

Sentenza del 05/08/2024 n. 22124 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con avviso di accertamento n. RCD0103208, emesso a seguito di pvc della Guardia di Finanza di Roma del 14 dicembre 2009, l'Agenzia delle Entrate - direzione provinciale di Roma III - ai sensi dell' art. 41 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , recuperava le imposte dirette sul maggior reddito imponibile di Euro 128.759,29 per compensi percepiti nell'anno 2003 dal Sig. A.A., da dichiarare in Italia ai sensi dell' art. 2 , comma secondo-bis, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR); in particolare, l'Ufficio accertava il mantenimento del centro dei propri interessi vitali da parte del contribuente in Italia, nonostante il trasferimento della sua residenza nel Principato di Monaco.

2. Avverso l'avviso di accertamento il contribuente proponeva ricorso dinanzi alla C.t.p. di Roma; si costituiva in giudizio anche l'Ufficio, contestando i motivi di ricorso e chiedendo la conferma del proprio operato.

3. La C.t.p., con la sentenza n. 397/04/2011, accoglieva il ricorso del contribuente, compensando tra le parti le spese di lite.

4. Contro tale decisione proponeva appello l'Agenzia delle Entrate dinanzi la C.t.r. del Lazio; si costituiva anche il contribuente, chiedendo la conferma di quanto statuito in primo grado.

5. Con sentenza n. 3932/20/2014, depositata in data 12 giugno 2014, la C.t.r. adita accoglieva il gravame dell'Ufficio.

6. Avverso la sentenza della C.t.r. del Lazio, il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

La causa è stata trattata nella pubblica udienza del 7 giugno 2024 per la quale il contribuente ha depositato memoria.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, così rubricato: "Violazione o falsa applicazione degli artt. 7 L. 7 agosto 1990, n. 241 , 6, 7, 10, comma primo, e 12, commi secondo e settimo, della L. 27 luglio 2000, n. 212 , 24 e 97 Cost. Denuncia ex art. 62, comma primo, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 546 in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ." il contribuente lamenta l'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha respinto l'eccezione relativa al mancato rispetto del termine di 60 giorni per l'emissione dell'avviso di accertamento, affermando come tale vizio non determinasse la nullità dell'avviso,

attesa la natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda e restando comunque garantito al contribuente il diritto di difesa tanto in via amministrativa che giudiziaria entro il termine ordinario previsto, in questo modo decidendo in contrasto con gli ultimi orientamenti di legittimità.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso, così rubricato: "Violazione o falsa applicazione dell' art. 2 , comma secondo bis, D.P.R. n. 917/1986 (TUIR). Denuncia ex art. 62 , comma primo, D.Lgs. n. 546/1992 in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ." il contribuente lamenta l'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha riconosciuto il mantenimento del centro dei propri interessi vitali da parte del contribuente in Italia, sulla base principalmente del mancato trasferimento dell'intera famiglia di origine, comprensiva dei figli (anche se minori e affidati alla ex moglie), e di un genitore ultranovantenne nel Principato di Monaco (luogo di residenza), e di altri elementi secondari.

2. Il primo motivo di ricorso è fondato.

La questione agitata attiene, non ad una generica violazione del contraddittorio procedimentale ma, alla specifica violazione del termine dilatorio di cui all' art. 12 , comma 7, della legge n. 212/2000 per come evincibile sia nel ricorso per cassazione (pag. 6, 13, 24) sia dalle controdeduzioni in appello riportate nel ricorso medesimo (p. 16 e 24).

2.1. Con un recente arresto (Cass. 28/05/2024, n. 14868), dal quale non vi è motivo di discostarsi, è stato ribadito che "Le Sez. Unite, con la sentenza 29 luglio 2013 n. 18184, hanno 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 (esonерativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio.

2.2. Nella fattispecie in esame, la sentenza impugnata ha ritenuto operativo l'art. 12, co.7 cit., appuntandosi piuttosto sulle ragioni e sulle modalità del superamento dello stesso da parte dell'Amministrazione, di converso la difesa dell'Agenzia delle Entrate si è concentrata sull'operatività delle ragioni dell'urgenza e della conseguente deroga al termine, limitandosi ad aggiungere un generico ed astratto riferimento al presupposto dell'accesso, ma senza operare un vaglio specifico sul caso concreto;

viepiù che, pur ritenendola operante nel caso de quo, non ha dedotto di aver sollevato la questione nel merito.

Sul precipuo punto, l'ente erariale non ha puntualmente contestato i presupposti dell'applicazione dell'art. 12, co.7, con specifico riferimento al caso concreto.

2.3. Va qui ribadito che, per i controlli c.d. "a tavolino", ulteriore chiave interpretativa è stata fornita dalla sentenza 9 dicembre 2015 n. 24823, secondo la quale con riferimento ai diritti e alle 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 tal caso l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio procedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché 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, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito. Sulla base di tali caposaldi, la Corte ha poi affermato (Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 701 del 15/01/2019; conforme, Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 22644 del 11/09/2019) che l' art. 12 , comma 7, della L. n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente), nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione "ex ante" in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso "ante tempus", anche nell'ipotesi di tributi "armonizzati", senza che, pertanto, ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la prova di "resistenza", invece necessaria, per i soli tributi "armonizzati", ove la normativa interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (ad es., nel caso di accertamenti cd. a tavolino), ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione "ex post" sul rispetto del contraddittorio.

2.4. Orbene, se, quindi, era incontestato tra le parti che l'art. 12, co.7 trovava applicazione, essendo pacifica anche la sua violazione, ha errato la C.t.r. allorquando ha affermato che la sua violazione non determina sempre nullità; invero, tale obbligo, imposto per gli accertamenti eseguiti mediante accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, comporta che il legislatore, nel comminare la nullità dell'atto impositivo in caso di sua violazione, ha operato una valutazione "ex ante" del rispetto del contraddittorio, che assorbe a monte "la prova di resistenza". Tanto giustifica la mancata distinzione, nella norma, tra tributi armonizzati e non, scattando detta prova quando la normativa interna non sanziona tale violazione con questa forma di invalidità, sulla base dell'insegnamento delle Sezioni Unite citate.

2.5. In proposito, si è sostenuto che "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto ad accessi, ispezioni o verifiche fiscali, l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, previsto ex art. 12 , comma

7, L. n. 212 del 2000 per l'emanazione dell'avviso di accertamento, a meno che l'Amministrazione finanziaria non provi la ricorrenza di ragioni d'urgenza, determina di per sé la nullità insanabile dell'atto impositivo, indipendentemente dalla natura del tributo accertato, sia esso armonizzato o non armonizzato" (cass. 20/07/2023, n. 21517).

2.6. Inoltre, la C.t.r. ha deciso non correttamente laddove ha ritenuto che il contraddittorio successivo, in giudizio, avrebbe sanato la violazione di quello precedente; d'altro canto, non adducendo l'Agenzia motivi di urgenza, questi non potevano assolutamente coincidere con la prossima scadenza del termine decadenziale. Vieppiù che dall'avviso di accertamento si legge che "la parte è stata resa edotta della facoltà di cui all'art. 5 bis del D.Lgs. 19 giugno 2018, n. 218, introdotto dall' art. 83 , comma 18 del D.L. 25 giugno 2008 , n. 112conv. nella legge 6 agosto 2008, n. 133 , di comunicare, compilando l'apposito modello approvato con provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate. 117261/2009 del 3 agosto 2009, al Comando in intestazione ed all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Roma 3, entro i 30 giorni successivi alla consegna del presente processo verbale di constatazione, la volontà di adesione al contenuto integrale del processo verbale stesso con particolare riferimento alle violazioni di cui ai rilievi contenuti nella sezione sub 1.

2.7. Costituisce principio giurisprudenziale pacifico quello secondo cui, in tema di diritti del contribuente, 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 all'art. 12, comma 7, st.contr., previsto a seguito della proposizione dell'accertamento con adesione da parte del contribuente, spettando piuttosto all'Amministrazione offrire come giustificazione dell'urgenza la prova, sulla base di fatti concreti e precisi, che l'emissione dell'avviso in prossimità 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 finalità di recupero delle imposte non versate. (ex plurimis:

Cass. 23/07/2020, n. 15755l).

3. Dall'accoglimento del primo motivo di ricorso discende l'assorbimento del secondo motivo e della richiesta di rinvio pregiudiziale alla CGUE.

4 In conclusione, va accolto il primo motivo di ricorso e dichiarato assorbito il secondo; non essendo necessario alcun ulteriore accertamento in fatto, la sentenza va cassata senza rinvio, ai sensi dell' art. 384 , cod. proc. civ.

Le spese dei gradi di merito vanno compensate.

Le spese del giudizio di legittimità seguono il criterio della soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale, non si applica l' art. 13 , comma 1-quater, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 .

P.Q.M. La Corte accoglie il primo motivo di ricorso e, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata con accoglimento dell'originario ricorso del contribuente.

Condanna la controricorrente alla rifusione delle spese di lite che liquida in Euro 6.000,00, oltre ad Euro 200,00 per esborsi, rimborso forfettario nella misura del 15 % oltre ad IVA e c.p.a. come per legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza