



11993 1

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

\*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 7100/2012

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 11993

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. CARLO PICCININNI - Presidente - Ud. 14/10/2014
- Dott. ETTORE CIRILLO - Consigliere - PU
- Dott. STEFANO OLIVIERI - Rel. Consigliere -
- Dott. ENRICO SCODITTI - Consigliere -
- Dott. LAURA TRICOMI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 7100-2012 proposto da:

BLEU SPA in persona dell'Amministratore Unico pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA SICILIA 66, presso lo STUDIO FANTOZZI E ASSOCIATI, rappresentato e difeso dagli avvocati EDOARDO BELLI CONTARINI, BERNARDO CARTONI, LAZZARO DI TRANI, AUGUSTO FANTOZZI, ROBERTO ALTIERI con procura notarile del Not. Dr. SIDERI SERGIO in LANCIANO rep. n. 34194 del 29/09/2014;

2014

3112

, - ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI CHIETI;

- intimata -

**nonchè contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- resistente con atto di costituzione -

avverso la sentenza n. 893/2011 della COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di PESCARA, depositata il 17/11/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 14/10/2014 dal Consigliere Dott. STEFANO OLIVIERI;

uditi per il ricorrente gli Avvocati CARTONI, DI TRANI, BELLI CONTARINI che si riportano; l'avvocato BELLI CONTARINI deposita cartolina verde;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ENNIO ATTILIO SEPE che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

## Svolgimento del processo

Decidendo sull'appello proposta da BLEU s.p.a. avverso la decisione di prime cure che aveva dichiarato legittimo l'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio di Lanciano della Agenzia delle Entrate, avente ad oggetto la liquidazione della maggiore IVA dovuta dalla società per l'anno d'imposta 2002, la Commissione tributaria della regione Abruzzo con sentenza in data 17.11.2011 n. 893 confermava la impugnata decisione rilevando che: 1-il vizio di nullità della notifica dell'avviso di accertamento era stato sanato; 2-irrilevante era la mancata sottoscrizione del PVC da parte di uno dei due verificatori; 3-sussisteva la competenza della DRE ad esercitare i poteri di verifica; 4-la violazione del termine dilatorio stabilito dall'art. 12co7 Legge n. 212/2000 non era causa di nullità dell'atto impositivo; 5-infondata era la eccezione di sopravvenuto condono ai sensi dell'art. 9 della legge n. 289/2002, in quanto la pretesa derivava dalla emissione di fatture per operazioni inesistenti; 6-l'avviso di accertamento doveva ritenersi adeguatamente motivato; 7-difettavano le condizioni di applicazione dell'esimente di cui all'art. 10co3 legge n. 212/2000 in relazione alla irrogazione delle sanzioni, non presentando incertezze interpretative le norme tributarie.

Avverso tale sentenza, la società ha presentato rituale ricorso per cassazione, con atto notificato in data 12.3.2012 alla Agenzia delle Entrate, deducendo sette mezzi di impugnazione.

La Agenzia fiscale intimata non ha svolto difese.

La società ha depositato memoria illustrativa.

## Motivi della decisione

Il *primo motivo* con il quale vengono cumulativamente dedotti il vizio di violazione e falsa applicazione dell'art. 149 c.p.c., dell'art. 60 Dpr n. 600/73 e della legge 20.11.1982 n. 890 , nonché il vizio di insufficiente motivazione ex art. 360co1 n. 5 c.p.c., deve ritenersi manifestamente infondato.

La CTR ha ritenuto che i vizi della relata di notifica (mancanza della data della notifica; omessa indicazione delle generalità anagrafiche del "soggetto notificante" e del soggetto che ha ricevuto l'atto notificato) dovessero considerarsi in ogni caso sanati, riferendosi, evidentemente, alla effettiva conoscenza dell'atto impositivo da parte della società, avendo questa proposto rituale ricorso introduttivo avanti la CTP.

