

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 29 settembre 2016 n. 19331

Fatto e diritto

La Corte, costituito il contraddittorio camerale sulla relazione prevista dall'art. 380 bis c.p.c., osserva quanto segue.

1. Con il primo motivo di ricorso si deduca la "violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, L. 212/00 e dell'art. 54 comma 5 del DPR 633/72, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.", per avere la C.T.R. affermato l'invalidità dell'avviso di accertamento notificato in data 18.11.2010, mentre era ancora in corso la verifica fiscale presso la sede della società contribuente relativa all'anno 2007 (chiusa in data 26.11.2010) – e dunque prima del decorso del termine dilatorio di sessanta giorni dalla consegna al contribuente del relativo p.v.c., previsto dall'art. 12, comma 7, St. Contr. – trascurando che, in realtà, l'avviso in contestazione non doveva ritenersi scaturito da una verifica, bensì "da una segnalazione", ex art. 54, comma 5, D.P.R. n. 633/72, "trasmessa nel corso" della suddetta verifica relativa all'anno 2007, in base alla quale, peraltro, era stata fatta richiesta di documentazione al contribuente, perciò realizzandosi, in concreto, il contraddittorio procedimentale presidiato dal menzionato art. 12.

2. In subordine, con il secondo mezzo si censura l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360, 1 comma, n. 5 c.p.c.", per non avere la C.T.R. nemmeno dato conto che "l'accertamento risultava conseguire a una segnalazione ex art. 54 comma 5 dpr 633/72".

3. Il terzo motivo censura la "violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 5, L. 212/00, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.", con riguardo alla ulteriore ragione di illegittimità dell'avviso di accertamento riscontrata dal giudice d'appello, per essere "la verifica fiscale iniziata il 4.5.2010 e conclusa con la redazione del p. v. c. in data 26.11.2010, quindi oltre il termine perentorio di trenta giorni lavorativi fissato dalla legge".

4. Il quarto mezzo pone infine una questione di "nullità per carenza della motivazione in violazione dell'art. 132 comma 2 n. 4 cpc, violazione e falsa applicazione degli art. 1, secondo comma, e 36, secondo comma, n. 4, d. 5471/1992, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 cpc", dichiaratamente sollevata "per scrupolo difensivo", nonostante la inammissibilità (per difetto di interesse) dell'impugnazione in quanto proposta contro le giuridicamente irrilevanti affermazioni sul merito" della lite rese ad abundantiam ed "in carenza di potere", avendo la C.T.R. già "rilevato un motivo di nullità formale dell'atto".

5. Al di là delle ragioni di inammissibilità segnalate dalla stessa ricorrente, quest'ultimo motivo appare infondato, poiché la concretezza dei passaggi motivazionali sul merito della vicenda rende la sentenza impugnata esente dalla censura di "apparenza" della motivazione, tale da comportarne la radicale nullità.



6. Anche i primi due motivi, che in quanto connessi possono essere esaminati congiuntamente, appaiono manifestamente infondati.

7. Innanzitutto, la sentenza d'appello menziona espressamente la deduzione difensiva dell'amministrazione, per cui il recupero sarebbe stato operato sulla base di "una segnalazione", ex art. 54, comma 5, D.P.R. n. 633/72"; tuttavia, i giudici d'appello hanno evidentemente valorizzato la circostanza – pacifica – che si trattava di segnalazione trasmessa proprio "nel corso" della verifica fiscale in fase di svolgimento presso la sede del contribuente, e prima che venisse chiuso il relativo p.v.c., senza alcuna indicazione di eventuali ragioni di urgenza.

8. Al riguardo, questa Corte ha chiarito; a) che "la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non prevede alcuna distinzione, nemmeno in via interpretativa, tra verbale di chiusura di operazioni di controllo o di mero accesso istantaneo finalizzato ad acquisire documentazione e pertanto risulta arbitrario applicare il termine di 60 giorni distinguendo a seconda del tipo di operazione svolta dall'Ufficio" (Cass. Sez. V, n. 15624/14); b) che la redazione di un verbale è sempre necessaria, "anche in caso di mera acquisizione di documentazione", alla luce del chiaro disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 6, per cui "di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia" (Cass. Sez. V, n. 20770/13); c) che una volta redatto il verbale, va in ogni caso rispettato l'obbligo di emanare l'avviso solo dopo sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di accesso o di ispezione, salvo casi di particolare e motivata urgenza (Cass. s.u. 18184/13; Cass. sez. V, nn. 15624/14 e 9424/14).

9. Ed invero, a far tempo dalla pronuncia delle Sezioni Unite di questa Corte n. 18184/13 – ripresa e confermata dalla recente sentenza SII n. 24823/15 – si è definitivamente consolidato l'orientamento per cui l'art. 12, comma 7, L. n. 212/00 "deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, di copia del processo verbale di chiusura delle operazioni" (ed "indipendentemente da/fatto che l'operazione abbia o non comportato constatazione di violazioni fiscali: Cass. 15010/14, 9424/14, 5374/14, 2593/14, 20770/13, 10387/17", come si ha cura di precisare in Cass, s.u. n. 24823/15) – "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"; con la precisazione che "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 (esonerativi dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio" (ex multis, da



ultimo, Cass. nn. 7897/16, 7601/16, 7218/16, 5365/15, 14287/14, 1563/14, 25118/14, 25759/14).

10. In ogni caso, trattandosi nella specie di IVA, va sottolineato che le stesse S.U. n. 24823/15, nel confermare la rilevanza del dato testuale cogente dell'art. 12, comma 7, cit. ("l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine") – giustificato dalle peculiarità di verifiche "caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli", che richiedono il bilanciamento di un contraddittorio finalizzato a "correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, li elementi acquisiti presso i locali aziendali" – hanno concluso che per i "tributi armonizzati", soggetti al diritto dell'Unione (come l'IVA), la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale comporta l'invalidità dell'atto anche in mancanza di una specifica disposizione di legge che lo preveda, sia pure a condizione che "in giudizio il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere", e che esse, con riferimento al momento del mancato contraddittorio, non si rivelino pretestuose, secondo i canoni di correttezza, buona fede e lealtà processuale, rispetto alla tutela dell'interesse sostanziale.

11. Il rigetto del primo motivo rende superfluo l'esame del terzo, la cui fondatezza – poiché, effettivamente, "in tema di verifiche tributarie, la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dalla L 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 5, non determina la sopravvenuta carenza de/potere di accertamento ispettivo, nè l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore" (v. Cass. n. 966/16) – non scalfisce l'invalidità dell'atto impositivo, che resta confermata dal rigetto del primo e del secondo motivo di ricorso.

12. Il ricorso va dunque respinto, con condanna della ricorrente alle spese, liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, liquidate in f: 7.800,00, oltre 200,00 per esborsi, rimb.forf. 15%, Iva e Cap come per legge. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 - bis dello stesso art. 13.

