Ordinanza del 10/03/2021 n. 6614 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RILEVATO

che:

- con sentenza n. 36/01/13, depositata in data 11 aprile 2013, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Liguria, rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore nei confronti di (XXXXX) Societa' Sportiva Dilettantistica a.r.l. in persona del legale rappresentante pro tempore avverso la sentenza n. 6/20/10 della Commissione Tributaria Provinciale di Genova che aveva accolto il ricorso proposto dalla suddetta societa' avverso l'avviso di accertamento n. (XXXXX) notificato il (XXXXX) con il quale l'Ufficio, previo p.v.c. della G.d.F. del (XXXXX), aveva contestato nei confronti di quest'ultima, maggiori ricavi, per l'anno 2003, ai fini Irpeg, Irap e Iva;

- la CTR, in punto di diritto, ha osservato che: 1) l'avviso di accertamento in questione era nullo in quanto notificato, in violazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, in data (XXXXX), prima del decorso del termine dilatorio di sessanta giorni dalla notifica del p.v.c. avvenuta il (XXXXX); 2) gli agenti verificatori avevano individuato l'urgenza di concludere le operazioni di verifica nel dicembre 2008, ma l'incombente decadenza non poteva essere considerato motivo di urgenza atto a giustificare la deroga al citato articolo 12, comma 7; 3) in particolare, nell'avviso di accertamento e nell'appello l'Ufficio aveva indicato "nella gravita' dei rilievi, nell'entita' dell'evasione, nelle gravi irregolarita' nella tenuta della documentazione contabile, nell'esistenza nell'esistenza di una fattispecie penalmente e nella mancata collaborazione della societa'" le motivazioni secondo le quali poteva derogarsi alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7; ma come risultava dalla documentazione allegata, gia' in data (XXXXX), la G.d.F. aveva terminato i controlli formali di coerenza interna e esterna per cui la verifica avrebbe potuto essere chiusa in tempi tali da consentire all'Ufficio l'emissione dell'avviso di accertamento nei termini di legge;

- avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione affidato a due motivi; rimane intimata la societa' contribuente;

- il ricorso e' stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'articolo 375 c.p.c., comma 2, e dell'articolo 380-bis.1 c.p.c., introdotti dal Decreto Legge 31 agosto 2016, n. 168, articolo 1-bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 25 ottobre 2016, n. 197.

CONSIDERATO

che:

- con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, per avere la CTR erroneamente ritenuto inapplicabile, nella specie, la deroga al rispetto del termine dilatorio di cui al citato articolo 12, comma 7, ancorche' l'Ufficio avesse indicato nell'avviso di accertamento una serie di elementi specifici (gravita' dei rilievi contestati ripetutamente perpetrati anche in altri anni di imposta; condotte reticenti e ostruzionistiche da parte della contribuente, rilevanza penale della fattispecie etc.) non imputabili all'Amministrazione denotanti la particolare e motivata urgenza giustificativa del procrastinarsi delle verifiche fiscali a ridosso dei termini decadenziali e l'emissione dell'atto ante tempus;

- con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame di fatti controversi e decisivi per il giudizio, avendo la CTR affermato che "gia' in data (XXXXX) la G.d.F. aveva terminato i controlli formali di coerenza esterna e interna e, pertanto, la verifica avrebbe potuto essere chiusa in tempi tali da consentire all'ufficio l'emissione dell'avviso di accertamento nei termini di legge" senza valutare le precise circostanze di particolare e motivata urgenza indicate puntualmente dall'Ufficio nell'avviso di accertamento;

- il primo motivo e' fondato;

- secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. n. 212 del 2000, 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 sia 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. U, n. 18184 del 20/7/2013; Cass., sez. 5, ordinanza n. 27623 del 30/10/2018; Cass. n. 10388 del 12/4/2019; Cass. n. 15755 del 2020). Tale principio non puo' subire deroghe per il fatto che sia imminente la scadenza del termine di decadenza dell'azione accertativa. Va, al riguardo, ribadito il principio secondo cui, in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la scadenza del termine di decadenza dell'azione accertativa non rappresenta una ragione di urgenza tutelabile ai fini dell'inosservanza del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7 (Cass. n. 8749 del 10/4/2018), ben potendo, invece, l'amministrazione offrire come giustificazione dell'urgenza la prova che l'esercizio nell'imminenza della scadenza del termine sia dipeso da fattori ad essa non imputabili che hanno inciso sull'attivita' accertativa fino al punto da rendere

comunque necessaria l'attivazione dell'accertamento, a pena di vedere dissolta la finalita' di recupero delle imposte non versate dal contribuente. Non e', quindi, l'imminenza della scadenza del termine ad integrare l'urgenza, ma, semmai, l'insorgenza di fatti concreti e precisi che possono rendere giustificata l'attivazione dell'Ufficio quando non puo' piu' essere rispettato il termine dilatorio a pena di vedere decaduta l'Amministrazione" (per esempio in caso di reiterate violazioni delle leggi tributarie aventi rilevanza penale oppure per la partecipazione del contribuente ad una frode fiscale come da Cass. civ., sez. 6-5, 2 luglio 2018, Cass. n. 17211; Cass., sez. 5, n. 27623 del 2018; Sez. 6 - 5, n. 22786 del 2015; da ultimo Cass., sez. 5, n. 33649 del 2019; sez. 5, Cass. n. 15755 del 2020); al riguardo si e' anche precisato che le ragioni di urgenza che legittimano la deroga al rispetto del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, possono consistere in nuovi fatti emersi nel corso delle indagini fiscali o di procedimenti penali svolti nei confronti di terzi, in eventi eccezionali che hanno inciso sull'assetto organizzativo o sulla regolare programmazione dell'attivita' degli uffici, in condotte dolose o pretestuose o volutamente dilatorie del contribuente sottoposto a verifica (cfr. sent. n. 25759/14);

- questo Collegio osserva che nella sentenza gravata si legge (pag. 3) che le cause che giustificavano l'emissione ante tempus dell'avviso di accertamento erano state indicate dall'Ufficio "nella gravita' dei rilievi, nell'entita' dell'evasione, nelle gravi irregolarita' nella tenuta della documentazione contabile, nell'esistenza di una fattispecie penalmente rilevante e nella mancata collaborazione della societa' contribuente". A tali deduzioni il giudice di appello ha replicato che "gia' in data 9.6.2008 la Guardia di Finanza aveva terminato i controlli formali di coerenza interna ed esterna e pertanto la verifica avrebbe potuto essere chiusa in tempi tali da consentire all'ufficio l'emissione dell'avviso di accertamento nei termini di legge". Tale replica e', nella sua assolutezza, inadeguata, giacche', ai fini del riconoscimento delle ragioni di urgenza che legittimano la deroga al rispetto del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, non rileva per quanto tempo sia protratta la verifica fiscale. La sentenza gravata e' incorsa nel denunciato vizio di violazione di legge perche', in sostanza - dopo avere affermato, in linea di diritto, che l'incombente scadenza del termine di decadenza della potesta' di accertamento dell'Ufficio non poteva costituire motivo di urgenza esimente dal rispetto del suddetto termine dilatorio- ha escluso la sussistenza di ragioni giustificative dell'emissione ante tempus dell'avviso di accertamento sulla base di una circostanza di fatto - la durata di protrazione della verifica della Guardia di Finanza e la possibilita' di chiusura della stessa in tempi utili per consentire all'Ufficio l'emissione dell'avviso nei termini di legge non propriamente pertinente al tema del decidere; con cio' omettendo di esaminare se le ragioni di urgenza addotte dall'Ufficio sussistessero e fossero effettivamente idonee a legittimare il mancato rispetto del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7; tanto piu' che almeno una di tali ragioni - e, precisamente, quella relativa alla mancata cooperazione della societa' contribuente - era astrattamente idonea a giustificare l'emissione ante tempus dell'avviso di accertamento, alla stregua della giurisprudenza di questa Corte sopra richiamata (nello stesso senso, Cass., sentenza, sez. 6-5, n. 15121 del 2015);

- l'accoglimento del primo motivo rende inutile la trattazione del secondo comportandone l'assorbimento;

- in conclusione, va accolto il primo motivo, assorbito il secondo; con cassazione della sentenza impugnata rinvio del giudizio alla CTR della Liguria, in diversa composizione, affinche' si attenga agli enunciati principi e si pronunzi anche con riguardo alle spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

la Corte:

- accoglie il primo motivo, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Regionale della Liguria, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza