Sentenza del 07/09/2018 n. 21815 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO (NOZIONE) - AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN GENERE Avviso di accertamento - Emissione prima del termine dilatorio - Urgenza - Necessità - Fattispecie.

Massima:

In materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'emissione dell'avviso di accertamento prima dello spirare del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, ne determina l'illegittimità, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, riferite al contribuente ed al rapporto controverso, la cui sussistenza deve essere dimostrata dall'amministrazione finanziaria. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha annullato la sentenza impugnata ritenendo valida ragione d'urgenza per l'emanazione dell'atto impositivo prima del decorso del termine in questione l'ipotizzato conseguimento da parte del contribuente di un rimborso IVA nell'ambito di una frode ai danni dell'Erario).

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

La società (XXXXX) S.p.A. impugnava l'avviso di accertamento n. (XXXXX), notificato il 28.8.2007, con cui l'Agenzia delle entrate, sulla base delle risultanze del p.v.c. della G.d.F del 2.8.2007, rettificava la dichiarazione presentata ai fini IVA per l'anno di imposta 2004, accertamento una maggiore imposta di Euro 709.808,00 (pari al credito non spettante, quasi interamente erogato sotto forma di rimborso infrannuale) ed irrogando sanzioni per Euro 887.260,00, oltre interessi, per emissione di fatture soggettivamente inesistenti. La CTP di Teramo, con sentenza n. 195/2008, respingeva il ricorso. La società appellava la decisione e la CTR dell'Abruzzo, con la sentenza in epigrafe indicata, accoglieva l'appello dichiarando nullo l'avviso di accertamento per violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, u.c..

L'Agenzia delle entrate ricorre per la cassazione della sentenza, svolgendo due motivi e presentando memorie. La società contribuente si è costituita con controricorso, illustrato con

memorie.

Motivi della decisione

1.Va preliminarmente esaminata l'eccezione di inammissibilità del ricorso per cassazione per tardività, proposta dalla società contribuente con controricorso. Si argomenta che la sentenza della CTR è stata depositata in data 3 gennaio 2011, mentre il ricorso dell'Agenzia delle entrate è stato notificato il 21-22 novembre 2011, ossia oltre dieci mesi dopo, in violazione del termine lungo di sei mesi stabilito dall'art. 327 c.p.c.

1.1.L'eccezione è infondata.

Il termine semestrale di impugnazione, previsto dal novellato art. 327 c.p.c., ai applica ai soli giudizi instaurati successivamente all'entrata in vigore della L. n. 69 del 2009, dovendosi a tal fine fare riferimento alla data di introduzione del giudizio di merito di primo grado, che nella specie deve ricondursi a prima dell'applicabilità della legge, atteso che la sentenza n. 195/2/2008 della CTP risulta essere stata depositata in data 1.12.2008. Ne consegue la tempestività del ricorso.

2. Con il primo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata denunciando violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, (Statuto del contribuente) nonchè della L. n. 212 del 2000, art. 7 e L. n. 241 del 1990, art. 3 e di principi generali sulla nullità degli atti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, atteso che erroneamente la CTR avrebbe ritenuto nullo l'avviso di accertamento emesso prima del termine indicato dalla norma richiamata, per difetto del requisito contenutistico rappresentato dalla motivazione dell'urgenza, secondo quanto prescritto dall'art. 7 dello Statuto del contribuente, in relazione alla L. n. 241 del 1990, art. 3.

3. Con il secondo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata, denunciando insufficiente, illogica e contraddittoria motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, atteso che nel caso di specie l'avviso di accertamento era stato emesso per recuperare ingenti somme dovute a titolo di IVA indebitamente detratte dalla contribuente utilizzando fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti, pertanto la CTR avrebbe dovuto valutare le ragioni di urgenza tenendo conto dei dati risultanti dal PVC, richiamato nell'avviso di accertamento, al fine di stabilire se quei dati erano, sia pure ad un sommario esame, idonei a giustificare le ragioni di urgenza addotte dall'Ufficio. La CTR ha, invece, ritenuto illogicamente che l'Ufficio avrebbe dovuto esplicitare gli elementi indicativi di una volontà fraudolenta del contribuente volta a depauperare il patrimonio societario, con ciò dimostrando di confondere le esigenze dell'urgenza relative all'esercizio delle potestà impositive con quelle di assicurare la garanzia patrimoniale alla quale sovrintende il complesso normativo del D.P.R. n. 602 del 1973, ed, in particolare dell'art. 15 bis, che invece richiede una motivazione espressa sul fondato pericolo per la riscossione D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 11, comma 3, che a sua volta presuppone, per la sua proficua attuazione, l'avvenuta notifica dell'accertamento.

4. I motivi di ricorso, da esaminarsi congiuntamente per ragioni di connessione logica, sono fondati, per le considerazioni che seguono.

4.1.In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 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'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, determina di per sè, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poichè 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 nella 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. S.U. n. 18184 del 2013). Le specifiche ragioni di urgenza devono essere necessariamente riferite al contribuente ed al rapporto tributario controverso, il cui onere probatorio grava sull'Amministrazione finanziaria (Cass. n. 2587 del 2014). La giurisprudenza di questa Corte ha precisato che 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 dell'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale avviso di accertamento, deve essere provata dall'Ufficio.

4.2. La CTR, con riferimento ai principi espressi, non ha motivato in modo giuridicamente corretto.

La sentenza impugnata, dopo avere ricordato che in giudizio l'amministrazione aveva dedotto che le ragioni per le quali era stata anticipata la notificazione dell'atto impositivo impugnato consistevano nel fatto che la società aveva richiesto ed ottenuto un rimborso IVA per la somma di Lire 1.159.667.000, e che era stato verificato che la stessa avesse emesso fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, ha negato che tali circostanze potessero costituire valide ragioni giustificative dell'urgenza, affermando che l'Agenzia delle entrate non avrebbe fornito "analiticamente le ragioni del perchè, in pendenza dei sessanta giorni, le garanzie del credito sarebbero potute venire meno".

4.3.In realtà, contrariamente a quanto sembra ritenere il giudice a quo, il pericolo derivante dal richiesto rimborso e dal fatto che la società, nell'ambito della rivendita di prodotti di telefonia mobile, abbia emesso fatture per operazioni inesistenti, è, in astratto, una indubitabile e valida ragione di urgenza atta a giustificare l'anticipazione della notifica dell'atto impositivo in deroga al termine imposto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, tanto più nel quadro della situazione, evidente dal verbale di verifica, della supposta partecipazione della società contribuente ad una organizzata frode ai danni dell'Erario (frode carosello) accuratamente descritta nella narrativa della stessa sentenza impugnata: il giudice di appello avrebbe dovuto, piuttosto, verificare se tale ragione di urgenza potesse, come si esprimono le Sezioni Unite, essere specificamente riferita al contribuente e al rapporto tributario in questione.

Ma di tanto non vi è traccia nel ragionamento che ha portato alla decisione oggetto di impugnazione in questa sede di legitimità.

5. Il ricorso deve essere, pertanto, accolto e la sentenza deve essere cassata con rinvio della causa ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, anche per l'esame del merito pretermesso dalla decisione di nullità che ha esaurito la precedente fase del giudizio e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR dell'Abruzzo, in diversa composizione, per il riesame e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 4 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 7 settembre 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza