



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Lucio Luciotti	Presidente	IVA - Notifica atto im- potesattivo – con- traddittorio preven- tivo – operazioni og- gettivamente ines- tenti – reddito non dichiarato
Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera	Consigliere	
Gianluca Grasso	Consigliere	
Pierpaolo Gori	Consigliere Rel.	Ud. 15.1.2026 AC Cron. R.G.N. 27887/2018
Luigi D'Alessandro	Consigliere	

ORDINANZA

sul ricorso 27887/2018 proposto da:

■ S.N.C. DI ■ & C, in persona del legale rap-
presentante p.t., ■ e ■ rappresen-
tati e difesi dall'avv. ■ (indirizzo pec: ■
■) domiciliati presso la Cancel-
leria della Corte di cassazione;

- ricorrenti -

contro



AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

- controricorrente -

proposto avverso la sentenza n.354/1/2018 della COMM.TRIB.REG. del PIEMONTE, depositata il 21/2/2018;

Udita la relazione della causa svolta in data 15/1/2026 dal Consigliere PIERPAOLO GORI.

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione tributaria regionale del Piemonte, con sentenza n. 354/1/2018 depositata il 21/2/2018 rigettava l'appello proposto dalla [REDACTED] S.n.c. di [REDACTED] & C., [REDACTED] e [REDACTED] [REDACTED], avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Novara n. 122/6/2015 di riunione e rigetto dei ricorsi introduttivi proposti dai contribuenti aventi ad oggetto sei avvisi di accertamento per II.DD., IVA e sanzioni relativamente alle annualità 2007 e 2008.
2. Le riprese traevano origine da una verifica fiscale nei confronti della società, attiva nel settore edile, conclusa con p.v.c. in cui venivano contestate operazioni ritenute oggettivamente inesistenti, con riconoscimento di costi ritenuti non sostenuti ed emersione di materia imponibile non dichiarata, da cui derivavano due avvisi di accertamento notificati alla società per i due periodi di imposta suddetti e, in conseguenza, due ulteriori avvisi di accertamento notificati per IRPEF e accessori a ciascun socio.
3. I contribuenti con separati ricorsi deducevano, tra l'altro: inesistenza della notifica degli atti impugnati per omessa sottoscrizione della relata di notifica da parte del messo notificatore, erronea collocazione topografica della relata stessa e omessa indicazione dell'Ufficio postale di spedizione; mancata attivazione del contraddittorio preventivo da



parte dell'Agenzia e insussistenza della pretesa erariale, anche per mancato riconoscimento totale degli elementi negativi di reddito dedotti in dichiarazione e dei costi necessari alla produzione dei maggiori ricavi; con riferimento alle sanzioni, difetto di motivazione in violazione dell'art. 17 d.lgs. n. 472/97. Le doglianze venivano tutte rigettate sia dal giudice di prime cure sia, previa loro riproposizione in appello, dal giudice di secondo grado.

4. Avverso la sentenza d'appello propongono ricorso per cassazione i contribuenti, affidato a otto motivi, cui replica l'Agenzia con controrricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente, va dato atto dell'eccezione contenuta in controrricorso di inammissibilità di tutti i motivi articolati dai ricorrenti, perché, pur denunciando formalmente omissioni di pronuncia o nullità della sentenza ex art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ. o ancora violazioni di norme di diritto ex art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., nella sostanza sono diretti ad un ulteriore inammissibile riesame fattuale poiché ripropongono la propria impostazione difensiva e la ricostruzione fattuale già sconfessata dai giudici di merito con una valutazione esente da lacune logico-motivazionali e con pronuncia doppiamente conforme rispetto alle statuizioni contenute nelle sentenze di primo e secondo grado. L'eccezione è scrutinabile unitamente alle singole censure.

2. Con il primo motivo i ricorrenti, in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., prospettano la violazione e falsa applicazione degli artt. 42 e 60, d.P.R. n. 600/1973, 148 e 149 cod. proc. civ. nonché degli artt. 14 e 3, comma 1, legge n. 890/1982 e dell'art 29 D.L. 78/2010, e la nullità della sentenza per inesistenza giuridica della



notifica degli avvisi di accertamento impugnati, anche alla luce della loro natura di atti impositivi.

3. Il motivo è affetto da concorrenti profili di inammissibilità e di infondatezza.

3.1. Un primo principio che governa in diritto la soluzione della questione controversa è desumibile dal fatto che non incide sulla regolarità della notifica la particolare struttura dell'atto "impo-esattivo" di cui all'art. 29, del d.l. n. 78 del 2010, conv. dalla l. n. 122 del 2010, secondo cui l'avviso di accertamento, prima solo impositivo, diventa titolo esecutivo decorsi sessanta giorni dalla notifica al contribuente, senza necessità dell'emissione di una successiva cartella di pagamento, e l'attribuzione della natura esecutiva agli atti impositivi emessi dall'Amministrazione finanziaria assolve alla precipua funzione di potenziare le attività di riscossione. Infatti, se è ammessa la notifica diretta della cartella di pagamento effettuata, a mezzo posta, dall'incaricato della riscossione con semplice consegna del plico al domicilio del destinatario, senza nessun altro adempimento ad opera dell'ufficiale postale (v. Cass. Sez. 5, ordinanza n. 946 del 2020), a maggior ragione la notifica dell'atto "impo-esattivo" può essere compiuta a mezzo posta direttamente dall'Agenzia delle entrate, quale titolare del credito tributario.

3.2. Del resto, non vi sono elementi per ritenere che il legislatore, nell'introdurre l'articolo 29 del d.l. n. 78/2010, convertito con modificazioni dalla legge n. 122/2010, seppure abbia previsto che l'avviso di accertamento rechi anche l'intimazione ad adempiere agli obblighi di pagamento contenuti nell'atto, abbia anche inteso introdurre deroghe all'ordinaria disciplina in tema di notificazione postale degli avvisi di recupero tributario che, di conseguenza, possono legittimamente essere notificati dall'ufficio anche in via diretta a mezzo del servizio postale (cfr. Cass. n. 23435/2022).



Confermando l'orientamento già espresso da questa Corte (v. Cass. n. 9395/2024 in parte motiva, v. anche Cass. n. 2479 del 2020; Cass. n. 27634 del 2020), va considerato che la portata generale della norma consente di estendere la sua applicazione anche agli atti cc.dd. "impoesattivi" previsti dall'art. 29 del d.l. n. 78/2010, in cui l'avviso di accertamento, prima solo impositivo, diventa titolo esecutivo decorsi sessanta giorni dalla notifica al contribuente, senza necessità dell'emissione di una successiva cartella di pagamento. Tale soluzione non può ritenersi preclusa dalla esplicita previsione, contenuta nell'art. 29 cit. lett. a), della notifica mediante raccomandata con avviso di ricevimento riferita solo agli «atti successivi», cc.dd. "secondari", in difetto di una chiara volontà derogatrice alla regola generale di cui all'art. 14 cit..

Perciò, l'art. 29, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, nel consentire all'amministrazione finanziaria di notificare mediante raccomandata con avviso di ricevimento gli atti di rideterminazione degli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento, non comporta alcuna deroga alla regola generale della notifica diretta a mezzo posta, prevista dall'art. 14 della l. n. 890 del 1982, limitandosi ad aggiungere ulteriori modalità di notificazione (così Cass. n. 21972/2024).

3.4. Da quanto sopra ricostruito consegue che si deve ritenere che nessuna modifica sia stata apportata dalla nuova disciplina al regime notificatorio di cui all'art. 14 della legge n.890 del 1982, il quale continua a prevedere «la notificazione degli avvisi (...) che per legge devono essere notificati al contribuente», «a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari», senza alcuna distinzione tra i vari tipi di atti, impositivi o "impo-esattivi".

3.5. Pertanto, in mancanza di espressa modifica legislativa e di ragioni sistematiche che giustifichino una diversa interpretazione, ed anche



alla stregua di quanto affermato dalla Corte costituzionale nelle sentenze n. 175 del 2018 e n. 104 del 2019 (rispettivamente in materia di notifica diretta della cartella di pagamento e dell'avviso di accertamento), secondo cui, «nella fattispecie della notificazione "diretta", vi è un sufficiente livello di conoscibilità - ossia di possibilità che si raggiunga, per il notificatario, l'effettiva conoscenza dell'atto — stante l'avvenuta consegna del plico (oltre che allo stesso destinatario, anche alternativamente) a chi sia legittimato a riceverlo, sicché il "limite inderogabile" della discrezionalità del legislatore non è superato e non è compromesso il diritto di difesa del destinatario della notifica», deve ritenersi possibile e legittima la notifica diretta a mezzo posta di un avviso di accertamento "impoesattivi", previsto dall'art. 29 del d.l. n. 78 del 2010, cit..

3.6. Inoltre, dalla precisazione contenuta nell'art. 29 citato, quanto alla facoltà di notificare «mediante raccomandata con avviso di ricevimento» gli atti «successivi» all'avviso di accertamento in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base a questi ultimi, non si può ricavare, come opina parte della dottrina, alcuna implicita abrogazione della facoltà riconosciuta all'amministrazione finanziaria di procedere alla notifica diretta a mezzo posta degli avvisi di accertamento, prevista dall'art. 14 della legge n. 890 del 1982.

Infatti, il citato art. 29, comma 1, lett. a), non si pone su un piano di incompatibilità logica o di implicita contraddizione con la più generale previsione di cui al citato art. 14 (riferito agli «avvisi» e agli «altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente») e nemmeno prevede che la notificazione a mezzo posta è consentita «solo» per gli atti successivi all'avviso di accertamento.

Al contrario, disponendo che la notificazione di tali atti può essere effettuata «anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento», la



novella rende evidente l'intento del legislatore di specificare che anche per queste nuove tipologie di atti, ovvero i c.d. "atti successivi" (non è più prevista infatti l'emissione della cartella di pagamento la cui modalità di notifica è prevista dall'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973), è attribuita all'amministrazione fiscale la facoltà di procedere alla loro notificazione mediante l'utilizzo della più agile modalità rappresentata dall'invio diretto a mezzo raccomandata postale con avviso di ricevimento.

Da tutto quanto esposto discende, in diritto, che la particolare struttura dell'atto "impo-esattivo" di cui all'art. 29, del d.l. n. 78 del 2010, conv. dalla l. n. 122 del 2010 non osta all'applicazione del regime notificatorio di cui all'art. 14 della legge n.890 del 1982 non essendo necessario per il corretto espletamento del procedimento notificatorio l'intervento dell'ufficiale giudiziario e ben potendo l'Amministrazione procedere alla notifica diretta.

3.7. Quanto poi alle contestazioni relative alla pretesa assenza di sottoscrizione da parte di colui che ha effettuato la notifica e dell'indicazione dell'ufficio postale di spedizione e della corretta apposizione negli atti stessi, va reiterato (cfr. Cass. n.6288 del 2025; conforme, Cass. n.1150 del 2019) che in tema di ricorso per cassazione, ove sia dedotto il vizio di una relata di notifica, la trascrizione integrale della medesima si rende necessaria soltanto qualora sia strettamente funzionale alla comprensione del motivo, atteso che l'adempimento dei requisiti di contenuto-forma previsti dall'art. 366 cod. proc. civ. non è fine a sé stesso, ma è strumentale al dispiegamento della funzione che è propria di detti requisiti. Va quindi confermata la decisione gravata poiché i ricorrenti, pur contestando sotto i suddetti profili la validità del proce-



dimento di notifica per i sei avvisi di accertamento alla base del presente processo, non hanno specificato in ricorso la sede dove reperire detta documentazione.

4. Con il secondo motivo i contribuenti, in rapporto all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., lamentano la violazione dell'art. 41 Trattato dell'Unione Europea per mancata instaurazione da parte dell'Agenzia del contraddittorio preventivo anche a mente della sentenza Cassazione Sez. Unite n. 24823/2015.

4.1. Con il terzo motivo di ricorso, ai fini dell'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ., prospettano la violazione e falsa applicazione dell'art. 36 d.lgs. 546/92 per motivazione inesistente o meramente apparente circa la doglianza relativa alla mancata instaurazione del contraddittorio preventivo.

5. I due motivi, connessi, non possono trovare ingresso.

5.1. Va ribadito in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali che, ai sensi dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente nel testo applicabile *ratione temporis*, nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione "ex ante" in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con 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", invece necessaria, per i soli tributi "armonizzati", ove la normativa interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (ad es., nel caso di accertamenti cd. a tavolino), ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione "ex post" sul rispetto del contraddittorio (Cfr. Cass. n. 701 del 2019 e Cass. Sez. U. n.24823 del 2015).



5.2. Orbene, che nella fattispecie vi sia stata una verifica si desume dalla lettura di pag. 3 del ricorso e pag. 2 del controricorso secondo cui l'azione accertativa ha tratto origine dalla verifica fiscale condotta dalla Guardia di Finanza, conclusasi con processo verbale di constatazione, redatto e consegnato alla parte il 28/6/2012, circostanza incontestata.

Quindi, innanzitutto, è senz'altro direttamente applicabile nel caso di specie l'art. 12, comma 7, legge 212/2000 per tutti i tributi in contestazione e, in base al secondo principio di diritto citato, non è necessario verificare alcuna "prova di resistenza" da parte della contribuente quanto alle imposte armonizzate.

5.3. Inoltre, non risulta tempestivamente contestata nei gradi di merito l'inosservanza del termine dilatorio di cui al settimo comma dell'articolo da ultimo citato, previsto proprio allo scopo di dare tempo e modo al contribuente di contestare il contenuto del p.v.c. anteriormente alla notifica degli atti impositivo; in ogni caso, l'Agenzia a pag. 16 del controricorso dichiara che sono stati notificati nel mese di febbraio 2013, ben oltre i 60 giorni previsti ex art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000.

6. Il quarto motivo dei contribuenti, ex art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., in relazione all'art 2697 cod. civ., deduce la violazione del principio dell'onere della prova in materia di operazioni oggettivamente inesistenti.

7. Il motivo è affetto da concorrenti profili di inammissibilità e di infondatezza.

7.1. Quando le riprese sono per operazioni oggettivamente inesistenti, va rammentato che «una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova (ad esempio, mediante la dimostrazione che l'emit-



tente è una "cartiera" o una società "fantasma") dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza che, tuttavia, tale onere possa ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia.» (Cass. Sez. 5, ordinanza n. 17619 del 05/07/2018).

7.2. Non sussiste alcuna violazione dell'onere della prova ad opera del capo della sentenza che, nel confermare la ripresa per costi relativi ad operazioni oggettivamente inesistenti, individua la fonte probatoria dell'accertamento di costi non effettivi, ossia la puntuale indagine nei confronti dei fornitori della quale l'Ufficio ha rappresentato nel p.v.c. i risultati. Il giudice accerta anche, sul versante dell'onere della prova di parte contribuente, che i risultati probatori non sono stati «idoneamente contraddetti dai contribuenti (la sentenza resa in sede penale è, peraltro, confermativa delle censure fiscali). Merita precisare altresì che i documenti prodotti dai contribuenti non sono conformi alle prescrizioni di legge (accordi privati generici privi di: data certa, indicazione del luogo della prestazione e del suo contenuto, prezzo pattuito)» (cfr. p.3 sentenza). Il canone di riparto dell'onere della prova è stato così correttamente applicato ed è sottratto al giudice di legittimità il rinnovamento dell'apprezzamento della prova.

8. Con il quinto motivo di ricorso, in rapporto all'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ., si censura, in relazione all'art 36 d.lgs. 546/92, la motivazione apparente in relazione al disconoscimento dei costi portati dalle fatture contestate.



11. I due motivi, connessi, non sono inammissibili come eccepito dalla controricorrente perché la prospettazione dei ricorrenti non assurge a mera richiesta di rivalutazione del merito delle risultanze istruttorie a seguito di un pronunciamento doppiamente conforme, come sostiene la controricorrente, e sono parzialmente fondati.

Fermo restando quanto già detto con riferimento ai costi per operazioni oggettivamente inesistenti per cui il giudice ha correttamente motivato in riferimento all'esclusione degli stessi, a pag. 2 del controricorso si legge che «Nel corso della verifica, inoltre, emergeva che la società aveva omesso di dichiarare ricavi per euro 18.733,00, conseguiti in relazione a una prestazione di servizio risultante fatturata» e l'esistenza della ripresa in questione è dunque un fatto acquisito.

Oltre alla contestazione per operazioni oggettivamente inesistenti disconosciute, alla base delle riprese per imposte dirette vi è perciò una autonoma contestazione di evasione di imposta per mancata dichiarazione di reddito in relazione ad una singola prestazione di servizio fatturata. Al riguardo non si attaglia l'argomentazione del giudice secondo cui «detti maggiori ricavi non conseguono l'appuramento di nuovi introiti». Il giudice non ha reso una motivazione esistente sulla questione dei costi necessari alla produzione di tale maggior reddito, introdotta in primo grado, riproposta in appello e che dev'essere riesaminata dal giudice del rinvio, limitatamente alla suddetta parte di maggior reddito accertato.

12. Con l'ottavo motivo i ricorrenti, in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., prospettano la violazione dell'art 17 d.lgs. 472/97 e il difetto di motivazione degli avvisi con riferimento all'irrogazione delle sanzioni.

13. Il motivo è inammissibile per radicale difetto di specificità poiché, a fronte di una motivazione doppia conforme circa l'adeguatezza della motivazione a riguardo, non la riproduce neppure nel corpo del ricorso o in allegazione, indicando dove reperirla e, dunque, la doglianza si rivela anche non decisiva.

14. In accoglimento dei motivi sesto e settimo, nei termini di cui in motivazione, rigettati i restanti, la sentenza impugnata è cassata con



rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, per ulteriore esame del profilo e per il regolamento delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte accoglie il sesto e settimo motivo del ricorso, nei termini di cui in motivazione, rigettati i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, per ulteriore esame del profilo e per il regolamento delle spese di lite.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 15 gennaio 2026

Il Presidente

Lucio Lucioti

