

Civile Ord. Sez. 5 Num. 9635 Anno 2021

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Data pubblicazione: 13/04/2021

#### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 2569/2014 R.G. proposto da

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *p.t.*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici, in Roma, in via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

-ricorrente -

#### CONTRO

*155  
2021*  
Calabrò s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'avv. Vincenzo Taranto, con studio in Catania alla via Aldebaran n.21, domiciliato in Roma, p.zza Cavour, presso la Cancelleria della Corte di Cassazione, *-controricorrente-*

avverso la sentenza nr. 239/17/13 della Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Catania, pronunciata in data 23 maggio 2013, depositata in data 4 luglio 2013 e non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 gennaio 2021 dal consigliere Andreina Giudicepietro;

RILEVATO CHE:

L'Agenzia delle Entrate ricorre con due motivi avverso la società Calabrò s.r.l. per la cassazione della sentenza nr. 239/17/13 della Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Catania (di seguito C.t.r.), pronunciata in data 23 maggio 2013, depositata in data 4 luglio 2013 e non notificata, che, in controversia relativa all'impugnativa dell'avviso di accertamento per maggiori Ires, Irap ed Iva dell'anno di imposta 2006, ha accolto l'appello del contribuente, avverso la sentenza della C.t.p. di Catania favorevole all'ufficio;

con la sentenza impugnata, la C.t.r. riteneva che <<contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio, la disposizione di cui all'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente la quale stabilisce il termine iniziale per l'emissione e notificazione dell'avviso di accertamento in dipendenza del contenuto di un processo verbale di constatazione, salvo comprovate e motivate esigenze di urgenza, costituisce norma di carattere imperativo e non richiede, in virtù di detta natura, una comminatoria espressa di nullità del provvedimento>>;

di conseguenza, secondo la C.t.r., << l'anticipata notifica dell'avviso di accertamento conduce alla declaratoria di illegittimità dell'atto impositivo essendo la norma in parola espressione di principi costituzionali, di cui lo Statuto è diretta attuazione, ed essendo lesa il diritto del contribuente all'instaurazione di un contraddittorio amministrativo e precontenzioso>>;

rilevava, infine, la C.t.r. che <<la Suprema Corte ha sempre dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento emesso in violazione del termine dilatorio e in assenza di motivazione sull'urgenza che ne ha determinato l'adozione>> e che o l'Ufficio, nemmeno nel corso del giudizio, aveva indicato i motivi di urgenza;

a seguito di rituale notifica del ricorso, la società contribuente resiste con controricorso;

il ricorso è stato fissato per la Camera di Consiglio del 13 gennaio 2021, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197;

la contribuente ha depositato memoria;

#### CONSIDERATO CHE:

preliminarmente, deve rilevarsi l'infondatezza dell'eccezione di inammissibilità del ricorso, ai sensi dell'art.360 bis cod. proc. civ.;

secondo la società controricorrente, tale inammissibilità sarebbe ricavabile dalla considerazione che la sentenza impugnata ha deciso le questioni di diritto in maniera conforme alla giurisprudenza della Corte di cassazione, dando un'interpretazione dell'art. 12, comma 7, legge 27 luglio 2000 n.212 coerente con i principi enunciati dalla giurisprudenza di legittimità;

tuttavia, nel caso in esame, il ricorso dell'amministrazione, non solo contesta l'interpretazione dell'articolo in oggetto data dal giudice di appello, ma anche la sua stessa applicabilità alla fattispecie concreta;

pertanto, sotto tale profilo, il ricorso non può essere dichiarato inammissibile;

nè si ravvisa un difetto di autosufficienza del ricorso, che risulta essere sufficientemente specifico, sia in relazione ai fatti oggetto di esame, sia in ordine alla normativa di riferimento, che si assume violata;

con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia ricorrente censura l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, prospettato dalle parti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.;

l'Agenzia aveva evidenziato al giudice di appello che la società contribuente non aveva specificato quali <<osservazioni o richieste avrebbe comunicato o potuto comunicare in quei giorni mancanti allo scadere del termine di 60 giorni dalla notifica del verbale>> e soprattutto in quale misura tali osservazioni <<avrebbero potuto influenzare l'Agenzia delle Entrate, che non ha receduto dalla pretesa impositiva a seguito dei ricorsi e delle memorie successive...>>;

inoltre, l'Agenzia aveva dedotto che l'avviso di accertamento era stato preceduto, oltre che dai contraddittori in sede di accesso, anche dai contraddittori del 2/12, 9/12, 16/12, 21/12, 23/12 del 2010, pertanto il diritto di difesa era stato ampiamente garantito anche in via amministrativa;

secondo la ricorrente, la C.t.r., in primo luogo, ha ommesso di enunciare adeguatamente il percorso argomentativo attraverso il quale è pervenuta al giudizio espresso (come invece avrebbe dovuto, anche in ragione delle controdeduzioni dell'Ufficio) e, in secondo luogo, di spiegare per quale ragione non ha attribuito alcuna rilevanza al fatto pacifico che l'accertamento fu preceduto da svariati contraddittori con la società e con Calabrò Orazio, nell'ambito dei quali costoro hanno avuto contezza dei recuperi e hanno anche

potuto produrre in loro difesa memorie (note), osservazioni e giustificazioni documentate ( cfr. PP.VV. di contraddittorio intercorsi con la società in data 30 novembre 2010, 7 e 16 dicembre 2010 e PP.VV. di contraddittorio intercorsi con il socio Calabrò Orazio nei giorni 2, 9, 16,21 e 23 dicembre 2010);

nel caso in esame, dunque, la C.t.r. avrebbe dovuto spiegare per quali ragioni gli svariati contatti intercorsi con la società e con Calabrò Orazio non erano sufficienti ad integrare un congruo contraddittorio, soprattutto alla luce del fatto che, nella fattispecie in esame, non si tratterebbe di un accertamento emesso a seguito di un processo verbale di constatazione redatto in esito a "verifica generale o parziale" delle scritture contabili eseguita presso la sede della società, bensì di un avviso di accertamento fondato sugli esiti delle indagini finanziarie eseguite, dallo stesso Ufficio accertatore, sui conti correnti bancari accessi dalla s.r.l. e dai suoi soci, a norma dell'articolo 32, comma 1, nn. 2), 5), 6-bis) e 7), del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e dell'articolo 51, comma 2, nn 2), 5), 6-bis) e 7), del d.P.R.26 ottobre 1972 n.633;

con il secondo motivo, la ricorrente contesta la violazione e falsa applicazione dell'articolo 12, comma 7, legge 27 luglio 2000 n.212, oltre che violazione e falsa applicazione dell'art. 36 del d.lgs 31 dicembre 1992 n.546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 del cod. proc. civ.;

la C.t.r., assumendo la violazione dell'art. 12 comma 7 dello Statuto del contribuente, ha invalidato l'intero procedimento accertativo dell'Ufficio;

ebbene, secondo la ricorrente, il termine di cui all'art. 12 c. 7 della l. n. 212/00, peraltro ordinatorio, non poteva essere invocato dalla contribuente, essendo provato dagli atti del processo che, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento impugnato, la società era stata messa in condizione di fornire tutti gli elementi di prova a suo favore e di produrre osservazioni e memorie sui recuperi dell'Ufficio, dato che quest'ultimo, nel pieno rispetto delle garanzie riconosciute al contribuente sottoposto ad indagini finanziarie, emise specifici inviti a comparire e richieste di chiarimenti ed instaurò con la società e con i soci il c.d. "contraddittorio preventivo", per come previsto dai citati artt. 32 del d.P.R. n. 600/1973 e 51 del d.P.R. n. 633/1972;

infatti, come specificato nella motivazione dell'avviso di accertamento, l'Ufficio, dopo avere acquisito ed esaminato i dati e le notizie riguardanti le movimentazioni finanziarie della società (o a essa riconducibili) e dopo avere sentito la società e il socio con il menzionato contraddittorio preventivo, ha

recuperato, quali ricavi omessi, solo quei prelievi e versamenti emersi dalle indagini finanziarie, risultati ingiustificati, non registrati nelle scritture contabili, e di cui non fu indicato il soggetto beneficiario;

l'Agenzia delle entrate, quindi, sostiene di aver operato, in virtù della presunzione stabilita dal d.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 citato, proprio perché la ricorrente non ha dimostrato all'Ufficio che gli elementi desunti da tali movimentazioni erano frutto di operazioni estranee a fatti imponibili;

peraltro, la prova che il contribuente era tenuto a dare doveva essere specifica e riguardare analiticamente i singoli movimenti bancari;

proprio i "processi verbali di contraddittorio" redatti nel corso delle indagini finanziarie, antecedenti l'emissione dell'avviso di accertamento, proverebbero che il diritto alla difesa, nella fattispecie, non è stato pregiudicato e che la società ha avuto ampia possibilità di esercitarlo con riguardo alle movimentazioni bancarie da cui scaturiscono i recuperi dell'atto impugnato;

circostanza riconosciuta dai Primi Giudici i quali affermarono che la società <<nulla di nuovo ha documentato oltre a quanto prodotto in sede di contraddittorio che ha preceduto l'avviso di accertamento limitandosi a semplici enunciazioni senza dettagliare specificamente e ordinatamente le fonti del reddito>>;

in conclusione, secondo la ricorrente, sono stati pienamente rispettati, sia il "diritto alla difesa" della società contribuente, sia "il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente" previsti dall'art. 12 comma 7 dello Statuto del contribuente;

i motivi, da esaminare insieme perché connessi, sono infondati e vanno rigettati;

in linea di principio, la sentenza delle Sezioni unite n. 18184 del 29.7.2013, seguita da numerose sentenze delle sezioni semplici (n. 16336 del 2014, n. 22786 del 2015), ha statuito che l'articolo 12 comma 7 L. 212/2000 citato 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*;

inoltre, questa Corte ha più volte confermato che il verbale delle operazioni compiute è redatto obbligatoriamente solo in caso di accesso presso il contribuente (in materia di I.V.A., Cass., sez. 5, 4/4/2018, n. 8246) e che le garanzie previste dalla l. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, operano esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, sia pure accompagnati da contestuali indagini finanziarie avviate per via telematica e con consegna di ulteriore documentazione da parte dell'accertato (Cass., sez. 6-5, ord. 19/10/2017, n. 24636);

nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate con il proposto ricorso censura la sentenza d'appello affermando che, nella fattispecie, non sarebbe invocabile la disposizione di cui all'art. 12 comma 7 L. 212/2000, in quanto non si tratterebbe di una verifica presso i locali aziendali, ma di una verifica sui conti correnti intestati alla società, in relazione alla quale è stato esperito il contraddittorio;

la società controricorrente precisa che la verifica è iniziata mediante accesso, in data 30 novembre 2010, presso l'azienda per il reperimento di documenti e, solo dopo, è continuata presso la sede dell'ufficio;

anzi l'accertamento del maggior reddito della società è stato effettuato in primo luogo mediante disamina della contabilità (si pensi all'esame del conto cassa — pos, etc.) nonché mediante attribuzione dei versamenti e prelevamenti riscontrati sui conti dei soci Calabrò Orazio, Katia e Marcello;

tale circostanza, pacifica tra le parti, trova anche una conferma testuale nella sentenza impugnata, in cui si evidenzia come, con l'accertamento impugnato, l'Agenzia delle entrate aveva rettificato il reddito della società contribuente relativo all'anno di imposta 2006 << a seguito di verifica fiscale iniziata il 29/11/2010 e chiusa il 23/12/2010 >>, nonché << anche in seguito ai movimenti bancari eseguiti a carico della società e dei singoli soci >>;

pertanto, la Commissione tributaria regionale ha accertato che, nella fattispecie, l'Agenzia delle Entrate, avendo notificato l'impugnato avviso di accertamento in data 30 dicembre 2010, non ha rispettato il termine di sessanta giorni dalla chiusura della verifica fiscale (e, comunque, dalla data in cui era avvenuto l'accesso) di cui al più volte citato articolo 12 comma 7 L. 212/2000;

la ricorrente, quindi, per dedurre l'errata interpretazione dell'atto impositivo da parte del giudice di appello, avrebbe dovuto indicare i canoni

ermeneutici in concreto violati (cfr. Cass. N. 27788/2020; conf. N.10271/2016), cosa che non ha fatto nel caso di specie;

quando le notizie rilevanti dal punto di vista dell'amministrazione fiscale sono acquisite previo accesso, presso gli uffici del contribuente, al fine di ricerca ed acquisizione documentale, sia pure accompagnato da contestuali indagini finanziarie avviate per via telematica e con consegna di ulteriore documentazione da parte dell'accertato (Cass. n. 10989/2017) non può porsi in discussione la possibilità per il contribuente di esporre ogni difesa nel termine dilatorio di cui all'art.12, comma 7, l. n.212/2000;

considerato che nel caso in esame l'accertamento scaturisce, non solo da indagini bancarie, ma da una verifica fiscale della contabilità, acquisita dall'amministrazione finanziaria a seguito di accesso nei locali della società contribuente, deve ritenersi operante il termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7;

né, come rilevato dal giudice di appello, la motivazione dell'avviso di accertamento riporta eventuali ragioni di urgenza, idonee a giustificare il mancato rispetto del termine, la cui sussistenza non è stata dedotta dall'Agenzia delle entrate neanche in sede di giudizio;

pertanto il ricorso va rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali in favore del controricorrente;

rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13 comma 1- quater, d.P.R. 30 maggio n. 115 (Cass. 29/01/2016, n. 1778);

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso;

condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento in favore del controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 8700,00 per compensi, oltre il 15% per spese generali, euro 200,00 per esborsi, i.v.a. e c.p.a. come per legge.

Così deciso in Roma, il giorno 13 gennaio 2021.