Sentenza del 28/01/2021 n. 1872 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione distaccata di Pescara, rigettava l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Pescara, che aveva accolto i ricorsi riuniti della (---) s.n.c., nonche' dei soci (---) e (---) contro l'avviso di accertamento emesso nei loro confronti per l'anno 2003. In particolare, il giudice di appello evidenziava che l'avviso di accertamento era stato emesso prima del decorso del termine di sessanta giorni di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, non avendo l'Ufficio indicato le ragioni di urgenza che l'avevano indotto a non rispettare tale termine.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrare.

3. Restano intimati i contribuenti.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con un unico motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce la "violazione e/o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12 comma 7; della L. n. 241 del 1990, articoli 3, 21 septies e 21 octies, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto era sussistente una ipotesi di "particolare urgenza", poiche' stava per spirare il termine di decadenza per emettere l'avviso di accertamento entro il 31-12-2008, con riguardo a rilievi del processo verbale di constatazione notificato il 29-11-2008, con riferimento all'anno di imposta 2003. Il rispetto del termine di 60 giorni avrebbe comportato la notifica dell'avviso di accertamento in data 28-1-2012, ossia in un periodo in cui l'Amministrazione finanziaria sarebbe gia' decaduta dall'accertamento per la suddetta annualita'. Inoltre, i contribuenti avevano gia' redatto in sede di accertamento con adesione, a seguito di istanza successiva alla notifica dell'avviso di accertamento, memorie difensive sconfessate dall'Ufficio. Pertanto, seppure i contribuenti avessero prodotto tali memorie prima della scadenza del termine dei sessanta giorni, "nulla sarebbe cambiato".

1.1.Tale motivo e' infondato.

1.2. Anzitutto, si rileva che la difesa della Agenzia delle entrate muove dal presupposto, evidentemente ritenuto pacifico, che vi sia stato "accesso" dell'Amministrazione presso i locali dell'impresa, essendo questo l'elemento indefettibile per l'applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, consistente, quanto meno, nell'accesso "breve" anche per l'acquisizione di un singolo documento. L'Agenzia delle entrate, nel ricorso, si duole esclusivamente della circostanza che il giudice di appello non ha tenuto conto della causa giustificativa costituita dalla

imminente scadenza del termine per notificare l'avviso di accertamento, in tal modo implicitamente ammettendo la necessaria applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, ed il doveroso rispetto da parte dell'Ufficio dello spatium deliberandi di sessanta giorni, al fine di consentire ai contribuenti il deposito di osservazioni.

1.3. Per giurisprudenza consolidata di questa Corte, confortata anche da una decisione delle sezioni unite, 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 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 deve essere provata dall'ufficio (Cass., sez.un., 29 luglio 2013, n. 18184).

Ne' la sanzione della illegittimita' dell'avviso per il mancato rispetto del termine dilatorio dei sessanta giorni puo' essere irrogata solo qualora il contribuente dimostri che il minor termine gli ha precluso di predisporre una adeguata e specifica linea difensiva. Tale termine deve essere, infatti, rispettato a prescindere dalla allegazione da parte del contribuente di avere subito uno specifico nocumento alla propria difesa, non avendo potuto produrre nel ristretto lasso temporale concesso, osservazioni, memorie e documenti. Il termine e' infatti stabilito a presidio del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, espressione dei principi di collaborazione e di buona fede. Non vi e' spazio, dunque, per la "prova di resistenza" (Cass., sez. 5, 30 ottobre 2018, n. 27623; Cass., sez. 5, 25 gennaio 2017, n. 1969). In tali fattispecie, questa Corte ha ritenuto l'avviso di accertamento illegittimo, in quanto non solo l'avviso viene "predisposto" prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di constatazione, ma anche la notificazione dell'avviso e' effettuata prima del termine di sessanta giorni. Ai fini della declaratoria di illegittimita' dell'avviso non e' necessario che il contribuente dimostri che tale minore termine gli abbia impedito una adeguata difesa.

Allo stesso modo, in caso di violazione del termine, l'invalidita' non e' esclusa neppure se il contribuente abbia gia' presentato osservazioni, poiche' ai sensi della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, solo lo spirare del termine ivi previsto consuma la facolta' di esporre osservazioni e richieste all'Ufficio impositore (Cass., sez. 5, 5 ottobre 2012, n. 16999).

1.4. Questa Corte ha anche affermato che cio' che conta per il computo del dies ad quem dei sessanta giorni non e' il momento della notificazione, ma quello anteriore del "confezionamento" dell'avviso, quindi la data della sua predisposizione con la sottoscrizione del funzionario (Cass., 31 luglio 2018, n. 20267).

Infatti, da un lato, la notificazione dell'avviso e' una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, e dall'altro, la L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, mira a garantire il contraddittorio procedimentale, quindi a consentire al contribuente di far valere nel proprie ragioni nel momento stesso in cui si forma la volonta' impositivo, quando l'atto impositivo e' ancora in fieri. Deve essere decorso il termine prima che l'Ufficio possa redigere l'atto in forma definitiva con la sottoscrizione del funzionario abilitato ad adottarlo.

In particolare si e' ritenuto che l'atto impositivo sottoscritto dal funzionario dell'Ufficio in data anteriore alla scadenza del termine di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, ancorche' notificato successivamente alla sua scadenza, e' illegittimo, atteso che la norma tende a garantire il contraddittorio procedimentale consentendo al contribuente di far valere le sue ragioni quando l'atto impositivo e' ancora "in fieri", integrando, viceversa, la notificazione una mera condizione di efficacia dell'atto amministrativo ormai perfetto e, quindi, gia' emanato (Cass., sez. 5, 12 luglio 2017, n. 172020; Cass., sez. 6-5, 17 marzo 2016, n. 5361; Cass., sez. 5, 28 maggio 2015, n. 11088).

1.5. Per questa Corte, poi, la sola imminente scadenza del termine di decadenza dell'azione accertativa non integra una ragione di urgenza valida ai fini dell'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, spettando piuttosto all'Amministrazione offrire come giustificazione dell'urgenza la prova, sulla base di fatti concreti e precisi, che l'emissione dell'avviso in prossimita' del maturare dei termini decadenziali sia dipesa da fattori ad essa non imputabili che hanno inciso al punto da rendere comunque necessaria l'attivazione dell'accertamento, pena la dissoluzione della finalita' di recupero delle imposte non versate (Cass., sez. 5, 23 luglio 2020, n. 15755; Cass., sez. 6-5, n. 8749 10 aprile 2018).

Nella specie l'Agenzia delle entrate non ha indicato fatti concreti e precisi che le hanno impedito il rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni.

2. Non si provvede sulle spese del giudizio di legittimita', in assenza di attivita' difensiva da parte dei contribuenti.

3. Non opera a carico dell'Agenzia ricorrente il raddoppio del contributo unificato (Cass., 890/2017; Cass., 5955/2014).

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza