Ordinanza del 04/03/2021 n. 5945 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia - sez. di Catania, ha confermato la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Catania che ha accolto il ricorso proposto dalla (XXXXX) s.r.l. avverso avviso di accertamento per IRES 2003.

Il motivo di accoglimento, comune ad entrambe le sentenze di merito, si e' fondato sulla ritenuta violazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7.

Il processo verbale che ha originato l'accertamento e' stato definito e sottoscritto in data 11.11.2009 mentre il conseguente avviso di accertamento e' stato notificato il 14.12.2009 e dunque senza l'osservanza del termine dilatorio previsto dalla norma citata.

Cio' ha determinato secondo la Commissione Provinciale la lesione del diritto al contraddittorio e, quindi, la nullita' dell'accertamento, ritenuto dal primo giudice infondato anche nel merito.

La CTR, respinta la preliminare eccezione di inammissibilita' dell'appello per tardivita', ha confermato la valutazione dei primi giudici quanto alla violazione dell'articolo 12, comma 7, cit..

Ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidandolo a quattro motivi.

La controricorrente ha resistito con controricorso ed ha depositato memoria ex articolo 380-bis 1 c.p.c..

Agli atti non e' presente prova dell'avvenuta notificazione del controricorso mancando l'avviso di ricevimento dell'atto da parte della ricorrente.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Preliminarmente va escluso che, in difetto di notifica alla controparte, l'atto depositato dall'intimata possa qualificarsi come controricorso, giacche' il mero deposito non e' sufficiente ad attivare il contraddittorio rispetto alla parte ricorrente: ne consegue che all'intimata non era neppure consentito il deposito di memorie ex articolo 380 bis 1 c.p.c., dovendosi quindi considerare "tamquam non esset" quella presente in atti (Cass. sez. 3, 5 dicembre 2014, n. 25735, Cass. sez. L., 9 settembre 2008, n. 22928).

Con il primo motivo di ricorso viene dedotto il vizio di violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La norma asseritamente violata non potrebbe trovare applicazione in quanto con il "processo verbale di accesso e richiesta documenti" si e' proceduto solo ad esaminare le scritture contabili aziendali e ad estrarne copia senza operare alcuna contestazione e/o rilievo.

In ogni caso, nella fattispecie, era ravvisabile l'urgenza alla quale la L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, subordina la possibilita' di derogare al termine ivi previsto in ragione dell'entita' delle imposte sottratte, del pericolo di perdita erariale e della consumazione di reati tributari da segnalare alla competente Procura.

Il secondo motivo contiene la censura di nullita' della sentenza per violazione delle norme processuali con riferimento all'articolo 156 c.p.c. richiamato dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 1, comma 2, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

La nullita' dichiarata dalla CTR non e' prevista dalla norma asseritamente violata ed e' stata pronunciata senza una apposita previsione di legge.

Con il terzo motivo si deduce violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), con riguardo all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Invero, pur in presenza di una contabilita' regolare, l'avviso di accertamento e' stato comunque elevato a prescindere dalla circostanza che, all'esito dell'accesso e della richiesta di documenti, non sia stata formulata alcuna contestazione.

L'acquisizione di documenti, in sostanza, non ha costituito elemento unico dal quale desumere idonei dati a supporto della contestazione che si e' fondato anche su presunzioni semplici.

Infine, con il quarto motivo si eccepisce la nullita' della sentenza per violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Il vizio e' articolato con riguardo all'omessa motivazione in ordine a rilievi formulati nel grado di merito e riferiti alla mancata previsione espressa della nullita' per violazione del termine piu' volte menzionato, della mancata violazione del contraddittorio, altrimenti garantito, della natura del processo verbale che e' consistito nella sola acquisizione di documenti.

Logicamente preliminare l'esame del quarto motivo che denuncia l'omessa motivazione della sentenza ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36.

Per come formulato, il motivo e' inammissibile.

Esso, infatti, "nasconde" una richiesta di sindacato di legittimita' sulla motivazione (ritenuta insufficiente o carente) che non e' consentito.

Si sostanzia nella censura della sentenza di merito per l'omesso esame di taluni motivi di impugnazione sollevati con l'atto di appello.

Pertanto il motivo si rivela inammissibile alla luce della nuova formulazione (applicabile nella specie "ratione temporis") dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Sul punto si ricorda il fondamentale arresto con cui e' stato precisato che "la riformulazione dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83, articolo 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'articolo 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimita' sulla motivazione. Pertanto, e' denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in se', purche' il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione" (Cass. sez. un. 7 aprile 2014, n. 8053 e numerose altre conformi successive).

Il primo ed il terzo motivo possono essere esaminati congiuntamente in quanto connessi avendo denunciato la non necessita', nel caso di specie, del rispetto del termine di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7.

Essi sono infondati.

In materia di contraddittorio endoprocedimentale vanno ricordati i fondamentali arresti delle Sezioni Unite che hanno dapprima affermato che "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12, comma 7, 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 sfa stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attivita', della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per se', salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimita' dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poiche' detto termine e' 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 e' diretto al migliore e piu' efficace esercizio della potesta' impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensi' 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" (Cass. sez. un. 29 luglio 2013, n. 18184) e, successivamente, precisato che "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria e' gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidita' dell'atto purche' 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 e' rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicche' esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito" (Cass. sez. un., 9 dicembre 2015, n. 24823).

Nella seconda sentenza le Sezioni Unite hanno espressamente delimitato l'applicazione della norma in rilievo nella presente controversia ai casi di "accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attivita' del contribuente" escludendo, gli accertamenti derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio in base alle notizie acquisite da altre pubbliche amministrazioni, da terzi o dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari o in sede di colloquio (cd. "verifiche a tavolino").

La portata dei principi affermati dalle due sentenze ora citate e dalla giurisprudenza sovranazionale formatasi nel complesso tema del contraddittorio endoprocedimentale tributario e' stata, di recente, riassunta e ricondotta ad unita' da altra fondamentale decisione di questa Sezione con la quale e' stato deciso che: "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. sez. 5, 15 gennaio 20129, n. 701).

Ripercorrendo il quadro della normativa sovraordinata (in particolare articolo 111 Cost.) e sovranazionale (Carta Europea diritti fondamentali, articoli 41 e 47) e' stato evidenziato che quest'ultima offre una tutela molto piu' ampia di quella nazionale in quanto non limitata al processo giurisdizionale ma estesa ad ogni provvedimento individuale suscettibile di recare pregiudizio al cittadino.

Sono state richiamate cosi' le considerazioni delle sentenze Kamino e Soprope' della Corte di Giustizia, in particolare, si sono evidenziate le condizioni alle quali il diritto nazionale puo' ritenersi rispettoso del diritto comunitario: l'obbligo del contraddittorio sussiste ogni volta che l'amministrazione deve adottare decisioni rientranti nella sfera di applicazione del diritto comunitario, anche quando la normativa comunitaria non preveda tale formalita'; i termini, quando non sono fissati dal diritto comunitario, rientrano nella sfera del diritto nazionale purche' siano dello, stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili e non rendano impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento comunitario (sul punto anche Corte di Giustizia 8.3.2017, Euro Park Service e 20.12.2017, Prequ' Italia srl).

La sentenza ha ricordato come in un passaggio della decisione della Corte di Giustizia 9.11.2017, Ispas, e' stato affermato che, in assenza di una disciplina unionale in tema di garanzie, spetta all'ordinamento degli stati membri stabilire le modalita' tese a garantire la tutela dei diritti riconosciuti ai contribuenti in forza dei principi generali del diritto dell'Unione, primo fra tutti il diritto di difesa, nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettivita'.

La sentenza ha ricavato, dunque, due principi cardine del diritto comunitario in materia di contraddittorio endoprocedimentale: 1) il principio di equivalenza, nel senso che le tutele previste per i tributi armonizzati non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghi procedimenti amministrativi; 2) il principio di effettivita', nel senso che il contribuente deve essere messo in condizione di esercitare il contraddittorio.

La Corte ha segnalato, infine, tre punti fondamentali: 1) la L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, non distingue tra tributi armonizzati e non; nel caso di accesso, ispezioni e verifica nei locali il legislatore ha operato una verifica ex ante in merito al rispetto del contraddittorio assorbendo cosi' la prova di resistenza ed operando un bilanciamento degli interessi coinvolti per il caso in cui esistano esigenze di urgenza; 2) la prova di resistenza e' limitata ai casi in cui manchi la previsione del legislatore nazionale circa la nullita' per violazione del contraddittorio; le Sezioni Unite del 2015 non hanno introdotto alcun discrimine tra tributi armonizzati e non ma tra casi in cui esiste una normativa specifica (in tal caso si applica a tutti i tributi) e casi in cui tale normativa non esiste (in tal caso subentra il principio unionale); 3) anche per i tributi armonizzati si applica la prova di resistenza nel solo caso in cui la normativa interna non commini la sanzione della nullita'.

In sostanza la prova di resistenza opera nel solo caso di verifiche "a tavolino".

Nel caso di specie devono trovare applicazione i principi sin qui descritti non vertendosi in tema di verifica svolta esclusivamente presso l'Ufficio ed essendosi, pacificamente, effettuata un'attivita' di accesso, richiesta ed acquisizione di documenti presso la sede della contribuente.

Sul punto, le argomentazioni desumibili dal contenuto letterale della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, sono confortate dall'interpretazione giurisprudenziale consolidata secondo cui la norma trova applicazione ogni volta che si verifichi un accesso presso la sede aziendale finalizzato all'acquisizione di documentazione fiscale.

Il principio risale a Cass. sez. 5, 7 marzo 2014, n. 5374 (non massimata) nella quale, richiamando precedenti arresti, e' stato affermato che ai fini dell'applicazione della garanzia di cui all'articolo 12, comma 7, cit. "non ha rilievo la denominazione formale dei verbali redatti dai verificatori, di guisa che il termine dilatorio di sessanta giorni deve essere rispettato anche qualora il verbale, non denominato formalmente come "pvc", sia un verbale meramente descrittivo delle operazioni di verifica" ed include "nel proprio ambito tutte le possibili tipologie di verbali che concludano le operazioni di accesso, verifica o ispezione nei locali, indipendentemente dal loro contenuto".

Questa Corte ha ribadito il principio anche in tempi piu' recenti, affermando 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. sez. 6-5, 12 aprile 2019, n. 10388).

In senso conforme possono richiamarsi Cass., sez. 5, 8 maggio 2019, n. 12094; Cass. sez. 5, 21 novembre 2018, n. 30026; Cass. sez. 6-5, 17 gennaio 2017, n. 1007; Cass. sez. 5, 9 luglio 2014, n. 15624.

Esaurendo cosi' il tema, si richiama quanto di recente affermato da questa stessa Sezione: "il termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo" (Cass. sez. 5, 23 gennaio 2020, n. 1497).

Nel caso di specie l'accertamento tributario ha tratto fondamento anche dai documenti acquisiti a seguito dell'accesso presso l'azienda e compendiati in un verbale la cui qualificazione come di semplice "accesso e richiesta documenti" (secondo la descrizione datane nel ricorso) e', pertanto, irrilevante ai fini della esclusione dell'applicazione della norma asseritamente violata.

Ne' puo' trovare accoglimento il rilievo concernente i motivi di "urgenza" che avrebbero, nel caso di specie, giustificato la mancata osservanza del termine di cui alla norma in esame giacche' non risulta che le argomentazioni contenute a pag. 7 del ricorso e sopra riportate siano state evidenziate (tanto meno dimostrate) nelle precedenti fasi di merito.

Da qui l'infondatezza del primo e del terzo motivo di ricorso.

In ordine al secondo motivo, si richiama la copiosa giurisprudenza sin qui riportata che fa discendere dalla violazione del termine di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, l'illegittimita' dell'accertamento.

Da ultimo il principio e' stato ribadito anche da Cass. sez. 6-5, 23 luglio 2020, n. 15843.

Da quanto esposto discende il rigetto dell'intero ricorso.

Nessuna statuizione va assunta sulla spese, stante la mancata rituale costituzione della parte vittoriosa.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Nulla sulle spese.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza