Sentenza del 15/01/2019 n. 702 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza gravata, la Commissione Tributaria Regionale della Campania (in seguito, la CTR) rigettava tanto l'appello principale dell'Agenzia delle Entrate quanto l'appello incidentale di V.G. (in seguito, il contribuente). L'appello principale censurava la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Salerno (in seguito, la CTP) n. 12/8/2007 del 29 marzo - 26 luglio 2007 nella parte in cui aveva parzialmente accolto il ricorso del contribuente, a sua volta avente ad oggetto un avviso di accertamento emesso in relazione all'anno 2003 per IRPEF, IRAP, IVA, addizionale regionale e comunale, sanzioni ed interessi.

La CTP aveva rideterminato il reddito d'impresa del contribuente, tra l'altro, a seguito di riduzione dei ricavi e ripresa a tassazione di costi non riconosciuti, decisione censurata con l'appello principale per carenza di motivazione.

2. La CTR aveva inoltre dismesso l'appello incidentale, proposto dal contribuente avverso il capo della sentenza di primo grado in cui era risultato soccombente, ritenendo la legittimità sia della notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di 60 giorni, sia dell'accesso avvenuto presso il consulente e non presso la sede aziendale, e sia della mancata erezione dell'inventario dei beni strumentali.

3. Avverso questa sentenza propone ricorso V.G. per ottenerne la cassazione, che affida a quattro motivi, cui replica con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

4. La trattazione è stata una prima volta rinviata dalla Corte a nuovo ruolo in attesa della decisione delle Sezioni Unite sulla questione di diritto del contraddittorio endoprocedimentale in presenza di verifiche a tavolino; intervenuta la sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015, ed entrato in vigore il D.L. 31 agosto 2016 n. 168, convertito, con modificazioni, dalla L. 25 ottobre 2016 n. 197, è stata nuovamente fissata l'adunanza camerale.

5. Con ordinanza del 13 dicembre 2017, la controversia è stata rimessa alla pubblica udienza, ritenuta la "particolare rilevanza" della questione di diritto consistente nel coordinamento, limitatamente al contraddittorio endoprocedimentale, tra le sentenze delle Sezioni unite 29 luglio 2013 n. 18184 e 9 dicembre 2015 n. 24823.

6. Il contribuente ha depositato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

7. Con i primi due motivi, da trattarsi congiuntamente in quanto connessi, il contribuente lamenta la violazione o falsa applicazione di legge - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - e, comunque, la motivazione omessa o insufficiente circa un punto decisivo della controversia - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 -, in relazione alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, in combinato disposto con la L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, L. n. 241 del 1990, artt. 3 e 21 septies, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 2 e 3 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5, in relazione all'art. 24 Cost., per aver la CTR confermato la decisione di primo grado, nonostante l'inosservanza del termine dilatorio di 60 giorni da parte dell'Ente impositore, in assenza di particolare e motivata urgenza.

8. I motivi sono fondati.

La previsione dello Statuto del contribuente, dalla cui violazione, ad avviso del ricorrente, deriverebbe la nullità del provvedimento dell'Amministrazione finanziaria, con cui è stato disposto un recupero sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'IVA a seguito di accesso presso i locali del consulente detentore delle scritture contabili, è la seguente: "Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'art. 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni del d.l. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11" (legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7).

9. Nella cospicua giurisprudenza della S.C. in materia di contraddittorio endoprocedimentale, sono due le sentenze che costituiscono il punto di riferimento, sia in quanto rese dalle Sezioni unite, sia in quanto non successivamente superate.

Con una prima decisione, la 29 luglio 2013 n. 18184, le Sez. unite hanno statuito che "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".

10. Ulteriore chiave interpretativa è stata poi fornita per i controlli c.d. a tavolino dalla sentenza 9 dicembre 2015 n. 24823, secondo la quale: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. "a tavolino"". La medesima decisione ha inoltre sancito la necessità di operare, per i tributi armonizzati, una "prova di resistenza" ai fini della valutazione del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, in determinati casi: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè 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 è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicchè esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito".

11. Orbene, secondo una prima interpretazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto resa alla luce delle due sentenze citate e, in particolare, della seconda, parrebbe che il diritto nazionale riservi ai tributi armonizzati una protezione inferiore a quella assicurata ai tributi non armonizzati. Ciò sarebbe dovuto al fatto che, per i secondi, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica, il mancato rispetto del termine di 60 giorni determinerebbe necessariamente la nullità del provvedimento per violazione del contraddittorio endoprocedimentale. Al contrario, per gli armonizzati, questo effetto conseguirebbe solo eventualmente, all'esito della necessaria valutazione da parte del giudice della c.d. prova di resistenza, da condursi nei termini chiariti dalla decisione delle Sezioni Unite n. 24823/2015, al fine di verificare in concreto l'impatto della violazione sull'esito del provvedimento, a condizione che l'allegata violazione sia sostanziata da parte del contribuente.

Significativa in tal senso è in particolare una decisione di questa Corte, che ha riconosciuto questa dicotomia, ritenendo nondimeno che, per i tributi non armonizzati, il maggior grado di tutela è costituzionalmente legittimo perchè in piena armonia con il principio della massimizzazione delle tutele, che consente ad un singolo ordinamento di apprestare più elevati 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 gennaio 2017 n. 1969).

Diversa è la posizione espressa da altre pronunce, tra le quali si distingue l'ordinanza Cass. 17 gennaio 2017 n. 1007, secondo la quale in caso di "accesso, ancorchè finalizzato ad un'acquisizione documentale immediata, comunque la c.d. "prova di non resistenza" non può trovare ingresso in virtù della obbligatorietà generalizzata del contraddittorio preventivo sancito per legge dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7".

12. Il Collegio ritiene di non poter avallare un'interpretazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto che restringa la protezione da accordare ai tributi armonizzati rispetto a quella che è assicurata dal diritto interno ai tributi non armonizzati, per le seguenti ragioni.

13. L'art. 111 Cost., prevede il diritto al contraddittorio espressamente solo in caso di processo giurisdizionale, anche se, progressivamente, la giurisprudenza della Consulta ha desunto dall'art.97 Cost. il diritto al contraddittorio endoprocedimentale nei procedimenti amministrativi sanzionatori, in particolare in quelli disciplinari (Corte Cost. 14 dicembre 1995 n. 505), e nei procedimenti che determinano la decadenza da incarichi dirigenziali delle aziende sanitarie (Corte Cost. 28 novembre 2008 n. 390).

Il Collegio non ignora inoltre che, anche nei procedimenti amministrativi tributari, un'interpretazione lata del diritto è stata inizialmente offerta anche da questa Corte, sia pure in occasione di un processo riguardante la peculiare fattispecie dell'iscrizione ipotecaria effettuata dall'Amministrazione finanziaria (Cass. Sez. un. 18 settembre 2014 n. 19667).

Tuttavia, la costante giurisprudenza di legittimità successiva è nel senso che il diritto al contraddittorio endoprocedimentale esiste per le materie non armonizzate nei soli casi in cui sia espressamente previsto dalla legge. Ciò, ad esempio, è stato affermato da Cass. 9 aprile 2018 n. 8619, in materia di imposta di registro in caso di riqualificazione del negozio, e da Cass. 31 maggio 2016 n. 11283 in materia di imposte dirette, pronunce tutte rese in applicazione dell'insegnamento delle Sez. un. del 9 dicembre 2015 n. 24823.

14. Diverso è il quadro offerto dal diritto unionale, in cui la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE) tutela espressamente il diritto al contraddittorio nel modo molto più ampio, non solo in sede di processo giurisdizionale, all'art. 47, nel contesto del rispetto del diritto ad un ricorso effettivo e ad un giudice imparziale, ma anche nella fase anteriore del procedimento amministrativo. Infatti, l'art. 41 CDFUE, rubricato "diritto ad una buona amministrazione", al p. 2, lettera a), consacra "il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio".

La giurisprudenza della Corte di Giustizia ha applicato il diritto al contraddittorio, coerentemente con la sua natura di diritto fondamentale, affrontando il caso in cui il diritto comunitario non disciplini espressamente le modalità di esercizio di tale fondamentale diritto di difesa. E' stato così statuito, dalla sentenza Kamino, che: "Quando il diritto dell'Unione non fissa nè le condizioni alle quali deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa nè le conseguenze della violazione di tali diritti, tali condizioni e tali conseguenze rientrano nella sfera del diritto nazionale, purchè i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) (v. sentenza G. e R., EU:C:2013:533, punto 35 nonchè giurisprudenza ivi citata)" (CGUE 3 luglio 2014, C-129 e 130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV contro Staatssecretaris van Financièn, p. 75).

Orbene, siffatta decisione è stata resa in relazione ad una disciplina nazionale, quella olandese, che non prevedeva ai fini del contraddittorio un termine, e si è affermata in tal caso la necessità di una "prova di resistenza", secondo un pragmatico canone che ricorre spesso nella giurisprudenza unionale. Infatti, la violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa, ha proseguito la Corte, "comporta l'annullamento della decisione di cui trattasi soltanto quando,

senza tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente" (CGUE, sent. ult. cit., p. 80).

15. Più simile alla previsione del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, è la disciplina nazionale portoghese, la quale ha originato il rinvio pregiudiziale deciso da CGUE il 18 dicembre 2008, nella causa C-349/07, Sopropè - Organizacoes de Calgado Lda contro Fazenda Pública. In quel caso, il diritto interno prevedeva un termine per osservazioni, e si discuteva in particolare della congruità del termine per il contraddittorio, compreso in una forbice tra 8 e 15 giorni. Orbene, la Corte di Giustizia ha affermato al proposito: "(...) i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente (v., in particolare, sentenze citate Commissione/Lisrestal e a., punto 21, e Mediocurso/Commissione, punto 36)" (CGUE, sent. ult. cit., p. 37).

Il paragrafo successivo della medesima decisione sviluppa la linea di ragionamento della Corte ed è fondamentale per chiarire le condizioni alle quali il diritto nazionale possa essere ritenuto rispettoso del diritto comunitario, nel disciplinare condizioni ed effetti del contraddittorio endoprocedimentale: "Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto comunitario, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità. Trattandosi dell'attuazione del principio in parola e, più in particolare, dei termini per esercitare i diritti della difesa, si deve precisare che, qualora non siano fissati dal diritto comunitario, come nella causa principale, essi rientrano nella sfera del diritto nazionale purchè, da un lato, siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario.". (CGUE, ibid., p. 38). L'insegnamento è riaffermato anche di recente da diverse decisioni della Corte di Giustizia che, per brevità, è sufficiente qui richiamare a campione: CGUE 8 marzo 2017, C-14/16, Euro Park Service, p. 36, in materia di rimborsi; CGUE 20 dicembre 2017, C-276/16, Preqù Italia srl, p. 45 sul diritto al contraddittorio in materia doganale.

16. Assume poi particolare importanza, ai fini che qui interessano, perchè resa specificamente in materia di IVA e per la sua valenza riassuntiva dei principi giurisprudenziali precedentemente espressi in materia di contraddittorio endoprocedimentale in applicazione della Carta dei diritti fondamentali, la sentenza della Corte del Lussemburgo Ispas, la quale ha affermato che, in mancanza di una disciplina specifica del diritto unionale in materia di garanzie procedimentali, spetta all'ordinamento giuridico interno degli Stati membri, in virtù del principio di autonomia di cui ciascuno di essi dispone in tale materia, stabilire le modalità procedurali intese a garantire la tutela dei diritti riconosciuti ai contribuenti in forza dei principi generali del diritto dell'Unione, primo tra tutti il diritto di difesa, nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività (CGUE 9 novembre 2017, C-298/16, Ispas, p.p. 26, 28 e 29 e ss..) 17. Dalla rapida disamina condotta, emerge che sono due i principi cardine del diritto comunitario che regolano il diritto fondamentale al contraddittorio endoprocedimentale: 1) il principio di equivalenza, ossia le modalità previste per l'applicazione del tributo armonizzato non devono essere meno favorevoli

di quelle che riguardano analoghi procedimenti amministrativi per tributi di natura esclusivamente interna; 2) il principio di effettività, ovvero la disciplina nazionale non deve rendere in concreto impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, e quindi il contribuente dev'essere posto nelle condizioni di esercitare il contraddittorio.

18. Orbene, dando continuità ai principi giurisprudenziali sopra esposti, ai fini dell'interpretazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, la Corte in primo luogo osserva che tale disposto normativo non a caso non distingue tra tributi armonizzati e non. Infatti, in via generale, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, è già stata operata dal legislatore una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio, attraverso la comminatoria di nullità dell'atto impositivo nel caso di violazione del termine dilatorio di 60 giorni per consentire al contribuente l'interlocuzione con l'Amministrazione finanziaria, a far data dalla conclusione delle operazioni di controllo. Questa è una disciplina nazionale che, già a monte, assorbe la "prova di resistenza", nel pieno rispetto della giurisprudenza della CGUE (cfr. sentt. Kamino, cit., p. 80 e Sopropè, cit., p. 37).

Così interpretato, la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, garantisce pienamente sia il principio di equivalenza (il quale, anzi, risulterebbe violato se la norma fosse applicabile ai soli tributi non armonizzati), sia quello di effettività.

La norma, nel prevedere la deroga alla regola generale del rispetto del termine dilatorio nel caso di esistenza di ragioni di urgenza, opera un bilanciamento degli interessi coinvolti, escludendo che siano compromessi gli effetti della normativa unionale in tema di riscossione dell'IVA (cfr. sent. Kamino, cit., p. 77).

Siffatta interpretazione è al tempo stesso rispettosa anche dei principi generali dell'ordinamento giuridico nazionale civile, amministrativo e tributarlo, secondo cui la regola della strumentalità delle forme, ai fini del rispetto del contradditorio, viene meno in presenza di un'espressa sanzione di nullità comminata dalla legge per la violazione in questione. Non pare potersi dubitare che tali principi generali valgano anche ai fini del contraddittorio endoprocedi-mentale tributario.

19. In secondo luogo, coerentemente con quanto precede, l'operatività della c.d. prova di resistenza affermata dalle Sezioni unite 9 dicembre 2015 n. 24823 non può che essere circoscritta al caso di assenza di una specifica previsione del legislatore nazionale di nullità per violazione del contraddittorio.

La predetta sentenza, pertanto, correttamente interpretata in rapporto di continuità e di complementarità con la n. 18184/13 cit., non introduce (e non si basa su) un discrimine - una summa divisi() - tra tributi non armonizzati e tributi armonizzati in tema di disciplina del contraddittorio endoprocedimentale, bensì distingue tra esistenza, o meno, di una normativa specifica sul punto; se questa esiste (v. art. 12 cit.), la stessa si applica a tutti i tributi, proprio nel pieno rispetto del principio di equivalenza, laddove, in mancanza e quindi in via residuale, subentra il principio generale unionale, ovviamente in tutta la sua portata e, dunque, anche con il limite della prova di resistenza.

20. In terzo luogo, quale ulteriore logica conseguenza, va affermato che, anche per i tributi armonizzati, scatta la prova di resistenza ai fini del contraddittorio endoprocedimentale nel solo caso in cui la normativa interna non commini espressamente la sanzione della nullità. Specularmente, ove il legislatore la preveda, non dev'essere applicata anche la prova di resistenza.

Infatti, solo in assenza di una specifica previsione di nullità introdotta dal legislatore per sanzionare la violazione del contraddittorio vi può essere spazio per il giudice affinchè possa operare una valutazione ex post, caso per caso, sull'intervenuto rispetto o meno del contraddittorio medesimo.

In conclusione, ai fini delle imposte armonizzate, la prova di resistenza non si deve applicare nelle tre ipotesi in cui nei confronti del contribuente sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, dovendosi applicare solo nel caso di verifiche a tavolino.

21. Vanno pertanto affermati i seguenti principi di diritto:

1) la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova di resistenza" e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non;

2) il principio di strumentalità delle forme ai fini del rispetto del contraddittorio, principio generale desumibile dall'ordinamento civile, amministrativo e tributario, viene meno in presenza di una sanzione di nullità comminata per la violazione, e questo vale anche ai fini del contraddittorio endoprocedimentale tributario;

3) per i tributi armonizzati la necessità della "prova di resistenza", ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, scatta solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità.

22. Resta ora da governare in base a tali principi la fattispecie concreta, la quale riguarda una ripresa sia per tributi armonizzati (IVA) e sia per non armonizzati (IRPEF, IRAP, Addizionali).

Va innanzitutto osservato che le ragioni di urgenza, ad eventuale giustificazione del mancato rispetto del termine, non sono state nemmeno vagliate dalla CTR. In secondo luogo, il Collegio constata che non vi è spazio per applicare al caso in esame la c.d. prova di resistenza. Nel caso concreto vi è stato un accesso da parte degli accertatori e, dunque, ricorre una delle tre ipotesi nelle quali, unitamente all'ispezione o alla verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, trova applicazione generale e senza distinzioni la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

Conseguentemente, nella fattispecie doveva essere rispettato il termine dilatorio di 60 giorni previsto dallo Statuto, termine che, pacificamente, non è stato osservato dall'Amministrazione finanziaria. A tale violazione consegue la nullità dell'atto impositivo prevista dal legislatore, e ciò

esclude la necessità di dover scrutinare la natura vincolata o meno del provvedimento amministrativo su cui ragiona la CTR e, ancor prima, di vagliare la serietà delle allegazioni difensive a sostegno della c.d. prova di resistenza, per la quale non vi è uno spazio rimesso all'interprete.

23. Con il terzo motivo di impugnazione, il ricorrente censura ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 1, e del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 33, in relazione al fatto che i verbalizzanti hanno effettuato l'accesso non presso la sede del contribuente, mai presso l'ufficio del professionista incaricato di tenere le scritture contabili, asseritamente in violazione di specifico ordine di servizio.

Il motivo è infondato, conformemente a quanto già affermato da questa Corte in caso analogo (Cass. 6 giugno 2018 n. 14707). Infatti, non solo l'art. 52, primo comma, del DPR 633/1972 non richiede particolari formalità per l'esecuzione di accessi presso il consulente detentore delle scritture contabili, ma il decimo comma del medesimo articolo pure sanziona (richiamando il quinto comma) con la inutilizzabilità in favore del contribuente, anche in sede contenziosa, la mancata esibizione dell'attestazione del detentore delle scritture e l'opposizione all'accesso o il rifiuto di esibizione di esse da parte di quest'ultimo (Cass. n. 8539 del 2014). Pertanto, la ratio legis è chiaramente nel senso di consentire l'accesso alle scritture anche al di fuori della sede aziendale presso i locali del consulente depositario senza particolari formalità, in quanto questi è un mandatario del contribuente, e pone a carico del contribuente un onere di collaborare con l'Ente verificatore in quest'ultima ipotesi.

24. Infine, il quarto motivo, col quale il contribuente censura, ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa o insufficiente motivazione circa un punto decisivo, per avere l'Ufficio effettuato l'accesso presso un professionista custode delle scritture contabili privo di potere di rappresentanza, è inammissibile.

Infatti, la contestazione dei poteri di rappresentanza in capo al professionista custode delle scritture avviene per la prima volta in sede di ricorso per cassazione, non è questione rilevabile d'ufficio, e non ha mai formato oggetto di controversia in sede di merito.

25. In conclusione, in accoglimento del primo e secondo motivo di ricorso, rigettato il terzo e dichiarato inammissibile il quarto, la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, ex art. 384 c.p.c., comma 2, la causa va decisa nel merito, con l'accoglimento del ricorso introduttivo.

26. La complessità delle questioni trattate consente la compensazione delle spese di lite dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e secondo motivo di ricorso, rigetta il terzo, dichiara inammissibile il quarto, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente.

Compensa le spese di lite di tutti i gradi di giudizio.

Così deciso in Roma, il 12 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 15 gennaio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza