13033/21

RGN 14698/14

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE V CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Angelina Maria Perrino	- Presidente –
Paolo Catallozzi	- Consigliere–
Rosaria Maria Castorina	- Consigliere –
Andrea Chiesi	- Consigliere –
Grazia Corradini	- Consigliere -

R.G.N.
14698/2014
Cron. 13033
Ud 22/01/2021

ha pronunciato la seguente

Ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 14698/2014 R.G. proposto da (omissis) rappresentato e difeso dall'avv. (omissis) elettivamente domiciliato in (omissis), presso lo studio dell'avv. (omissis) per procura speciale in calce al ricorso.

538
2021

– ricorrente –

contro

Agenzia delle Entrate rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura generale dello Stato presso i cui uffici in Roma, alla via dei Portoghesi, n.12 è domiciliata.

– controricorrente –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Basilicata n.288/2/13, depositata il 9.12.2013.
Udita la relazione svolta alla pubblica udienza del 22.1.2021 dal Consigliere Rosaria Maria Castorina.

Ritenuto in fatto

Con sentenza n. 288/02/2013, depositata il 9.12.2013, la Commissione Tributaria Regionale della Basilicata rigettava l'appello proposto da (omissis) , nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, avverso la sentenza n. 170/2/2009 della Commissione Tributaria provinciale di Potenza che aveva rigettato il ricorso del contribuente avverso un avviso di accertamento con cui l'Ufficio, sulla base di un pvc della Guardia di finanza di Potenza, aveva accertato l'indeducibilità ai fini delle II.DD. e l'indetraibilità, ai fini dell'Iva, degli importi risultanti dalle fatture emesse, nell'anno 2004, dalla ditta (omissis) , ritenute operazioni inesistenti.

La CTR affermava che la notifica dell'accertamento prima della scadenza dei 60 giorni previsti dalla legge 21.12.2000 art. 12 comma 7 non ne determinava la nullità e che l'accertamento era fondato

Avverso la sentenza di appello il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a un motivo.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Ragioni della decisione

1.Con il motivo di impugnazione il ricorrente deduce la "violazione e falsa applicazione dell'art. 12 comma 7 legge 212/2000 in quanto il giudice di appello aveva erroneamente ritenuto che la notifica

dell'avviso di accertamento prima della scadenza dei sessanta giorni, termine previsto dalla norma, non ne determinava la nullità, in mancanza di una specifica previsione in tal senso.

La censura è fondata nei limiti che si vanno a precisare.

1.1.La previsione dello Statuto del contribuente, dalla cui violazione, ad avviso della CTR, deriverebbe la nullità del provvedimento dell'Amministrazione finanziaria, con cui è stato disposto un recupero IVA a seguito di accesso presso i locali destinati all'esercizio dell'attività d'impresa, è la seguente: «Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. (art. 12, comma 7, legge 27 luglio 2000, n. 212).

1.2. Ritiene il Collegio di dare continuità all'insegnamento giurisprudenziale ormai prevalente (v. Cass. Sez. U., n. 24823 del 2015) ed ampiamente illustrato in Cass. n. 22786 del 2015, secondo cui «In materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, le ragioni di urgenza che, ove sussistenti e provate dall'Amministrazione finanziaria, consentono l'inosservanza del termine dilatorio di cui alla legge n. 212 del 2000, devono consistere in elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità, sicché non possono in alcun modo essere individuate nell'imminente scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa» (conf., tra le più recenti, Cass n. 8749/2018; Cass.. n. 5149 del 2016 e 17202 del 2017).

La decisione della CTR è sotto questo profilo errata.

1.3.Occorre, tuttavia, distinguere le ipotesi di verifica con accesso presso i locali della azienda o di controllo cd "a tavolino".

Nella giurisprudenza di questa Corte in materia di contraddittorio endoprocedimentale, sono due le sentenze che costituiscono il punto di riferimento.

Con una prima decisione, la 29 luglio 2013 n. 18184, le Sez. unite hanno statuito che «In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio».

Ulteriore chiave interpretativa è stata poi fornita per i controlli c.d. a tavolino dalla sentenza 9 dicembre 2015 n. 24823, secondo la quale: «In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. "a tavolino"». La medesima decisione ha inoltre sancito la necessità di operare, per i tributi armonizzati, una "prova di resistenza" ai fini della valutazione del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, in determinati casi: «In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione 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, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito».

In coerenza con gli arresti richiamati questa Corte ha recentemente affermato (Cass.701/2019) che l'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova di resistenza" e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non.

Laddove si tratta di accertamento "cd a tavolino" l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente, per i tributi armonizzati, abbia assolto alla "prova di resistenza" ovvero abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito.

Escluso che le ragioni di urgenza dedotte dall'Agenzia possano essere desunte dall'imminenza della scadenza del termine, la CTR non ha accertato se si vertesse in ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività o di indagini cd. a tavolino. A tanto provvederà il giudice di rinvio applicando i principi di diritto sopra richiamati.

Il ricorso deve essere, pertanto, accolto e la sentenza cassata con rinvio alla CTR della Basilicata anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Basilicata anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso nella Camera di consiglio del 22.1.2021

Il Presidente

Angelina Maria Perrino

IL CANCELLIERE
Paola Francesca CAMPOLI

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 14 MAG. 2021
IL CANCELLIERE
Paola Francesca CAMPOLI