

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 7 aprile 2021, n. 9353

Considerato in fatto

1. La soc. S. s.c.ar.l. in liquidazione proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano avverso l'avviso con il quale l'Ufficio operava una ripresa dell'imposta Irpef, relativa all'anno 2012, per avere la società, quale sostituto di imposta, omesso di versare le ritenute sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti.
2. La Commissione Tributaria Provinciale rigettava il ricorso
3. La sentenza veniva impugnata dal contribuente e la Commissione Regionale Tributaria della Regione della Lombardia rigettava l'appello osservando : a) che il contribuente non aveva fornito sufficienti elementi che provassero la destinazione diversa dalla retribuzione da lavoro dipendente delle erogazioni in denaro ai lavoratori accertate dalla Guardia di Finanza e dagli Uffici ispettivi del lavoro; b) che l'eccezione di nullità per mancato rispetto del termine dilatorio di giorni sessanta giorni tra la notifica del pvc della Guardia di Finanza e l'emissione dell'atto impositivo era meramente strumentale avendo il contribuente dimostrato di non avere elementi a suo favore da poter dedurre in fase precontenziosa al fine di evitare l'atto di recupero fiscale.
4. Avverso la sentenza della CTR il contribuente ha proposto ricorso per Cassazione affidandosi a quattro motivi. L'Agenzia delle Entrate si è costituita depositando controricorso

Ritenuto in diritto

1. Con il primo motivo il ricorrente deduce violazione dell'art. 12 comma 7 I. 212/2000 in relazione all'art. 360 1 comma nr. 3 cpc per non avere la CTR dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento notificato senza il rispetto del termine di giorni 60 dalla notifica del processo verbale di accertamento della Guardia di Finanza .
 - 1.1 Con il secondo motivo viene dedotta violazione dell'art. 51 comma 5 T.U. 917/86 in relazione all'art. 360 1° comma cpc; si sostiene che la contribuente non doveva fornire alcuna dimostrazione della natura dei pagamenti eseguiti per remunerare i soci della cooperativa delle trasferte e delle missioni..
 - 1.2 Con il terzo e quarto motivo la sentenza viene censurata per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 42 dPR nr 600/1973 in relazione all'art. 360 10 comma nr. 3 e 5 cpc per non avere la CTR rilevato che la carenza di motivazione dell'avviso di accertamento è motivato sulle eccezioni relative all'erroneo inserimento di un soggetto che era stato socio lavoratore e l'erronea applicazione a tutti i dipendenti dell'aliquota del 23%.
2. Il primo motivo è fondato con assorbimento degli altri motivi.
 - 2.1 L'art. 12 comma I. 212/2000 stabilisce che «Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di



chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza>>.

2.2 A far tempo dalla pronuncia delle Sezioni Unite di questa Corte n. 18184/13 - ripresa e confermata dalla sentenza S.U. n. 24823/15 - si è affermato l'orientamento per cui la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, «deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emaneazione dell'avviso di accertamento - 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, di copia del processo verbale di chiusura delle operazioni" (ed "indipendentemente dal fatto che l'operazione abbia o non comportato constatazione di violazioni fiscali: (Cass. n. 15010/14; 9424/14, 5374/14, 20770/13, 10381/14, come si ha cura di precisare in Cass., sez. un., n. 24823 del 2015) - "determina di per sè, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poichè 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. 4564/2019, 8750/2018, 7897/2016, 7601/2016)

2.3 E' stato poi chiarito che nel caso di accesso, ancorchè finalizzato ad un'acquisizione documentale immediata, comunque la c.d. "prova di resistenza" non può trovare ingresso in virtù della obbligatorietà generalizzata del contraddittorio preventivo sancito per legge dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, (Cass. n. 1007/ 2017).

2.4 Da ultimo, nelle sentenze n. 701 e 702 del 2019, la Corte ha espresso i principi - che il Collegio condivide e ai quali intende dare continuità- secondo cui " 1) la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova di resistenza" e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non; 2) il principio di strumentalità delle forme ai fini del rispetto del contraddittorio, principio generale desumibile dall'ordinamento civile, amministrativo e tributario, viene meno in presenza di una sanzione di nullità comminata per la violazione, e questo vale anche ai fini del contraddittorio endoprocedimentale tributario; 3) per i tributi armonizzati la necessità della "prova di resistenza", ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, scatta solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità.



2.5 Nella fattispecie è pacifico che la fonte di innesco dell'impugnato avviso di accertamento era stato un PVC della G.d.F. così come può ritenersi processualmente accertato- per espressa ammissione della stessa Agenzia delle Entrate (cfr. pag.3 del controricorso)- che l'Ufficio abbia emanato l'atto di accertamento 56 giorni dopo la notifica del processo verbale di accertamento e quindi senza il rispetto del termine dei sessanta giorni prescritti dalla L. n. 212 del 2000, art. 12-.

2.6 Il giudice di appello, nel ritenere ininfluenza il mancato il contraddittorio endoprocedimentale, non ha fatto buon governo dei suddetti principi

3 Il ricorso va quindi accolto e la causa non essendo necessari ulteriori approfondimenti in punto di fatto può essere decisa con l'accoglimento del ricorso originario proposto dal contribuente.

4 Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza mentre quelle dei gradi di merito vanno integralmente compensate tra le parti.

PQM

La Corte, accoglie il primo motivo di ricorso assorbiti il secondo, il terzo e il quarto, cassa l'impugnata sentenza e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso proposto dalla società contribuente.

Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del presente giudizio che liquida in € 4.100 per compensi oltre ad € 200 per spese, rimborso forfettario ed accessori di legge.

Compensa tra le parti le spese relative ai gradi di merito delle spese tra le parti.

