Ordinanza del 02/02/2021 n. 2243 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RILEVATO

che:

1. L'Agenzia delle Entrate, vista la L. 25 gennaio 2006, n. 29, ha proceduto ad accesso, presso la sede della (XXXXX) s.r.l., volto alla verifica della sussistenza dei presupposti per l'applicazione, a favore di quest'ultima, dell'Agevolazione Fiscale in materia di investimenti effettuati in Comuni colpiti da eventi calamitosi, di cui al Decreto Legge 24 dicembre 2002, n. 282, articolo 5-sexies, convertito dalla L. 21 febbraio 2003, n. 27, che ha prorogato per determinate imprese i benefici previsti dalla L. 18 ottobre 2001, n. 383, articolo 4, comma 1, ed e' stata dichiarata della decisione della Commissione Europea 20 ottobre 2004, n. 2005/315/CE, aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune, fatti salvi i singoli aiuti concessi nella misura in cui non superino il valore netto dei danni effettivamente subiti da ciascuno dei beneficiari a causa degli eventi calamitosi di cui al predetto Decreto Legge n. 282 del 2002, articolo 5-sexies, tenuto conto degli importi ricevuti a titolo di assicurazione o in forza di altri provvedimenti.

All'esito della verifica, l'Ufficio, ritenuto che non sussistessero in radice i presupposti della predetta agevolazione, della quale la contribuente si era avvalsa, ha emesso avviso d'accertamento, relativo all'anno d'imposta 2003, con il quale ha determinato di conseguenza la maggiore Irpeg, contestualmente irrogando la sanzione per l'indebito utilizzo dello stesso beneficio.

2. La contribuente ha proposto ricorso avverso l'atto impositivo e sanzionatorio dinnanzi la Commissione Tributaria Provinciale di Genova, che lo ha accolto solo in parte, annullando le sanzioni irrogate, rigettandolo per il resto.

Proposti appello principale dall'Ufficio ed incidentale dalla contribuente, la Commissione Tributaria Regionale della Liguria, con la sentenza n. 83/13/2012, depositata il 30 luglio 2012, ha rigettato entrambi.

L'Amministrazione ha quindi proposto ricorso principale, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza d'appello, e la contribuente si e' costituita con controricorso, introducendo altresi' ricorso incidentale, affidato a sette motivi.

La controricorrente ha inoltre depositato memoria.

CONSIDERATO

che:

1. Con il primo motivo di ricorso principale, l'Ufficio ricorrente denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articoli 5 e 6; del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, articolo 8, e della L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 10, per avere il giudice a quo ritenuto inapplicabili le sanzioni irrogate alla contribuente, erroneamente ritenendo sussistente l'esimente delle obbiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme tributarie rilevanti nel caso di specie.

2. Con il secondo motivo di ricorso principale, l'Ufficio ricorrente denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, vigente ratione temporis in relazione alla data di deposito della sentenza impugnata, l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, costituito dalla ricorrenza fattuale dei presupposti dell'obbiettiva condizione di incertezza normativa, rilevanti ai fini della ritenuta esimente in materia di sanzioni.

3. Appare opportuno premettere alla trattazione dei due motivi di ricorso principale, ammissibili, quella del secondo motivo di ricorso incidentale della contribuente, il cui eventuale accoglimento sarebbe potenzialmente assorbente sia dei motivi del ricorso principale che di quelli ulteriori di ricorso incidentale.

Con il secondo motivo di ricorso incidentale, infatti, la contribuente censura la sentenza impugnata per la violazione della L. 7 gennaio 1929, n. 4, articolo 24, e della L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12, comma 7, avendo il giudice a quo erroneamente escluso che l'atto impositivo e sanzionatorio impugnato fosse nullo per violazione del contraddittorio, sebbene, all'esito dell'accesso presso i locali della contribuente, non sia stato redatto e consegnato alla parte privata alcun processo verbale di constatazione, e nonostante la notifica dell'accertamento sia intervenuta comunque prima della scadenza del termine dilatorio di sessanta giorni dalla data dello stesso accesso, previsto dal ridetto L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7. Ne', assume la ricorrente incidentale, l'omesso rispetto del termine dilatorio potrebbe essere giustificata, come invece argomentato dalla CTR, dalla circostanza che l'accesso presso i locali della contribuente sarebbe stato soltanto "mirato (...) per appurare la sussistenza dei requisiti di legge per ottenere l'agevolazione", e non si sarebbe risolto in una piu' ampia attivita' di verifica vera e propria, con la conseguenza che la denunciata violazione del contraddittorio si sarebbe esaurita piuttosto in un "semplice mancato rispetto formale di una procedura".

Il motivo, che attinge a monte la validita' dell'atto impositivo nel suo complesso, e' fondato e va accolto.

Deve premettersi che le medesime censure in rassegna sono state proposte dalla contribuente nel ricorso introduttivo e nell'appello incidentale, come risulta non solo dalla sentenza impugnata, ma dallo stesso ricorso principale erariale.

Deve inoltre darsi atto che sono incontestati (ed anzi concordemente riportati dalle parti) i dati fattuali e cronologici rilevanti ai fini della decisione del motivo, ovvero che in data 31 ottobre 2006 vi e' stato (e si e' esaurito) accesso dell'Agenzia presso i locali della contribuente; e che in

data 11 dicembre 2006 e' stato notificato a quest'ultima il controverso accertamento. Non e' quindi in discussione che tra le due attivita' dell'Ufficio sia intercorso un numero di giorni (41) inferiore a quello (60), dettato come termine dilatorio dalla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7.

Non e' neppure controverso che l'avviso di accertamento in questione rientri tra gli atti che, ove preceduti dall'accesso, siano compresi nella portata della norma in questione, della quale la sentenza impugnata ha infatti escluso l'applicazione non in relazione alla natura dell'atto impositivo infine emesso, ma in considerazione della ritenuta ridotta rilevanza delle operazioni "mirate" eseguite dall'Amministrazione presso la contribuente, che non integrerebbero il presupposto della "verifica".

Tuttavia, questa Corte ha gia' avuto occasione di precisare che " In tema di verifiche fiscali, la regola in base alla quale l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica, determina di per se', salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimita' dell'atto impositivo emesso "ante tempus", si applica anche nel caso di accessi brevi finalizzati all'acquisizione di documentazione, sia perche' la disposizione di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, non prevede alcuna distinzione in ordine alla durata dell'accesso, in esito al quale comunque deve essere redatto un verbale di chiusura delle operazioni, sia perche', anche in caso di accesso breve, si verifica l'intromissione autoritativa dell'amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente, che deve essere controbilanciata dalle garanzie di cui al citato articolo 12" (Cass. 21/11/2018, n. 30026). Per le medesime ragioni si e' poi ribadito che: "In tema di accertamento, la garanzia del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, quale espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente, si applica anche agli accessi cd. istantanei, ossia quelli volti alla sola acquisizione della documentazione posta a fondamento dell'accertamento, sicche', anche in detta ipotesi, e' illegittimo, ove non ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'atto impositivo emesso "ante tempus"." (Cass. 12/04/2019, n. 10388, conformi Cass. 17/04/2015, n. 7843 e Cass. 11/05/2017, n. 11613).

Pertanto, nel caso di specie, ne' la circostanza che l'accesso si sia esaurito in solo giorno, ne' la natura "mirata" (rispetto al fine di verificare la sussistenza o meno dei presupposti dell'agevolazione) e di acquisizione documentale dell'attivita' svolta presso i locali della contribuente sono idonei ad escludere l'applicabilita' del termine dilatorio in questione, alla cui violazione consegue necessariamente la nullita' dell'atto impositivo.

Infatti, nel caso di specie si verte in materia di accertamento non "a tavolino", ma a seguito di un accesso, e, come questa Corte ha gia' chiarito, " In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, (cd. Statuto del contribuente), nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attivita', opera una valutazione "ex ante" in merito alla necessita' del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullita' 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 e' tenuto ad effettuare una concreta valutazione "ex post" sul rispetto del contraddittorio." (Cass. 15/01/2019, n. 701, conforme Cass. 11/09/2019, n. 22644).

Peraltro, con riferimento ai tributi, quale l'Irpeg, non armonizzati, questa Corte aveva comunque gia' affermato che " In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali nei propri locali, la nullita' per violazione del termine dilatorio, prevista dalla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, per i tributi non armonizzati, non e' subordinata alla cd. prova di resistenza, a differenza di quanto richiesto per i tributi armonizzati: tale maggior grado di tutela e' costituzionalmente legittimo perche' in piena armonia con il principio della massimazione delle tutele, che consente ad un singolo ordinamento di apprestare livelli di protezione di un diritto fondamentale - nella specie quello al contraddittorio (endoprocedimentale) - rispetto a quelli garantiti dal sistema Eurounitario per i tributi non armonizzati." (Cass. 25/01/2017, n. 1969).

3.1. L'integrale caducazione per invalidita' dell'atto impugnato dalla contribuente, con il venir meno dell'accertamento della violazione della norma tributaria nella quale si sostanzia la condotta sanzionata, incide direttamente anche sulla contestuale irrogazione delle sanzioni correlate al tributo, assorbendo pertanto i motivi di ricorso principale dell'Amministrazione.

Giova peraltro aggiungere che comunque la nullita' dell'accertamento impugnato si estende anche alle sanzioni correlate al tributo cui si riferiscono ed irrogate, ai sensi del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 17, in deroga alle previsioni del precedente articolo 16, senza previa contestazione e " con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullita'".

Ed invero il rinvio effettuato dal Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 17, all'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo cui le sanzioni sono correlate conduce, nel caso di specie, all'applicazione, per quanto qui interessa, della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, e dell'invalidita' conseguente alla sua violazione, anche al contestuale atto di irrogazione delle sanzioni.

Non contrasta con tale conclusione la giurisprudenza di questa Corte secondo la quale:" In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'irrogazione della sanzione amministrativa (nella specie Decreto Legislativo n. 471 del 1997, ex articolo 8, comma 3-bis), non e' assoggettata al termine dilatorio di sessanta giorni, previsto dalla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, per gli atti di natura impositiva, trovando, invece, applicazione la disciplina speciale di cui al Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 16, ove sono indicate le peculiari modalita' con le quali viene garantito il principio del contraddittorio rafforzato." (Cass. 09/05/2017, n. 11391; nello stesso senso Cass. 17/03/2020, n. 7380; arg. altresi' da Cass. 22/07/2020, n. 15581, che in motivazione, parla di "formalita' di anticipata contestazione e conseguente contraddittorio anticipato previsti dall'articolo 16, invocato dalla contribuente";

sulla specificita' del procedimento di contestazione, prima dell'irrogazione, di cui all'articolo 16, cfr. altresi' Cass. 15/07/2015, n. 14848, in motivazione).

Infatti, tale orientamento ha per oggetto un atto di contestazione, che si inserisca nel contesto del procedimento per l'irrogazione di sanzioni amministrative tributarie di sanzioni disciplinato nel Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 16. All'interno di tale procedimento il legislatore ha gia' disegnato, con norme speciali, uno specifico spazio di contraddittorio con il contribuente, preventivo - rispetto all'eventuale successiva irrogazione delle sanzioni- ed anche rafforzato, con la conseguenza che ad esso non e' applicabile la disciplina del contraddittorio dettata in generale dallo Statuto del contribuente.

Dunque il contraddittorio, rafforzato, e' disciplinato dal Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 16, come posteriore all'atto di contestazione, ma preventivo rispetto al successivo atto che incide effettivamente sui diritti del contribuente, ovvero l'eventuale ulteriore atto di irrogazione delle sanzioni che l'Amministrazione emetta, "se del caso", ai sensi della disposizione, comma 7, (salvo che lo stesso contribuente, dopo la contestazione, non abbia prodotto deduzioni difensive, ovvero non abbia utilizzato la facolta' di contraddittorio conferitagli, nel qual caso soltanto "l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione", ai sensi del predetto articolo 16, comma 4, ultimo periodo).

Invece, quando, come nel caso di specie, le sanzioni siano direttamente irrogate con atto contestuale all'avviso di accertamento, l'espressa deroga del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 17, alla disciplina speciale del precedente articolo 16, esclude l'applicabilita' del contraddittorio, preventivo e rafforzato, garantito da quest'ultima disposizione (cfr. Cass. 22/07/2020, n. 15581, in motivazione), cui sostituisce, in quanto compatibili, le disposizioni che regolano il procedimento di accertamento dello specifico tributo cui le sanzioni siano correlate.

4. Per effetto dell'accoglimento del secondo motivo del ricorso incidentale, restano assorbiti, oltre ai motivi di ricorso principale, anche tutti gli ulteriori motivi di ricorso incidentale.

5. Accolto il secondo motivo di ricorso incidentale, la sentenza impugnata va quindi cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, va accolto il ricorso introduttivo della contribuente.

6. Le spese del merito si compensano e quelle del giudizio di legittimita' seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Accoglie il secondo motivo del ricorso incidentale e dichiara assorbiti i restanti; dichiara assorbiti i motivi del ricorso principale; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente; compensa le spese dei giudizi di merito e condanna la ricorrente principale al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimita', che liquida in Euro 9.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza