Sentenza del 31/03/2022 n. 10352 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Diritti del contribuente - verifiche fiscali - termine dilatorio - decorrenza - qualsiasi tipo verbale - atto impositivo emesso *ante tempus* - illeggittimità - fattispecie.

Massima:

In materia di diritti del contribuente il termine dilatorio decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo; detto termine si applica anche agli accessi cd. istantanei, ossia quelli volti alla sola acquisizione della documentazione posta a fondamento dell'accertamento, sicché, anche in detta ipotesi, è illegittimo, ove non ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'atto impositivo emesso "ante tempus". Nel caso di specie, l'accesso è avvenuto pacificamente prima dei sessanta giorni previsti dalla legge presso il professionista tenutario delle scritture contabili.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

1. Con la sentenza n. 65/38/13 del 23/05/2013, la Commissione tributaria regionale del Piemonte (di seguito CTR) accoglieva parzialmente (limitatamente alle sanzioni) l'appello proposto da G. C. avverso la sentenza n. 60/03/11 della Commissione tributaria provinciale di Torino (di seguito CTP), che aveva respinto il ricorso proposto dal contribuente nei confronti di un avviso di accertamento per maggiori imposte IVA relative all'anno 2005, oltre alla comminatoria delle relative sanzioni.

1.1. Come emerge anche dalla sentenza impugnata, l'avviso di accertamento era stato emesso a seguito di richiesta di esibizione delle scritture contabili dell'impresa individuale di G. C. formulata nei confronti del commercialista depositario delle stesse e riguardava irregolarità riscontrate nella dichiarazione IVA, con conseguente accertamento di una maggiore imposta e di sanzioni per pari importo.

1.2. La CTR osservava che la necessità del rispetto del termine di sessanta giorni previsto dall'art. 12, comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212 per l'emissione dell'avviso di accertamento concerne il «verbale relativo a operazioni di "verifica", ipotesi diversa da quella in esame essendo il verbale della specie limitato a nota di riscontro di richiesta di esibizione di atti e documenti prodromici non solo all'attività di accertamento ma alla stessa attività di verifica».

1.3. Il giudice di appello, peraltro, riteneva non dovute le sanzioni in ragione del fatto che l'impianto normativo presentava un'«oggettiva situazione di incertezza relativamente alla natura del verbale di "accesso mirato" ed alla sua nota distintiva dal "verbale di operazione di verifica"», distinzione determinante ai fini dell'applicazione dell'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000.

2. L'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

3. G. C. resisteva con controricorso e proponeva ricorso incidentale affidato anch'esso a due motivi.

4. Con ordinanza resa all'esito dell'adunanza camerale del 16/09/2020 veniva rinviata a nuovo ruolo al fine della sua trattazione in pubblica udienza.

5. Il contribuente depositava memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., per essersi la CTR pronunciata su una domanda, quella di disapplicazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 8, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'art. 10, comma 3, della l. n. 212 del 2000, per obiettiva incertezza della norma tributaria, mai proposta dal contribuente.

1.1. Con il secondo motivo di ricorso si contesta la violazione dell'art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziandosi che l'eventuale incertezza su disposizioni procedimentali non giustificherebbe la disapplicazione delle sanzioni in quanto l'articolo di legge richiamato riguarderebbe unicamente l'interpretazione della disciplina sostanziale, la violazione delle cui norme ha dato luogo all'emissione dell'avviso di accertamento.

2. Con il primo motivo di ricorso incidentale G. C. deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 5, cod. proc. civ. la violazione e la falsa applicazione degli artt. 111 Cost. e 112 cod. proc. civ., evidenziando che la CTR avrebbe omesso di pronunciarsi e motivare sulla contestata assenza del processo verbale di constatazione a chiusura delle operazioni di controllo, con conseguente nullità dell'accertamento.

2.1. Con il secondo motivo di ricorso incidentale si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, n. 4 e n. 5, cod. proc. civ. la violazione e la falsa applicazione degli artt. 7, comma 1, e 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, degli artt. 3, comma 1, 10, lett. b), e 21 septies della l. n. 241 del 1990, dell'art. 42, commi 1-3, del d.p.r. n. 600 del 1973, dell'art. 56, quinto comma, del

d.p.r. n. 633 del 1972 e dell'art. 112 cod. proc. civ., evidenziando il mancato rispetto del termine di sessanta giorni per la notifica dell'avviso di accertamento, peraltro senza la necessaria indicazione delle ragioni di urgenza che avrebbero determinato l'emissione ante tempus.

5. Pregiudiziale è l'esame del secondo motivo di ricorso incidentale, che, essendo fondato e assorbente degli altri motivi, determina la definizione del presente giudizio.

5.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, «in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 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 sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poiché 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» (Cass. S.U. n. 18184 del 29/07/2013; Cass. n. 1264 del 22/01/2014; Cass. n. 2587 del 05/02/2014; Cass. n. 14287 del 24/06/2014; Cass. n. 21815 del 07/09/2018; Cass. n. 27623 del 30/10/2018).

5.1.1. La disposizione richiamata è applicabile anche ai tributi armonizzati e, quindi, anche all'IVA, senza che ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la cd. prova di resistenza (Cass. n. 701 del 15/01/2019; Cass. n. 22644 del 11/09/2019).

5.1.2. Con riferimento, poi, alle ragioni di urgenza che consentono l'emissione dell'avviso di accertamento anche prima dei sessanta giorni, le stesse devono consistere in elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità (Cass. n. 22786 del 09/11/2015), riguardando, pertanto, il contribuente ed il rapporto controverso (Cass. n. 2587 del 05/02/2014; Cass. n. 9424 del 30/04/2014; Cass. n. 14287 del 24/06/2014; Cass. n. 21815 del 07/09/2018), e non possono consistere nella scadenza del termine di decadenza dell'azione accertativa (Cass. n. 22786 del 2015, cit.; Cass. n. 5149 del 16/03/2016; Cass. n. 8749 del 10/04/2018).

5.1.3. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi 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 (Cass. S.U. n. 18184 del 2013, cit.; Cass. n. 27623 del 30/10/2018).

5.1.4. Infine, va segnalato che il menzionato termine dilatorio «decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo» (Cass. n. 1497 del 23/01/2020; Cass. n. 15010 del 02/07/2014), e che detto termine «si applica anche agli accessi cd. istantanei, ossia quelli volti alla sola acquisizione della documentazione

posta a fondamento dell'accertamento, sicché, anche in detta ipotesi, è illegittimo, ove non ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'atto impositivo emesso "ante tempus"» (Cass. n. 10388 del 12/04/2019).

5.2. Nel caso di specie, l'accesso è avvenuto pacificamente prima dei sessanta giorni previsti dalla legge presso il professionista tenutario delle scritture contabili.

5.3. Ritiene il Collegio che tale accesso sia sicuramente equiparabile, ai fini dell'applicazione della garanzia procedimentale prevista dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, all'accesso avvenuto presso la sede dell'impresa.

5.4. Secondo un consolidato orientamento di questa Corte (da ultimo, Cass. n. 34586 del 16/11/2021; ma si vedano, altresì, Cass. n. 5254 del 26/02/2020; Cass. n. 702 del 15/01/2019; Cass. n. 14707 del 06/06/2018), infatti, il principio è chiaramente desumibile dall'art. 52, comma 1, del d.p.r. n. 633 del 1972, il quale non richiede particolari formalità per l'esecuzione di accessi presso il consulente detentore delle scritture contabili, mentre il comma 5 del medesimo articolo sanziona con la con utilizzabilità in favore del contribuente la mancata indicazione del detentore delle scritture contabili e la mancata esibizione delle stesse, con la espressa precisazione che il rifiuto di esibizione si intende anche la dichiarazione di non possedere le scritture.

5.4.1. 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 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.

5.4.2. Può aggiungersi, in termini generali, che la sede effettiva dell'impresa è normalmente individuata con il luogo dove viene svolta l'attività amministrativa (cfr. Cass. n. 23719 del 06/11/2014; Cass. n. 6886 del 07/05/2012) ed è, sicuramente, attività amministrativa quella di tenuta delle scritture contabili.

6. In conclusione, va accolto il secondo motivo di ricorso incidentale, assorbito il primo motivo, nonché i motivi di ricorso principale; la sentenza impugnata va, dunque, cassata in relazione al motivo accolto e, non essendoci ulteriori questioni di fatto da esaminare, va decisa nel merito, con l'accoglimento dell'originario ricorso del contribuente.

6.1. La questione di diritto affrontata nella presente controversia, sicuramente nuova al tempo della proposizione del ricorso, giustifica l'integrale compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso incidentale, assorbito il primo motivo di ricorso incidentale e i motivi di ricorso principale; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente; compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Si dà atto che il presente provvedimento è sottoscritto dal solo Presidente del collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi dell'art. 132, comma 3, cod. proc. civ.

Così deciso in Roma il 12 maggio 2021.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza