

Sentenza del 22/07/2024 n. 20142 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di indagini svolte dalla Guardia di Finanza e della consegna di Processo Verbale di Costatazione l'11.11.2013 (cfr. ric., p. 6), l'Agenzia delle Entrate notificava a A.A., esercente l'attività di Avvocato, l'avviso di accertamento n. (Omissis), mediante il quale contestava un maggior reddito di Euro 252.227,18 (controric., p. 1), con riferimento all'anno 2008, ed in relazione ai tributi dell'Irpef, dell'Iva e dell'Irap, oltre accessori (ric., p. 3).

2. A.A. impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Como contestando, tra l'altro, l'invalidità dell'avviso di accertamento in conseguenza della violazione del termine dilatorio di sessanta giorni di cui all' art. 12 , comma 7, della L. n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del contribuente). Opponeva, pure, l'effettuato accesso presso lo studio professionale, ad uso promiscuo con l'abitazione, in assenza di autorizzazione del Procuratore della Repubblica, censurando anche nel merito gli esiti della verifica. La CTP riteneva fondata la contestazione relativa al mancato rispetto del termine dilatorio, pertanto accoglieva il ricorso ed annullava l'avviso di accertamento.

3. L'Agenzia delle Entrate spiegava appello avverso la decisione sfavorevole assunta dai giudici di primo grado, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. La CTR riteneva invece che la violazione del termine dilatorio non sia causa di nullità dell'accertamento, e comunque sussistevano ragioni di urgenza nel provvedere stante la prossimità dei termini di decadenza dell'azione accertativa. In conseguenza riformava la decisione dei primi giudici e riaffermava la piena validità ed efficacia dell'atto impositivo.

4. Avverso la decisione adottata dal giudice dell'appello ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, affidandosi a tre strumenti di impugnazione. Resiste mediante controricorso l'Agenzia delle Entrate. Il contribuente ha pure depositato memoria.

4.1. Il Pubblico Ministero, in persona del s.Procuratore Generale Michele Di Mauro, ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte, con le quali ha domandato accogliersi il primo motivo di ricorso, assorbiti gli ulteriori.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il contribuente contesta la violazione dell' art. 12 , comma 7, della legge n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del contribuente) perché, a seguito della notificazione del PVC in data 11.11.2013, l'Amministrazione finanziaria non ha rispettato il termine dilatorio di sessanta giorni previsto dalla legge, notificando l'avviso di accertamento il 3.1.2024 (data ricezione), dopo 53 giorni.

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente censura la decisione adottata dal giudice dell'appello, in conseguenza della violazione dell' art. 52 del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell' art. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973 , per avere la CTR erroneamente ritenuto legittimo l'accesso operato dalla GdF presso lo studio del contribuente senza autorizzazione della Procura della Repubblica, sebbene lo studio risulti ad uso promiscuo con l'abitazione.

3. Con il suo terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma n. 3, cod. proc. civ., A.A.critica la violazione dell' art. 32 , primo comma, n. 2, del D.P.R. n. 600 del 1973 , perché il giudice del gravame ha ritenuto interamente legittimo l'avviso di accertamento, emesso nei confronti di un lavoratore autonomo in considerazione di indagini bancarie, anche in relazione alle contestazioni relative ai prelevamenti riscontrati sui suoi conti correnti (Euro 58.537,96), mentre questi ultimi devono essere esclusi, come chiarito dalla Corte costituzionale con sentenza n. 228 del 2014 , che ha sancito l'incostituzionalità sul punto della norma richiamata.

4. Con il primo motivo di ricorso il contribuente contesta la violazione di legge in cui ritiene essere incorso il giudice dell'appello, per aver ritenuto la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato, sebbene notificato senza il rispetto del termine legale dilatorio di sessanta giorni tra la notificazione del PVC e quella dell'avviso di accertamento. Peraltro, il contribuente evidenzia che nell'avviso di accertamento è sottolineata la prossimità del termine di scadenza dell'accertamento tributario e tanto giustificerebbe il mancato rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni (ric., p. 3), ma questo argomento è già stato respinto dalla stessa giurisprudenza di legittimità.

4.1. Scrive in proposito la CTR che "2)... nessuna norma penalizza con la nullità dell'avviso di accertamento, il mancato rispetto della notifica prima dello scadere dei 60 gg. 3) . il diritto di difesa si è correttamente instaurato, sanando eventuali vizi procedurali; 4)... resta garantito il diritto di difesa, peraltro esercitato dal Monachino nella duplice funzione di contribuente e di legale..." (sent. CTR, p. 3). Rileva quindi il giudice del gravame che il termine utile per la notificazione dell'avviso di accertamento (31.12.2013) era ormai prossimo alla scadenza, e tanto giustifica la notificazione dell'atto impositivo in deroga alle previsioni di cui all' art. 12 , comma 7, dello Statuto del contribuente .

4.2. Invero questa Corte regolatrice ha raggiunto in materia un orientamento interpretativo ormai consolidato, prendendo le mosse dalla decisione delle stesse Sezioni Unite in cui è stato statuito che "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. 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 (esonero dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio", Cass. SS.UU., 29.7.2013, n. 18184 (conf., ex multis, Cass. sez. V, 7.9.2018, n. 21815); e non si è successivamente mancato di ribadire che "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, st.contr. 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. 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 (esonero dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio", Cass. sez. VI-V, 23.7.2020, n. 15843; e si è pure specificato che "in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa non rappresenta una ragione di urgenza tutelabile ai fini dell'inosservanza del termine dilatorio di cui all' art. 12 , comma 7, della L. n. 212 del 2000 ", Cass. sez. V, 16.3.2016, n. 5149 .

4.3. La decisione assunta dal giudice dell'appello risulta pertanto difforme rispetto all'orientamento ripetutamente espresso dalla giurisprudenza di legittimità e non condivisibile, ed il primo motivo di ricorso proposto da A.A. deve essere pertanto accolto, cassandosi la decisione impugnata con rinvio al giudice del gravame, che dovrà anche valutare se sussistano ragioni d'urgenza diverse dalla prossimità della maturazione dei termini di decadenza per l'esercizio della pretesa tributaria, allegate dall'Amministrazione finanziaria e provate in atti, o diverse ragioni che permettano di ritenere legittimo il mancato rispetto del termine dilatorio di cui all' art. 12 , comma 7, dello Statuto del contribuente . Gli ulteriori motivi di ricorso rimangono assorbiti. 5. Il primo motivo di ricorso deve essere pertanto accolto, assorbiti gli ulteriori, e la decisione impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia perché proceda a nuovo giudizio, nel rispetto dei principi esposti. La Corte,

P.Q.M. accoglie il primo motivo di ricorso proposto da A.A., assorbiti gli ulteriori, cassa la decisione impugnata e rinvia innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia perché, in diversa composizione e nel rispetto dei principi esposti, proceda a nuovo giudizio, provvedendo anche a regolare tra le parti le spese di lite del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza