

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 15 aprile 2016 n. 7598

L'Agenzia delle Entrate ricorre, affidandosi a quattro motivi, per la cassazione della sentenza con la quale la Commissione Tributaria Regionale, nel rigettare l'appello dell'Ufficio, ha confermato la decisione di primo grado, che aveva accolto il ricorso proposto dal contribuente avverso avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate, in seguito ad ispezione della Guardia di Finanza (nel corso della quale i verificatori avevano rilevato movimentazioni bancarie non giustificate dal contribuente), aveva rideterminato, ai fini IRPEF, IVA ed IRAP, il reddito relativo all'anno di imposta 2003; la CTR, in particolare, ha evidenziato che l'avviso di accertamento era stato emesso prima dello scadere dei 60 gg previsti dal comma 7 dell'art. 12 L. 212/2000, senza che fosse stata fornita un'adeguata motivazione; nello specifico ha ritenuto che la motivazione addotta dall'Ufficio negli atti del processo (emissione anticipata dell'avviso per non incorrere nella decadenza del potere accertativo) non era accettabile, in quanto le operazioni di verifica della Guardia di Finanza si erano svolte in tempi che avrebbero permesso di chiudere e trasmettere il PVC in tempi utili per emettere e notificare l'accertamento decorso il su menzionato intervallo dilatorio, se solo fosse stata osservata la minima diligenza. Il contribuente non resiste.

Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia, denunciando ex art 360 n. 3 c.p.c. - violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, L. 212/2000, si duole che la CTR, nel valutare le ragioni di urgenza, abbia concentrato la sua indagine sulla presunta negligenza della Guardia di Finanza, e non quindi dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, riversando su quest'ultimo l'eventuale colpevole inerzia della Guardia di Finanza (soggetto distinto dall'Agenzia e deputato alla raccolta di elementi istruttori anche in via diretta ed autonoma); al riguardo sostiene che l'imminente scadenza del termine per l'accertamento non costituisce ragione di esonero dal rispetto del termine di cui all'art. 12 solo quando il ritardo sia dovuto ad inerzia o negligenza dell'Ufficio; non rilevano, invece, eventuali ritardi non imputabili all'Ufficio (come ad es. la trasmissione del PVC da parte della Guardia di Finanza a ridosso della scadenza del termine per potere emettere l'Accertamento; v. caso di specie: avviso di accertamento relativo al 2003, notificato il 15.12.2008, fondato su verifica della G. di F. iniziata il 29.11.2007 e conclusasi con PVC del 26.11.2008).

Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia, denunciando - ex art. 360 n. 3 c.p.c. - violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, L. 212/2000 e dell'art. 41, comma 2, c.p.c., si duole che la CTR con la valutazione di cui sopra si sia ingerito nella verifica del corretto operato e della tempistica della Guardia di Finanza, sindacando in modo non consentito (eccesso di potere) le scelte organizzative dell'Amministrazione. Con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia, denunciando - ex art. 360 n. 3 c.p.c. - violazione e falsa applicazione dell'art. 32, comma 1 n. 2 DPR 600/73 nonché dell'art. 51, comma 1 n. 2 DPR 633/1972 e dell'art. 12, comma 7, L. 212/2000, sostiene che nella specie, avendo il contribuente proposto istanza di accertamento con adesione (a seguito della quale l'Ufficio aveva invitato il contribuente a fornire le proprie giustificazioni in ordine



alle movimentazioni bancarie in questione), era stato concretamente attuato il contraddittorio procedimentale; quest'ultimo, peraltro, non necessario a sorreggere l'atto impositivo in questione, fondato sull'esame delle movimentazioni bancarie. Con il quarto motivo di ricorso l'Agenzia, denunciando - ex art. 360 n. 4 c.p.c. - nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 36 e 61 DLgs. 546/92 e degli artt. 132 e 112 c.p.c., sostiene che dall'impugnata sentenza non era dato comprendere sulla base di quali criteri la CTR aveva ritenuto congruo il tempo a disposizione della Guardia di Finanza; la motivazione, pertanto, sul punto era da ritenersi omessa o meramente apparente.

I motivi, da esaminare congiuntamente in quanto tra loro connessi, sono infondati. Questa Corte, invero, ha già chiarito 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 (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio" (Cass. 18184/2013); l'esistenza di ulteriori strumenti di tutela per il contribuente (istanza di autotutela, accertamento con adesione, etc) è rilievo non idoneo ad escludere autonoma rilevanza alla portata precettiva della norma in esame (Cass. sez. unite 18184/2013); al riguardo, inoltre, è stato puntualizzato che "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria, ove alleggi l'imminente scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento al fine di contrastare l'eccezione di nullità per inosservanza dell'art. 12, comma 7, della legge 31 luglio 2000, n. 212, ha l'onere di specificare e dimostrare, in conformità del principio di vicinanza del fatto da provare, che ciò non sia dipeso dalla sua incuria, negligenza o inefficienza, ma da ragioni che hanno impedito il tempestivo ed ordinato svolgimento delle attività di controllo entro il sessantesimo giorno antecedente la chiusura delle operazioni, come, ad esempio, nuovi fatti emersi nel corso delle indagini fiscali o di procedimenti penali svolti nei confronti di terzi, eventi eccezionali che hanno inciso sull'assetto organizzativo o sulla regolare programmazione dell'attività degli uffici, condotte dolose o pretestuose o volutamente dilatorie del contribuente sottoposto a verifica" (Cass. 25759/2014); in particolare, inoltre, è stato precisato che le dette specifiche ragioni di urgenza, riferite al rapporto tributario controverso "non possono identificarsi nell'imminente spirare del termine di decadenza di cui all'art. 57 del DPR 26 ottobre 1972 n. 633, che comporterebbe anche la convalida, in via generalizzata, di tutti gli atti in scadenza, mentre, per contro, è dovere dell'amministrazione attivarsi



tempestivamente per consentire il dispiegarsi del contraddittorio procedimentale" (Cass. 2592/2014); né può ritenersi che l'Agenzia non risponda del ritardo con il quale le è stato trasmesso il PVC di verifica da parte degli organi accertatori, atteso che è l'amministrazione finanziaria nel suo complesso che deve attivarsi tempestivamente per consentire il dispiegarsi del contraddittorio procedimentale. Alla luce di tali considerazioni, pertanto, va rigettato il ricorso. Non si provvede sulle spese, non avendo il contribuente svolto attività difensiva in questa sede.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

