

Civile Ord. Sez. 5 Num. 16971 Anno 2019

Presidente: CRUCITTI ROBERTA

Relatore: CATALDI MICHELE

Data pubblicazione: 25/06/2019

### ORDINANZA

7624  
2014  
sul ricorso iscritto al n. 17162/2013 R.G. proposto da:

- \_\_\_\_\_ rappresentato e difeso, in forza di procura speciale in atti, dall'Avv. \_\_\_\_\_ i e con quest'ultimo elettivamente domiciliato presso il dott. \_\_\_\_\_ ii in Roma, via \_\_\_\_\_

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*;

- intimata -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, n. <sup>164/15/12</sup> 14/6/12 depositata il 14 giugno 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14 maggio 2019 dal Consigliere dott. Michele Cataldi;

**Rilevato che:**

1. L'Agenzia delle Entrate ha notificato a ..... ) avviso di accertamento, relativo all'IVA, all'IRPEF ed all'IRAP, per l'anno d'imposta 2005, con il quale a seguito delle risultanze di un processo verbale di constatazione, ha rettificato il reddito imponibile del contribuente, derivante dall'esercizio dell'attività di commercio al dettaglio di articoli di pelletteria e da viaggio, rideterminando le maggiori imposte dovute, oltre alle relative sanzioni.

2. Avverso l'avviso d'accertamento il contribuente ha proposto ricorso dinnanzi la Commissione tributaria provinciale di Napoli, che lo ha accolto, ritenendo fondata l'eccepita violazione del termine dilatorio di 60 giorni, previsto dall'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n.212, recante Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, secondo il quale «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.».

3. Contro la sentenza di primo grado l'Ufficio ha quindi proposto appello innanzi la Commissione tributaria regionale della Campania, che lo ha parzialmente accolto con la sentenza n. <sup>164/15/12</sup> 14/6/12 depositata il 14 giugno 2012.

4. Infatti il giudice dell'appello, ritenuto che la violazione del termine di cui all'art. 12, comma 7, della legge n.212 del 2000, non determini la nullità dell'avviso di accertamento, ha tuttavia accolto parte delle censure mosse dal contribuente al merito del medesimo

atto impositivo, riducendo in parte i ricavi accertati e, per conseguenza, il reddito d'impresa.

5. Il contribuente ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza d'appello, affidato a due motivi.

6. L' Agenzia delle Entrate è rimasta intimata.

7. Il ricorrente ha depositato memoria.

**Considerato che:**

1. Con il primo motivo di ricorso, il ricorrente contribuente sostiene la: «Violazione dell'art. 12 co. 7 l. n. 212/2000, in relazione agli artt. 3 e 21 septies l. n. 241/1990; degli artt. 42 co. 2 e 3 dPR n. 600/1973; dell'art. 56 cp. 5 dPR n. 633/1972. (art. 360 n. 3 c.p.c.)», censurando la sentenza impugnata per avere il giudice *a quo* escluso che la violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n.212 del 2000, determini la nullità dell'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine dilatorio di sessanta giorni, decorrente dopo il rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo.

2. Con il secondo motivo, il ricorrente contribuente denuncia la: «Motivazione omessa, incongrua ed errata (art. 360 n. 5 c.p.c.)» della sentenza impugnata, per avere il giudice *a quo* escluso che la violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n.212 del 2000, determini, nel caso di specie, la nullità dell'avviso di accertamento, in considerazione della natura vincolata di quest'ultimo rispetto al processo verbale di constatazione sul quale si fonda.

Tuttavia, a prescindere dalla rubrica attribuitagli, l'esposizione del contenuto del secondo motivo evidenzia come anche esso, come il primo, si risolva in una critica dell'interpretazione dello stesso art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, accolta dal giudice *a quo* in conformità al precedente giurisprudenziale di legittimità espressamente richiamato nella motivazione dalla CTR.

Entrambi i motivi, pertanto, atteso il loro contenuto pressoché coincidente, possono essere trattati congiuntamente.

2.1. Il ricorso è fondato.

Infatti la CTR si è dichiaratamente allineata, sul punto, all'orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo cui la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di sessanta giorni, dalla conclusione della verifica fiscale, previsto dall'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, non ne determina in assoluto la nullità, attesa la natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda e considerata la mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso, restando comunque garantito al contribuente il diritto di difesa, tanto in via amministrativa, quanto in via giudiziaria, entro il termine ordinario previsto dalla legge (Cass., 13/10/2011, n. 21103).

Tuttavia, si trattava di un orientamento non univoco, in seguito superato da Cass., Sez. U, 29/07/2013, n. 18184, secondo cui: « 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.».

Peraltro, successivamente questa Corte ha avuto altresì occasione di chiarire (Cass., 30/10/2018, n. 27623) che la sanzione della illegittimità dell'avviso per il mancato rispetto del termine dilatorio dei sessanta giorni- stabilito a presidio del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, espressione dei principi di collaborazione e di buona fede- non presuppone che il contribuente dimostri che il minor termine gli ha precluso di predisporre una adeguata e specifica linea difensiva, senza che tale interpretazione contrasti con il diritto comunitario, in quanto il maggior grado di tutela previsto a livello interno per i tributi non armonizzati dall' art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, per come interpretato dal diritto vivente di questa Corte, si muove in armonia piena con il principio di massimizzazione delle tutele, che consente ad un singolo ordinamento di apprestare livelli di protezione di un diritto fondamentale, quale è sicuramente quello al contraddittorio, più ampi rispetto a quelli garantiti dal sistema eurounitario per i tributi non armonizzati.

2.2. Tanto premesso sugli effetti della violazione del termine dilatorio di cui all' art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, è opportuno precisare, per quanto qui interessa, che esso è ritenuto dalla giurisprudenza di questa Corte applicabile, oltre che all'ipotesi di verifica, anche a quella di accesso - concludendosi anche tale accertamento con la sottoscrizione e consegna del processo verbale delle operazioni svolte (Cass. 05/02/2014, n. 2593)- ed a qualsiasi atto di accertamento o controllo con accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione, sia perché la citata disposizione

non prevede alcuna distinzione in ordine alla durata dell'accesso, in  
esito al quale comunque deve essere redatto un verbale di chiusura  
delle operazioni; sia perché, anche in caso di accesso breve, si verifica  
l'intromissione autoritativa dell'amministrazione nei luoghi di  
pertinenza del contribuente, che deve essere controbilanciata dalle  
garanzie di cui al citato articolo 12 (Cass. 21/11/2018 , n. 30026; Cass.  
09/07/2014 , n. 15624, *ex plurimis*).

2.3. La sentenza impugnata va quindi cassata e la causa va  
rinviata al giudice *a quo* affinché, in diversa composizione, effettuati i  
necessari accertamenti di fatto, provveda alla decisione applicando il  
principio appena illustrato.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla  
Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa  
composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del  
giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 14 maggio 2019

Il Presidente

Dott.ssa Roberta Grucchi