Osserva il Collegio che la critica rivolta dalla società ricorrente a tale "ratio decidendi", per un verso, si fonda sulla errata asserzione della inapplicabilità al caso di specie della sanatoria "ex tunc" dei vizi di nullità del procedimento notificatorio, per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c. (peraltro supportata da un non pertinente richiamo al precedente di Corte cass. SU 30.6.2009 n.15241 che, nel riaffermare che l'avviso di accertamento non è un atto processuale, ma amministrativo, ne trae il corollario per cui non può, quindi, apporsi su tale provvedimento la procura che, in base al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12, dev'essere conferita a mezzo di atto pubblico, scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo), non tenendo conto la società del principio di diritto enunciato da questa Corte secondo cui la natura sostanziale e non processuale (nè assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario - che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria- non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria, con la conseguenza che, la estensione anche all'avviso di accertamento, in virtù dell'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, e la proposizione del ricorso del contribuente produce, pertanto,

l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 cod. proc. civ. (cfr. Corte cass. Sez. U, *Sentenza n. 19854 del 05/10/2004*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 2272 del 31/01/2011*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 10445 del 12/05/2011*). Per altro verso si fonda sull'erroneo assunto che il vizio della notifica riverbererebbe automaticamente sulla invalidità dell'avviso di accertamento, non considerando :

a) che la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicché il vizio di nullità ovvero di inesistenza della stessa è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo (cfr. Corte cass. Sez. 5, *Sentenza n. 654 del 15/01/2014*);

b) che non è stata espressamente contestata anche la decadenza della Amministrazione finanziaria dall'esercizio del potere impositivo, in conseguenza della ipotizzata -ed indimostrata- inesistenza della notifica, palesandosi quindi priva di interesse la censura volta a far valere esclusivamente la nullità/inesistenza della notificazione dell'avviso di accertamento;

c) che nel procedimento di notifica a mezzo posta, eseguito nelle forme della notifica degli atti giudiziari (cui rinvia espressamente l'art. 60co1 Dpr n. 600/73 applicabile anche in materia IVA, atteso l'espresso rinvio contenuto nell'art. 56co1 Dpr n. 633/72), la incompletezza della "relata di notifica", quanto alla incertezza sulle generalità della persona cui è consegnato l'atto o sulla data, non determina per ciò stesso la "inesistenza" della notifica, essendo tali vizi espressamente ricondotti tra le "nullità sanabili" dall'art. 160 c.p.c.. Nella giurisprudenza della Corte si rinvencono, peraltro, due distinti orientamenti interpretativi della disposizione dell'art. 3 della legge n. 890/1982 (che, in materia di notifica a mezzo posta, prescrive che l'Ufficiale giudiziario -ovvero il messo comunale od il messo speciale autorizzato dalla Amministrazione finanziaria: art. 14 legge n.890/1982- scriva sull'originale dell'atto e sulla copia da spedire la "*relazione di notificazione*", facendo menzione dell'ufficio postale del quale si avvale per la spedizione). Il primo indirizzo individua la fase essenziale del procedimento notificatorio nella attività svolta dall'agente postale, ritenendo che quella dell'ufficiale giudiziario (o di colui che sia autorizzato ad avvalersi di tale mezzo di notificazione) ha il solo scopo di fornire al richiedente la notifica la prova

dell'avvenuta spedizione e l'indicazione dell'ufficio postale al quale è stato consegnato il plico, e trae da tali premesse la conseguenza della mera "irregolarità" della mancanza di iscrizione della relata sull'originale e sulla copia dell'atto notificato, "*che non può essere fatta valere dal destinatario, trattandosi di un adempimento che non è previsto nel suo interesse*" (Corte cass. V sez. 14.10.2009 n. 21762; id. V sez. 26.2.2010 n. 4746). Il secondo orientamento, invece, riconduce nel procedimento notificatorio anche l'attività dell'Ufficiale giudiziario (o del messo notificatore), qualificando le relative carenze ed i vizi come "vizi di nullità" della notifica, in quanto tali suscettibili di sanatoria ove l'atto di partecipazione abbia comunque raggiunto il suo scopo (Corte cass. V sez. 21.4.2009 n. 9377; id. V sez. 10.8.2010 n. 18503; id. V sez. 31.3.2011 n. 7346). Ne consegue che la omissione della data nella relata di notifica a mezzo posta (nella quale il pubblico ufficiale attesta di aver consegnato l'atto all'ufficio postale per l'ulteriore "*spedizione*" al destinatario) riverbera i suoi effetti esclusivamente nei confronti del richiedente la notifica e non anche del destinatario, non determinando incertezza assoluta sulla data di "esecuzione" della notifica e cioè sulla data in cui l'atto è pervenuto nella conoscenza del destinatario (attestata dall' "*avviso di ricevimento*", compilato dall' "agente postale" -cartolina AR sottoscritta dalla persona cui l'atto è stato consegnato-): ed infatti la individuazione del momento dal quale inizia a decorrere, per il destinatario, il termine stabilito a pena di decadenza per la impugnazione dell'atto impositivo notificatogli, non va compiuta con riguardo alla data della "relata" di spedizione, sibbene alla data di effettiva ricezione dell'atto da parte del destinatario, come previsto dall'art. 60, comma 6, Dpr n. 600/73 (aggiunto dall'art. 37co27, lett. f), DL n. 223/2006 conv. in legge n. 248/2006, in adeguamento alla pronuncia di illegittimità costituzionale dell'art. 149 c.p.c. di cui alla sentenza della Corte costituzionale 26 novembre 2002, n. 477).

Orbene, per stessa ammissione della società ricorrente, l'avviso di accertamento risulta effettivamente consegnato alla destinataria in data 2.10.2008 (avendo pertanto raggiunto il suo scopo la notificazione) che ha potuto, pertanto, proporre tempestivo ricorso introduttivo avanti la CTP di Chieti.

Quanto alla mancata indicazione delle generalità anagrafiche dell'agente della notificazione e della persona che ha ricevuto l'atto, premesso che appare del tutto

inconferente il richiamo contenuto nel ricorso al precedente Corte cass. V sez. 2.10.2008 n. 24442 che si riferisce invece al differente caso della omessa sottoscrizione della relata di notifica da parte dell'ufficiale notificatore (rappresentando la sottoscrizione l'unico elemento valido a riferire la paternità dell'atto all'agente postale: Corte cass. Sez. 2, *Sentenza n. 6146 del 21/05/1992*), è sufficiente rilevare che, da un lato, non viene contestata la riferibilità della notifica a soggetto che riveste la qualità di pubblico ufficiale competente ad esercitare il relativo potere certificatorio (cfr. Corte cass. Sez. U, *Sentenza n. 3739 del 22/12/1971* secondo cui *"la nullità di un atto dipende non già dall' illeggibilità della firma bensì dal fatto che si ignori chi in effetti lo abbia sottoscritto, onde se, nonostante l' illeggibilità della sottoscrizione, l'individuazione del firmatario sia oggettivamente certa, la soggettiva ignoranza di alcuni circa l'identità dell'autore dell'atto non ne può importare la nullità, dovendosi presumere fino a prova contraria che la persona che ha firmato aveva la facoltà di farlo"*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 16407 del 03/11/2003*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 4923 del 02/03/2007*); dall'altro non è contestato che l'atto sia stato consegnato presso la sede legale della società destinataria e sia effettivamente pervenuto a conoscenza della destinataria, essendo essenziale a tal fine la *"qualità"* dichiarata dalla persona che ha materialmente ricevuto l'atto ed attestata nella *"relata di notifica"* (in quanto elemento necessario a fondare la presunzione legale che l'atto è pervenuto nella sfera di conoscenza del destinatario), risultando, al contrario, del tutto irrilevante la mancata specificazione delle *"generalità anagrafiche"* della persona che ha ricevuto materialmente in consegna l'avviso di accertamento (cfr. Corte cass. Sez. 3, *Sentenza n. 28451 del 19/12/2013*).

Con il *secondo motivo* la società prospetta la violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c. (extrapetizione), nonché il vizio di motivazione illogica e contraddittoria, in ordine alla statuizione della sentenza di appello secondo cui la mancata sottoscrizione del PVC, da parte di uno soltanto dei verificatori, non determina la illegittimità derivata dell'atto impositivo, in quanto l'Amministrazione finanziaria nell'avviso di accertamento può limitarsi a far proprio il contenuto del PVC.

La ricorrente sostiene che la CTR avrebbe inteso desumere da argomenti “ab extrinseco”, non allegati dalle parti, le ragioni della decisione che deve per ciò stesso ritenersi violativa del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato.

La censura è frutto di una inesatta interpretazione del contenuto della sentenza di appello che, per vero, presenta notevoli difficoltà sintattiche nello svolgimento degli argomenti.

Con la espressione “*la mancata sottoscrizione del p.v.c. da parte di uno dei verificatori, pur non facendo leva sulle spiegazioni fornite dall’Ufficio, tratterebbesi di svista e solo in una delle quattro copie compilate...*” la CTR ha inteso fare riferimento, infatti, alla tesi difensiva formulata dalla Amministrazione finanziaria secondo cui, la mancata sottoscrizione da parte di entrambi i verificatori sarebbe da imputarsi a “*svista e [ndr. sarebbe rilevabile] solo in una delle quattro copie compilate, quella consegnata alla parte*”, riferimento operato soltanto al dichiarato scopo di non dover fondare la decisione su quelle “*spiegazioni*” che erano state fornite dall’Ufficio (per giustificare la mancanza di una delle sottoscrizioni), dovendo invece la stessa essere fondata sul diverso argomento in diritto -anch’esso censurato per cassazione dalla ricorrente- secondo cui il vizio di invalidità del PVC non determinerebbe la nullità dell’avviso di accertamento qualora l’atto impositivo si limiti a riprodurre il contenuto del primo.

Tanto premesso, l’argomento giuridico posto dalla CTR a fondamento del “*decisum*” è palesemente errato, atteso che la “nullità” del processo verbale, quale atto del procedimento tributario volto a documentare il corretto svolgimento dell’attività di verifica ed a fornire gli elementi fattuali da sottoporre a valutazione dell’Ufficio accertatore (Vedi : Corte cass. Sez. 5, *Sentenza n. 15305 del 30/10/2002*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 787 del 20/01/2004*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 1236 del 23/01/2006*), viene ad incidere sul contenuto fidefaciente -rilevante ai fini probatori nel giudizio tributario- dell’atto pubblico (cfr. sulla efficacia probatoria privilegiata del PVC: Corte cass. Sez. 5, *Sentenza n. 2949 del 10/02/2006*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 15311 del 10/06/2008*; id. Sez. 6 - 5, *Ordinanza n. 15191 del 03/07/2014*), privando la pretesa tributaria, veicolata dal conseguente avviso di



accertamento o rettifica, dell'indispensabile supporto costituito dai fatti -accertati dai verificatori- ritenuti rilevanti ai fini della integrazione del presupposto impositivo.

L'errore rilevato nell'argomento giuridico utilizzato dalla CTR deve essere, tuttavia, soltanto corretto, risultando comunque conforme a diritto la statuizione impugnata.

Con il motivo di gravame in appello (trascritto a pag. 8-10 ricorso per cassazione) la società aveva sostenuto la "nullità" del PVC sottoscritto da uno soltanto dei verificatori, in quanto "il potere di rappresentare ufficialmente la posizione dell'Agenzia delle Entrate" doveva ritenersi attribuito congiuntamente, con la conseguenza che l'atto, sprovvista di una delle firme, era "inidoneo a formare la volontà del soggetto verificatore".

La tesi difensiva, oltre che del tutto indimostrata (difettando di autosufficienza la censura, non essendo dato verificare, in mancanza della trascrizione dei contenuti rilevanti del PVC, se e quanti fossero i verificatori), è priva di giuridico fondamento.

L'attività di accertamento e controllo degli Uffici finanziari trova fondamento nelle norme attributive dei relativi poteri (artt. 31-42 Dpr n. 600/73 ed artt. 51-55, 63 Dpr n. 633/72), nessuna delle quali prescrive l'esercizio "congiunto" delle relative competenze da parte dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria, nè peraltro è dato rinvenire una specifica disciplina dell'esercizio dei poteri predetti, nel senso ipotizzato dalla ricorrente, nelle disposizioni statutarie (in particolare artt. 11 e 14 Statuto approvato con delibera 13.12.2000 n. 6), o regolamentari (in particolare artt. 4 e 5 regolamento di amministrazione approvato con delibera 30.11.2000 n. 4), od organizzative (provvedimento del direttore 23.2.2001) dell'Agenzia delle Entrate. Inoltre le attività di accertamento e controllo in questione esulano dall'ambito di esercizio di poteri "rappresentativi" della volontà dell'ente pubblico, essendo rivolte, nel caso di specie, alla raccolta di elementi informativi ed alla "constatazione" di fenomeni fiscalmente rilevanti, essendo rimessa invece la manifestazione della volontà impositiva alla successiva emissione e notificazione dell'avviso di accertamento o rettifica (provvedimento che, venendo ad incidere nella sfera patrimoniale del destinatario, è suscettibile -a differenza del PVC- di autonoma impugnazione avanti la giurisdizione tributaria).

Il vizio di nullità del PVC, contestato dalla ricorrente, viene quindi a risolversi in una ipotetica violazione di eventuali prescrizioni contenute nell' "atto di delega" emesso dal titolare dell'Ufficio, delle quali la società ricorrente non ha fornito alcuna prova, non trovando altresì referente normativo, la tesi difensiva, nelle disposizioni dell'art. 52 Dpr n. 633/72.

