale di acquisizione dati e notizie del 16/12/2009), di esso non vi è necessità di allegazione.

Resta conseguentemente travolto l'accertamento in fatto – che, nonostante l'affermata irrilevanza della riproduzione dei contenuti essenziali dei documenti, la CTR ha lo stesso contraddittoriamente operato – per cui non risulterebbe «*riprodotto il contenuto essenziale dello stesso nella motivazione dell'accertamento impugnato*», in quanto fondato su errati presupposti in diritto.

4. Passando al ricorso incidentale, il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., *error in procedendo* (poi qualificato in memoria come violazione dell'art. 132 c.p.c.) per aver la CTR, nonostante la declaratoria di illegittimità dell'avviso per difetto di motivazione, ugualmente valutato la fondatezza della ripresa.





4.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., omesso esame in merito ai rapporti commerciali relativi alla Celdis Srl.

4.2. Il terzo motivo denuncia nuovamente omesso esame in relazione a fatti attestanti l'estraneità e la non consapevolezza della ██████████ Srl in liquidazione con riguardo all'attività fraudolenta.

4.3. Il quarto motivo denuncia omessa pronuncia con riguardo al sesto motivo d'appello, con cui si lamentava l'impossibilità di configurare il credito Iva come illecito beneficio fiscale.

5. Il primo motivo è inammissibile.

Le argomentazioni della CTR integrano, infatti, come chiaramente esplicitato dallo stesso giudice d'appello, un mero *obiter dictum*, estraneo alla *ratio* della decisione.

Le restanti doglianze, invece, restano assorbite in relazione all'accoglimento del ricorso principale dell'Agenzia delle entrate, sicché le relative ragioni potranno essere fatte valere nel giudizio di rinvio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale dell'Agenzia delle entrate; dichiara inammissibile il primo motivo del ricorso incidentale ed assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese alla CTR del Veneto in diversa composizione.

Deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 10 marzo 2022

Il Presidente  
Biagio Virgilio

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

