

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 12 dicembre 2022, n. 36220

RILEVATO CHE

1. L'Agenzia delle entrate impugna, con ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo, la sentenza in epigrafe, mediante la quale la CTR del Veneto, in riforma della decisione resa dalla CTP di Venezia, ha annullato gli avvisi di accertamento per la ripresa a tassazione di maggiori importi a fini Ires, Irap e Iva – nei confronti della società XXX s.p.a. – per gli anni di imposta 2005 e 2006. 2. Innanzi ai giudici di primo grado, la società contribuente aveva dedotto, fra l'altro, la nullità degli avvisi, in quanto notificati prima che fosse trascorso il termine di sessanta giorni dal rilascio di copia dei processi verbali di contestazione che li avevano originati, così come previsto dall'art. 12, comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212.

La CTP aveva disatteso tale eccezione, riducendo nel merito la pretesa erariale, ritenuta infondata quanto alle riprese relative all'anno d'imposta 2006.

Detta pronuncia fu oggetto di appello principale da parte della contribuente e di appello incidentale da parte dell'Ufficio.

3. La CTR accolse il gravame della società, rigettando quello proposto dall'Agenzia delle entrate.

Dopo aver rilevato che il processo verbale era stato rilasciato il 6 novembre 2009, e gli avvisi erano stati notificati il 3 dicembre successivo, senza l'indicazione di ragioni d'urgenza che giustificassero il mancato rispetto del termine dilatorio, i giudici d'appello affermarono che l'art. 12, comma 7, della l. n. 212/2000 trova applicazione in tutti i casi di rilascio di copia del processo verbale di chiusura delle operazioni relative ad accessi e verifiche nei locali relativi all'esercizio delle attività, e ciò anche qualora – come l'Amministrazione sosteneva essersi verificato nella specie – gli accessi siano finalizzati unicamente al reperimento di documenti, e non a contestazioni, produttive di effetti fiscali negativi a carico del contribuente.

4. XXX s.p.a. ha depositato controricorso e ricorso incidentale condizionato, affidato ad otto motivi.

CONSIDERATO CHE

1. L'unico motivo del ricorso principale denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 12 della l. n. 212/2000 e dell'art. 2697 cod. civ.

L'Amministrazione critica la sentenza impugnata, della quale afferma di condividere le premesse – quanto alla riferibilità della disposizione evocata ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali operate nei locali destinati all'esercizio dell'impresa, ed al fatto che dalla stessa discenda l'obbligo dell'Erario di redigere un processo verbale delle operazioni – ma non le conclusioni tratte per il caso di specie.

Secondo la ricorrente principale, infatti, l'art. 12 non disciplina unitariamente in ogni suo comma tutte le ispezioni, gli accessi e le verifiche, come dimostra il fatto che i commi 2 e 5 dettano prescrizioni relative soltanto a queste ultime; e, per quanto di rilievo in questa sede, il comma 7 va riferito ai soli processi verbali di chiusura delle operazioni che abbiano un contenuto di constatazione, vale a dire che contengano l'indicazione di un fatto, a carico del contribuente, che integra un'inosservanza alla normativa tributaria.



Siffatta lettura della norma, ad avviso dell'Amministrazione, si giustifica in base al fatto che essa è destinata a favorire un contraddittorio anticipato fra fisco e contribuente, nell'interesse di entrambi; in conseguenza di ciò, infatti, diviene necessario che sussistano fatti determinati (favorevoli ad una parte e sfavorevoli all'altra), in mancanza dei quali non sussisterebbe alcun interesse a contraddire.

2. Il primo motivo di ricorso incidentale deduce nullità della sentenza in relazione all'art. 112 cod. proc. civ.

La società contribuente assume, al riguardo, che la CTR avrebbe omesso di pronunciarsi sulla sua doglianza relativa alla violazione dell'art. 10 della l. n. 212/2000 e degli artt. 5-bis e 2, comma quinto, del d.lgs. n. 218/1997.

3. Con il secondo mezzo di impugnazione, la ricorrente incidentale deduce nuovamente la nullità della sentenza in relazione all'art. 112 cod. proc. civ., dolendosi dell'omessa pronuncia sulla propria domanda di nullità degli atti impositivi per il mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, comma 5, della l. n. 212/2000.

4. Anche con il terzo motivo la ricorrente incidentale denuncia una violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., con conseguente nullità della sentenza, in relazione all'omessa pronuncia sul rilievo di corretta deduzione delle spese di ordinaria manutenzione sostenute nel 2005, oggetto di recupero a tassazione da parte dell'Erario.

5. Il quarto mezzo reitera identica censura in relazione alle spese per la manutenzione degli immobili presi in locazione dalla società contribuente.

6. Con il quinto motivo è denunciata nullità della sentenza, per le medesime ragioni, con riferimento alle spese di manutenzione sostenute nel 2006.

7. Il sesto mezzo di ricorso incidentale svolge poi analoga censura in relazione al motivo di gravame che contestava la ritenuta sussistenza di costi e ricavi non contabilizzati sulla base di alcuni sbilanciamenti di cassa.

8. Del pari, la nullità della sentenza in relazione all'art. 112 cod. proc. civ. è dedotta con il settimo motivo, con il quale la ricorrente incidentale lamenta l'omessa pronuncia in ordine ai costi sostenuti per la retribuzione di un professionista, dei quali l'Ufficio ha rilevato l'errata contabilizzazione.

9. Con l'ottavo motivo, infine, la nullità della sentenza viene ricondotta all'omessa pronuncia sulle doglianze concernenti le sanzioni applicate con gli atti impositivi.

10. Vanno preliminarmente disattese le eccezioni di inammissibilità del ricorso principale sollevate dalla società contribuente, che si fondano su un'asserita violazione del principio di autosufficienza — poiché il ricorso avrebbe omesso di «riportare i passaggi degli atti dei gradi di merito nei quali le parti si erano confrontate sulle questioni poi oggetto del motivo di ricorso», ovvero di trascrivere i documenti rilevanti ai fini del decidere — e sull'affermata violazione dell'art. 369, secondo comma, num. 4, cod. proc. civ., poiché l'Amministrazione ha omesso di depositare gli atti e i documenti sui quali il ricorso si fonda.

Circa il primo profilo di eccezione, infatti, va osservato che il ricorso si fonda sulle medesime circostanze ammesse dalla controricorrente, dalle cui argomentazioni si discosta soltanto in punto all'individuazione della disciplina applicabile; e, quanto al secondo, che la contribuente erra nel ritenere la ricorrente onerata a pena di improcedibilità, ex art. 369, comma secondo, num. 4, cod. proc. civ., della produzione del proprio fascicolo e per esso di copia autentica degli atti e documenti ivi contenuti, poiché detto fascicolo è già acquisito a quello d'ufficio, del quale risulta aver domandato la trasmissione ai sensi del comma terzo (cfr. Cass. n. 21831/2021; Cass. n. 28695/2017).



11. Ciò premesso, il ricorso principale non è fondato.

La tesi erariale si pone, infatti, in contrasto con il consolidato orientamento di questa Corte, espresso dal seguente principio, ripetutamente affermato: «il termine dilatorio di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo» (Cass. n. 11589/2021; Cass. n. 12094/2019; Cass. n. 15010/2014).

A tale affermazione la Corte è pervenuta osservando che l'impiego, da parte del comma 7 dell'art. 12, di una locuzione generica come "verbale di chiusura delle operazioni" comprende tutte le possibili tipologie di verbali che concludano le operazioni di accesso, verifica o ispezione nei locali, indipendentemente dal loro contenuto.

La scelta del legislatore, in sostanza, si è diretta su una locuzione meramente descrittiva, che ascrive rilievo, di per sé, alla circostanza che il verbale concluda la fase istruttorio di accesso, verifica o ispezione nei locali; e una tale scelta è coerente con l'evoluzione del sistema tributario verso moduli partecipativi, nelle quali le situazioni soggettive dell'erario possono esaurirsi nell'esercizio imparziale di un potere ad imperatività mitigata, che si arresta all'acquisizione delle informazioni utilizzabili ed al mero controllo dell'osservanza degli obblighi strumentali dei contribuenti.

Inoltre, è stato precisato che riconoscere l'esercizio del diritto al contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio che chiuda le operazioni di accesso, verifica o ispezione, significa creare le condizioni affinché l'Amministrazione possa valutare il proprio interesse non soltanto alla luce degli elementi raccolti, ma anche in base alle osservazioni su di essi rese dal contribuente (cfr. Cass. n. 12094/2019, in motivazione).

11. L'infondatezza dell'unico motivo comporta il rigetto del ricorso principale, con assorbimento del ricorso incidentale condizionato.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale, assorbe il ricorso incidentale condizionato, e condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese, che liquida in € 5.900,00, oltre ad € 200,00 per esborsi, 15% spese forfetarie ed oneri di legge.

