Sentenza del 08/05/2019 n. 12109 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

che:

C.G.C. propone ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania n. 188/08/2012, pronunciata il 4/7/2012 e depositata il giorno 11/07/2012.

Il contenzioso trae origine dalla notifica al contribuente dell'avviso di accertamento n. (OMISSIS), con il quale l'Agenzia delle Entrate di Piedimonte Matese rettificava per l'anno 2004 i ricavi dichiarati ed il volume d'affari, ai fini IVA, da Euro 1.336.379,00 ad Euro 1.563.704,00 con conseguente maggior reddito, ai fini IRPEF, Addizionali ed IRAP, di Euro 209.325,00, applicando D.P.R. 27 dicembre 1986, n. 917, ex art. 55 (TUIR) la percentuale di ricarico del 20% sul venduto.

L'Ufficio fondava il proprio accertamento sull'esito di due processi verbali di constatazione redatti il primo dalla stessa Agenzia in data 2-3/12/2009, con cui rilevava la differente percentuale di ricarico tra il dichiarato ed il rilevato, in sede di accesso, ed il secondo P.V.0 redatto dalla Guardia di Finanza di Piedimonte Matese in data 3/12/2009 con il quale si contestava la collaborazione di una dipendente "a nero".

In data 9/2/2010 il contribuente presentava istanza di accertamento con adesione; la domanda rimaneva inevasa e l'Ufficio, a soli 15 giorni dalla chiusura delle verifiche e senza compiere alcun atto istruttorio e/o senza alcuna convocazione del contribuente, procedeva ad accertamento D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 39, comma 1, lett. d) ed art. 40.

Il contribuente presentava ricorso alla CTP di Caserta lamentando, oltre all'insussistenza ed alla illogicità dei rilievi formulati dall'Ufficio, la violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, in quanto l'avviso di accertamento impugnato era stato notificato prima del decorso dei sessanta giorni previsti da tale norma al fine di garantire al contribuente congrua e concreta possibilità di difesa: dal testo del ricorso del contribuente la circostanza è ammessa dalla stessa Agenzia delle Entrate nel giudizio di primo grado e sarebbe giustificata dall'imminente "prescrizione che sarebbe maturata il 31 dicembre 2009"; la circostanza risulta confermata dalle prime righe della stessa motivazione dell'avviso di accertamento.

La CTP, con sentenza n. 118/06/2011, rigettava il ricorso.

Avverso questa sentenza il contribuente proponeva appello alla CTR della Campania che, con la sentenza indicata in epigrafe, rigettava l'appello, sostenendo che la notifica dell'avviso di

accertamento prima della scadenza del termine di sessanta giorni dalla conclusione della verifica fiscale non ne determina in assoluto la nullità, attesa la natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda, considerata inoltre la mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso e restando in ogni caso garantito al contribuente il diritto di difesa tanto in via amministrativa quanto in via giudiziaria.

Il contribuente propone ricorso per cassazione avverso questa sentenza della CTR deducendo due motivi di ricorso.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

che:

Con il primo motivo di ricorso, il contribuente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, in quanto l'Ufficio ha emesso e notificato al contribuente l'avviso di accertamento prima che fossero decorsi i sessanta giorni dal rilascio di copia del verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo per consentire allo stesso contribuente di comunicare osservazioni e richieste.

Con il secondo motivo, il ricorrente lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 che la CTR ha ritenuto valido l'avviso di accertamento notificato prima della scadenza dei sessanta giorni previsti dalla norma indicata, senza che l'Ufficio indicasse in motivazione una qualsiasi ragione d'urgenza che giustificava il mancato rispetto dell'indicato termine.

I due motivi sono connessi e fondati.

La questione portata alla valutazione di questa Corte, oggetto in passato di opposte soluzioni, ha trovato definitiva composizione con la sentenza n. 18184/2013 resa dalle Sezioni Unite di questa Corte il 29/07/2013 con la quale si è statuito il principio per cui "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 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".

La successiva giurisprudenza di questa Corte (vedi in particolare Cass. n. 15624 del 09/07/2014; id n. 1007 del 17/01/2017) ha, poi, specificato che " la garanzia di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, si applica a qualsiasi atto di accertamento o controllo con accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione, in quanto la citata disposizione non prevede alcuna distinzione ed è, comunque, necessario redigere un verbale di chiusura delle operazioni anche in quest'ultimo caso, come prescrive dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 6".

Nella specie, è incontestato, anzi, espressamente enunciato nelle prime righe della motivazione dell'avviso di accertamento ed è ammesso da entrambe le parti, che alle date indicate del 23/12/2009 e del 3/12/2009 vi furono accessi presso i locali dell'impresa al fine di rilevare la percentuale di ricarico, che gli accessi si conclusero con consegna al contribuente dei processi verbali di constatazione e che l'avviso di accertamento fu emesso il 17-19 dicembre 2009 e notificato prima della decorrenza del termine di sessanta giorni.

Risulta inoltre incontestato, anche per l'esplicita menzione fatta in motivazione, che l'unica ragione addotta dall'Ufficio impositore per giustificare l'adozione dell'atto impositivo prima del decorso dei sessanta giorni prescritti, risulta essere l'imminente maturare della "prescrizione", come già richiamato.

Su questo specifico punto la giurisprudenza della Corte è però ferma nel ritenere che le specifiche ragioni di urgenza non possano identificarsi con l'imminente spirare del termine di decadenza per l'accertamento (cfr. Cass. n. 16707/2015; Cass. n. 16602/2015; Cass. n. 14803/2015; Cass. n. 7315/2014; Cass. n. 2592/2014; Cass. n. 2279/2014; Cass. n. 2281/2014; Cass. n. 1869/2014), giacchè è dovere dell'Amministrazione attivarsi tempestivamente per consentire il dispiegarsi del contraddittorio procedimentale; in caso contrario, si è rimarcato, si verrebbero a convalidare, in via generalizzata, tutti gli atti in scadenza, in contrasto col principio secondo cui il requisito dell'urgenza deve essere riferito alla concreta fattispecie e, cioè, al singolo rapporto tributario controverso, fermo restando, hanno ribadito le Sezioni Unite, che spetta all'Ufficio l'onere di provare in giudizio la sussistenza della situazione urgente (cfr. Cass. n. 11993/2015).

Nel caso di specie, nessun'altra ragione se non l'imminente maturare della "prescrizione" è stata addotta dall'Agenzia delle Entrate nel corso dei gradi di giudizio nè dinnanzi a questo Giudice di legittimità.

Ciò posto, alla luce dei principi sopra esposti, che questa Corte condivide e dai quali il Giudice di appello si è discostato, sono fondati entrambi i motivi di ricorso.

L'accoglimento dei due motivi comporta la cassazione della sentenza impugnata, nonchè, decidendo nel merito la controversia, l'accoglimento del ricorso introduttivo.

La novità della soluzione giurisprudenziale rispetto alla data di proposizione del ricorso per cassazione, induce a compensare integralmente tra le parti le spese processuali.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la decisione impugnata e decidendo nel merito accoglie il ricorso introduttivo. Compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 12 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 8 maggio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza