

Cassazione Civile Sez. V,
Sentenza 17 dicembre 2014, n. 26493

Svolgimento del processo

Sulla base di PVC redatto nei confronti del consorzio M., cui L.I. s.r.l. era consorziata, veniva notificato nei confronti di quest'ultima, unitamente al detto PVC quale segnalazione da parte degli operatori della Guardia di Finanza, avviso di accertamento per l'anno 2001 per violazioni relative all'IVA.

Con il ricorso proposto avverso l'atto impositivo si deduceva in via preliminare il mancato rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni fra la stesura del PVC e l'emanazione dell'avviso di accertamento, previsto dall'art. 12 L. n. 212/2000. La CTP accoglieva il ricorso nel merito, disattendendo la questione preliminare del mancato rispetto del termine in quanto la verifica fiscale era stata eseguita non nei confronti della contribuente, ma di un terzo.

La Commissione Tributaria Regionale della Valle d'Aosta rigettava l'appello principale ed accoglieva quello incidentale proposto dalla contribuente in relazione alla questione preliminare.

Motivava il giudice di appello nel senso che fondata era l'eccezione di mancato rispetto del termine dilatorio previsto dall'art. 12. Concludeva nel senso che l'accoglimento dell'appello incidentale determinava l'assorbimento dell'esame dei motivi dell'impugnazione principale.

Ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate sulla base di due motivi. Resiste con controricorso la contribuente.

Motivi della decisione

Con il primo motivo si denuncia la falsa applicazione dell'art. 12, commi 1 e 7, L. n. 212/2000, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. Lamenta la ricorrente che la norma è stata applicata ad una fattispecie non compresa nel suo ambito di applicazione, posto che l'atto impositivo non era stato preceduto da alcun accesso, ispezione o verifica fiscale nei locali di pertinenza della contribuente, sicché non doveva redigersi alcun verbale dalla cui consegna far decorrere il termine dilatorio di sessanta giorni.



Con il secondo motivo, proposto in via subordinata, si denuncia la violazione dell'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. Deduce la ricorrente che alla violazione della previsione citata non consegue l'invalidità dell'atto impositivo. Nel controricorso è stata eccepita l'inammissibilità del ricorso non avendo la ricorrente impugnato l'omessa pronuncia in ordine all'appello principale, ed essendosi sul merito formato il giudicato. L'eccezione è infondata. Mentre il giudicato interno si forma anche sui capi della sentenza che siano stati oggetto di decisione implicita, ove la stessa non sia stata impugnata, nel caso di assorbimento c.d. improprio (il quale ricorre allorché una domanda viene rigettata in base alla soluzione di una questione di carattere esaustivo che rende vano esaminare le altre), sul soccombente non grava l'onere di formulare sulla questione assorbita alcun motivo di impugnazione, essendo sufficiente, per evitare il giudicato interno, censurare o la sola decisione sulla questione giudicata di carattere assorbente o la stessa statuizione di assorbimento, contestando i presupposti applicativi e la ricaduta sulla effettiva decisione della causa (Cass. 9 ottobre 2012, n. 17219). L'assorbimento non comporta infatti un'omissione di pronuncia (se non in senso formale) in quanto, in realtà, la decisione assorbente permette di ravvisare la decisione implicita (di rigetto oppure di accoglimento) anche sulle questioni assorbite, la cui motivazione è proprio quella dell'assorbimento (Cass. 27 dicembre 2013, n. 28663). Il primo motivo del ricorso è fondato. Come affermato da questa Corte, le garanzie previste dall'art. 12 L. n. 212/2000 sono apprestate esclusivamente a favore del contribuente sottoposto a verifica presso i locali di sua pertinenza destinati all'esercizio dell'attività, e non anche del terzo a carico del quale possano emergere dalla detta verifica dati, informazioni od elementi utili per l'emissione di un avviso di accertamento nei suoi confronti (Cass. 26 settembre 2012, n. 16354; 2 aprile 2014 n. 7598; si veda anche Cass. 19 dicembre 2013, n. 28390). La giurisprudenza di legittimità, anche laddove abbia esteso le garanzie in discorso all'ipotesi della mera richiesta di documentazione al contribuente, ha comunque mantenuto fermo come presupposto di applicazione della norma l'accesso presso i locali aziendali del contribuente sottoposto a verifica (Cass. 11 settembre 2013, n. 20770). Il Collegio intende dare continuità a questo orientamento. Va riaffermato che presupposto di applicabilità della norma di cui all'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 è il fatto che gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali, contemplati dalla norma, siano effettuati nei locali di pertinenza del contribuente, nei cui confronti l'avviso di accertamento non può dunque essere emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio di copia del processo verbale di chiusura delle dette operazioni. In tal senso milita non solo il chiaro tenore del primo comma della disposizione in esame, ma l'intero impianto della norma. Quest'ultima descrive in termini di articolazione procedimentale, data la previsione di un complesso di diritti e garanzie, le operazioni di verifica fiscale presso la sede del contribuente, e copia del processo verbale viene rilasciata, ai fini delle osservazioni e richieste, al soggetto nei cui confronti sono state compiute le dette operazioni. È vero che, su richiesta del



contribuente, l'esame della documentazione può essere effettuata nell'ufficio dei verificatori, ma si tratta di incidente nell'ambito di un procedimento che muove dal compimento di verifiche presso i locali di pertinenza del contribuente. Del resto l'intero spettro di diritti e garanzie ha come presupposto l'esecuzione delle verifiche presso la sede del contribuente, e l'esame presso l'ufficio dei verificatori, una volta che la verifica sia iniziata presso i locali di pertinenza del contribuente, può aversi solo su richiesta del contribuente medesimo. La sequenza procedimentale che si conclude con l'emanazione dell'atto impositivo, nel rispetto del termine previsto, presuppone quindi che si tratti del medesimo contribuente che dapprima subisce la verifica presso i propri locali e che in seguito, decorso il termine di legge dal rilascio di copia del processo verbale relativo alla verifica, diventa soggetto passivo dell'atto impositivo.

La non estensione al terzo delle garanzie previste dalla norma in esame discende, sul piano della ratio legis, non solo dal fatto che il contribuente subisca un accesso presso i locali di propria pertinenza, ma anche dalla non coincidenza del processo verbale relativo alla verifica, avente ad oggetto i dati acquisiti a seguito dell'accesso, con il processo verbale nel quale vengono formulati i rilievi o gli addebiti (Cass. 12 maggio 2011, n. 10381). L'eventuale coincidenza rappresenta una circostanza fattuale, che non fa venir meno la distinzione logico-giuridica.

Nei confronti del terzo rispetto alle verifiche fiscali il PVC può quindi fungere da segnalazione, proveniente da soggetto esterno all'Ufficio finanziario, ai fini dell'accertamento. Quale atto cui si fa riferimento nella motivazione dell'atto impositivo, deve essere allegato a quest'ultimo ai sensi dell'art. 7, comma 1, L. n. 212/2000. Il terzo, proprio perché tale, resta in conclusione estraneo alla sequenza procedimentale prevista dall'art. 12.

L'accoglimento del primo motivo determina l'assorbimento del secondo motivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso, con assorbimento del secondo motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Valle d'Aosta che provvederà anche sulle spese del giudizio di cassazione.