Premesso, infatti, che esula del tutto dalle competenze del capo dell'ufficio tributario stabilire i requisiti di esistenza e validità degli atti amministrativi, occorre osservare, in proposito, che l' "autorizzazione all'accesso nei locali" in cui si svolge l'attività economica, rilasciata agli impiegati dal capo dell'ufficio (art. 52co1 Dpr n. 633/72), è rivolta esclusivamente a definire "lo scopo" dell'accesso, per assicurare che i poteri ispettivi, di verifica e ricerca o di rilevazione, vengano esercitati nei limiti imposti dallo specifico fine perseguito in relazione al caso concreto (scopo indicato, in via generale ed astratta, dalla medesima norma, nell'accertamento della imposta e nella repressione dell'evasione e delle altre violazioni), esulando dal contenuto necessario di tale provvedimento la disciplina delle modalità di esercizio -congiunte o disgiunte- dell'attività di indagine e della documentazione della stessa.

Pertanto, non integrando la pluralità di impiegati -peraltro meramente eventuale- autorizzati ad eseguire l'accesso un organo collegiale e non essendo configurata dalla legge la redazione del verbale di ispezione, verifica e rilevazione, come atto amministrativo "complesso" o di "concerto", la sottoscrizione del PVC da parte di uno soltanto dei verificatori autorizzati all'accesso -in difetto di espresse disposizioni contrarie- assolve, ~~peraltro~~, al requisito essenziale di validità dell'atto amministrativo necessario a consentire la riferibilità -tanto dell'attività di rilevazione svolta quanto dell'atto pubblico che la documenta- al pubblico ufficiale che ha formato il verbale, limitandosi l'art. 52, comma 6, Dpr n. 633/72 a disciplinare soltanto il contenuto del processo verbale, dal quale debbono risultare le attività compiute, le informazioni richieste al contribuente e le risposte ricevute, nonché a prevedere anche la sottoscrizione dello stesso contribuente o in difetto i motivi del rifiuto a sottoscrivere il PVC (con le conseguenze di cui al successivo comma 7).

Deve in conseguenza affermarsi il seguente principio di diritto:

- anche nel caso in cui il capo dell'ufficio abbia autorizzato, ai sensi dell'art. 52co1 Dpr n. 633/72 ovvero degli artt. 32co1, n.1) e 33co1 Dpr n. 600/73, più impiegati ad accedere presso i locali in cui è esercitata l'attività economica del contribuente -ai fini di effettuare le ispezioni, verifiche, ricerche e rilevazioni- i poteri certificatori del pubblico ufficiale, diretti ad attestare nel processo verbale (PVC) le attività compiute dai verificatori, i fatti, gli atti accaduti alla sua presenza e le dichiarazioni rese dai soggetti intervenuti alla verifica, sono legittimamente esercitati anche da uno soltanto degli impiegati che hanno eseguito l'accesso, non essendo previsto dalle norme indicate un esercizio "congiunto" della competenza, con la conseguenza che i requisiti prescritti per la valida formazione dell'atto pubblico sono assolti con la sottoscrizione del PVC da parte del predetto impiegato, non occorrendo a tal fine anche la sottoscrizione degli altri impiegati.

Fondato è invece il *terzo motivo* con il quale la società deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, nonché la omessa motivazione su fatto controverso e decisivo, impugnando la statuizione della sentenza di appello che ha ritenuto esente da nullità l'avviso di accertamento emesso anteriormente al decorso del termine di gg. 60 dalla consegna del PVC, previsto dalla norma dello Statuto del contribuente, peraltro sulla scorta di "*notizie di stampa specializzata*".

Osserva il Collegio che l'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), rubricato *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, dispone, al comma 7, 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. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374" (l'ultimo periodo è stato introdotto dall'art. 92 del DL 24 gennaio 2012 n. 1, convertito in legge n. 27 del 2012).

Il contrasto emerso dalle pronunce della quinta sezione di questa Corte in ordine all'effetto invalidante sull'avviso di accertamento o di rettifica prodotto dalla inosservanza della prescrizione legislativa (all'indirizzo giurisprudenziale che escludeva tale invalidità, in assenza di specifica norma comminatoria della sanzione di nullità dell'atto impositivo emesso "ante tempus" si contrapponeva l'orientamento giurisprudenziale che, in difetto di specifica indicazione nell'atto delle ragioni di urgenza che non consentivano il rispetto del termine dilatorio, derivava tale nullità dalle norme tributarie -art. 7 legge n. 212/2000 come attuato in relazione alle singole leggi d'imposta dal Dlgs n. 32 del 2001- che imponevano a pena di nullità l'obbligo di motivazione degli atti impositivi e più in generale dal combinato disposto dagli artt. 3 e 21 septies della legge n. 241/1990) ha trovato risoluzione nella recente sentenza resa a SS.UU. in data 29.7.2013 n. 18184 che ha puntualizzato come la norma tributaria in questione costituisca concreta attuazione dei principi di collaborazione e buona fede che vanno considerati diretta applicazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione, di capacità contributiva e di ragionevolezza (artt. 97, 53 e 3 Cost.), derivando "ineludibilmente dal sistema ordinamentale comunitario e nazionale" la sanzione di invalidità -pur non espressamente prevista dalla norma- dell'atto tributario, in quanto emanato in difformità dal modello legale ed inficiato da vizio di legittimità "di particolare gravità, in considerazione della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve", funzione che deve essere individuata nella duplice esigenza di garanzia del contribuente (il quale deve essere posto in grado di partecipare al procedimento, formulando le proprie osservazioni e gli opportuni chiarimenti) e di efficienza dell'azione amministrativa (evitando alla PA di formulare, inutilmente, rilievi e pretese che attraverso la mera collaborazione del contribuente potrebbero risultare del tutto infondati).

Le SS.UU. hanno peraltro chiarito che il vizio di legittimità in questione sottende, non una mera difformità dallo schema formale del procedimento, ma un vizio di natura sostanziale che rimane integrato in conseguenza, non della omessa "formale indicazione" -nel provvedimento- delle ragioni di urgenza che non consentono il rispetto del termine, ma a causa della "effettiva inesistenza" di tali ragioni derogatorie, considerate quindi come presupposto di fatto esterno al provvedimento impositivo (e dunque estraneo agli elementi essenziali al perfezionamento dell'atto e specificamente alla motivazione che deve fondare la pretesa fiscale), dovendo pertanto essere risolte le eventuali contestazioni in ordine alla sussistenza del presupposto della "*particolare urgenza*" sul piano dell'accertamento giudiziale, essendo in tal caso onerata la PA -che non abbia già indicato nell'atto dette ragioni-, a fronte dello specifico motivo di ricorso del contribuente, della allegazione e dimostrazione della effettiva esistenza, al tempo della notifica dell'avviso di accertamento o rettifica, di specifici motivi di urgenza, in difetto della quale l'atto impositivo deve essere annullato in quanto affetto dal vizio di legittimità denunciato.

L'impostazione seguita nella sentenza della SS.UU. tiene espressamente conto degli specifici riferimenti tratti dalla giurisprudenza comunitaria secondo cui "*il rispetto dei diritti di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo*" (cfr. Corte giustizia 18.12.2008, causa C-349/07, Sopropè; id. 22.10.2013, causa C- 276/12, Sabou), ne segue che "*i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione*" (cfr. Corte di giustizia 24.10.1996, causa C-32/95 P, Lisrestal; id. 21.9.2000, causa C-462/98 P, Mediocurso; id. 12.12.2002, causa C-395/00, Cipriani; id. Sopropè, cit.; id. Sabou, cit.). Opportunamente il Giudice di Lussemburgo ha precisato che "*Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto comunitario, quand'anche la normativa comunitaria*

applicabile non preveda espressamente siffatta formalità. Trattandosi dell'attuazione del principio in parola e, più in particolare, dei termini per esercitare i diritti della difesa, si deve precisare che, qualora non siano fissati dal diritto comunitario, come nella causa principale, essi rientrano nella sfera del diritto nazionale purché, da un lato, siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario" (cfr. Corte giustizia 18.12.2008, causa C-349/07, Sopropè, punto 38; id. 10.9.2013, causa C-383/13, G. e R.; id. 22.10.2013 causa C-276/12, Sabou).

Non è ostativa alla predetta conclusione la assenza di una espressa sanzione legislativa della nullità dell'atto impositivo emesso in data anteriore alla scadenza del termine di cui all'art. 12 co7 legge n. 212/2000, in quanto la mancanza di una specifica previsione di invalidità dell'atto tributario emesso "*ante tempus*" non impedisce di individuare nell'ordinamento giuridico tributario -quale risultante del sistema plurimo delle fonti di produzione normativa-, in relazione alla indicata violazione, un vizio di invalidità dell'atto impositivo per contrasto con "*norma imperativa*" (art. 12 co7 legge n. 212/2000) volta a dare diretta attuazione ad un principio generale comunitario inderogabile nonchè ai principi costituzionali indicati negli artt. 3, 53 e 97 Cost..

La sentenza di appello non si è attenuta ai principi indicati e deve, in conseguenza essere cassata.

Dalla esposizione del motivo di ricorso risulta che il PVC era stato redatto in data 27.12.2007 e che l'avviso di accertamento, emesso in data 28.12.2007, e notificato il 2.1.2008, motivava il mancato rispetto del termine dilatorio "*con l'esigenza di evitare la decadenza dal potere di accertamento, scadente il 31.12.2007*" (cfr. ricorso cassazione pag. 14). Secondo l'Ufficio accertatore, pertanto, la "*particolare e motivata urgenza*", prevista dalla norma tributaria quale condizione derogatoria del termine dilatorio, dovrebbe ritenersi "*in re ipsa*" tutte le volte in cui la chiusura delle operazioni

di verifica fiscale venga effettuata nei sessanta giorni anteriori alla scadenza del termine di decadenza previsto per la notifica dell'avviso di accertamento o rettifica, essendo sufficiente a tal fine che l'Ufficio accertatore alleggi la esigenza di evitare la decadenza.

Ritiene il Collegio ~~che~~ -ribadendo i condivisi precedenti di questa Corte Sez. 5, *Sentenza n. 2592 del 05/02/2014*; id. V sez. 12.2.2014 n. 3142; id. Sez. 5, *Sentenza n. 9424 del 30/04/2014*- che una tale motivazione non corrisponda alla esigenza che la norma tributaria intende tutelare.

Come ampiamente argomentato nella sentenza delle SS.UU. n. 18184/2013, "*i casi di particolare e motivata urgenza*" che legittimano la inosservanza del termine si configurano come elemento esterno al contenuto motivazionale dell'atto impositivo, che rimane circoscritto "*ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione*" (art. 7 comma 1 legge n. 212/2000; art. 42 Dpr n. 600/73; art. 56 Dpr n. 633/72), con la conseguenza che la verifica della sussistenza del presupposto della urgenza viene a collocarsi sul piano esclusivamente contenzioso-probatorio (essendo in quanto tale oggetto di allegazione e deduzione probatoria delle parti processuali).

Il Legislatore ha, infatti, voluto operare un bilanciamento tra l'interesse del contribuente a non vedere assoggettato il proprio patrimonio ad un pretesa fiscale che potrebbe rivelarsi infondata e l'interesse dell'Erario a non subire ritardi nella acquisizione delle proprie entrate tributarie, evitando -attraverso la realizzazione di un contraddittorio preventivo volto ad attuare il principio di collaborazione tra privato e PA-, al primo, gli oneri connessi allo svolgimento del giudizio da introdursi con la opposizione all'atto impositivo, ed alla seconda, lo spreco di inutile attività provvedimentoale con conseguenze sulla inefficienza dell'apparato organizzativo (non potendosi, peraltro, ritenere neppure estraneo al Legislatore il perseguimento del collaterale scopo deflattivo dei processi tributari).

Il termine dilatorio in questione, pertanto, è posto nell'interesse di entrambe le parti del rapporto tributario ed una modifica dello stesso -nei limiti in cui è consentita dalla legge- viene a trovare giustificazione in relazione al preminente interesse riconosciuto

dalla legge ad una delle due parti: nella specie la norma considera derogabile il termine, operando un giudizio di prevalenza a favore dell'interesse pubblico, laddove si verificano ragioni che non consentano alla PA di attendere i sessanta giorni entro i quali il contribuente ha diritto di presentare osservazioni, chiarimenti e documenti.

Tali ragioni derogatorie, pertinenti alla parte pubblica, debbono -secondo il criterio generale della distribuzione dell'onere della prova ex art. 2697 c.c.- essere allegare e dimostrate -in quanto circostanze di fatto- dalla Amministrazione finanziaria, non essendo applicabile il principio processuale di generale rilevanza "ex officio" delle eccezioni di merito non rimesse dalla legge in via esclusiva alla iniziativa della parte (art. 112 c.p.c.), non venendo in questione nella specie la rilevanza dei fatti costitutivi principali o secondari del diritto controverso, ma l'accertamento di un fatto presupposto, esterno al rapporto tributario, invocato da una delle parti in causa per contraddire alla eccezione di invalidità del provvedimento impositivo. Orbene consistendo l'urgenza in un fatto impeditivo della osservanza del termine dilatorio e dunque un fatto impeditivo dell'adempimento di un obbligo di condotta che la legge pone a carico della parte pubblica del rapporto tributario, ne segue che, in applicazione del generale principio di responsabilità degli effetti delle condotte giuridicamente rilevanti, il fatto-urgenza allegato non deve essere stato determinato da condotte imputabili alla stessa Amministrazione finanziaria che lo invoca come "oggettiva impossibilità" di adempimento dell'obbligo di osservanza del termine di legge.

Non è sufficiente, pertanto, ad assolvere all'onere che grava sulla Amministrazione finanziaria la mera allegazione dell'impedimento costituito dalla imminente scadenza del termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo, ma occorre altresì la prova che la circostanza in questione non sia stata determinata da fatto imputabile alla stessa PA, non essendo logicamente ipotizzabile una diversa interpretazione della norma tale da legittimare, in astratto, condotte elusive del termine dilatorio, volte a precostituire la ragione di urgenza mediante l'ingiustificato differimento dell'inizio o della chiusura delle operazioni di verifica fiscale.



La soluzione indicata, relativa al regime probatorio, appare peraltro conforme al criterio ormai saldamente condiviso nella giurisprudenza della Corte secondo cui il soggetto creditore di una prestazione (in tale situazione versa anche il contribuente nei confronti dell'obbligo della PA di astenersi fino alla scadenza del termine di cui all'art. 12 co7 legge n. 212/2000 dalla emissione dell'atto impositivo) può limitarsi alla mera allegazione della circostanza dell'inadempimento della controparte, mentre il debitore convenuto è gravato dell'onere della prova del fatto estintivo dell'altrui pretesa, costituito dall'avvenuto adempimento, o dalla non imputabilità dell'inadempimento ai sensi dell'art. 1256 c.c. (giurisprudenza consolidata: Corte cass. Sez. U, *Sentenza n. 13533 del 30/10/2001*; id. Sez. 3, *Sentenza n. 8615 del 12/04/2006*; id. Sez. 1, *Sentenza n. 15677 del 03/07/2009*. Cfr. analogamente, in tema di interessi moratori e danno da ritardo nelle obbligazioni della Pubblica Amministrazione, grava su questa l'onere di dimostrare la non imputabilità del ritardo: Corte cass. Sez. 1, *Sentenza n. 5212 del 04/03/2011*) ed appare altresì rispettosa del principio - riconducibile all'art. 24 Cost. e al divieto di interpretare la legge in modo da rendere impossibile o troppo difficile l'esercizio dell'azione in giudizio - della riferibilità o vicinanza o disponibilità dei mezzi di prova, con la conseguenza che, essendo noto soltanto all'Amministrazione finanziaria, e non anche al contribuente, se la causa ostativa al rispetto del termine dilatorio sia da ritenere estranea ad incuria, negligenza od inefficienze organizzative degli Uffici, incombe sulla PA il relativo onere della prova negativa della colpa (cfr. sulla applicazione del "*principio di vicinanza della prova*" quale regola distributiva del relativo onere : Corte cass. Sez. L, *Sentenza n. 20484 del 25/07/2008*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 9099 del 06/06/2012*; id. Sez. 1, *Sentenza n. 5025 del 28/02/2013*; id. Sez. 2, *Sentenza n. 19146 del 09/08/2013*), essendo questa tenuta, qualora come nella specie alleghi la imminente scadenza del termine di decadenza per l'esercizio della potestà impositiva, a specificare le ragioni per le quali non è stato possibile iniziare tempestivamente la verifica fiscale, ovvero le ragioni sopravvenute (quali, in via meramente esemplificativa, la scoperta o conoscenza di nuovi fatti emersi nel corso di indagini fiscali o di procedimenti penali svolti nei confronti di soggetti terzi; od ancora ad eventi eccezionali che hanno inciso sull'assetto organizzativo o sulla regolare programmazione dell'attività degli uffici; od ancora condotte dolose o comunque pretestuose o volutamente dilatorie poste in atto dallo stesso contribuente sottoposto a verifica e volte ad ostacolare o ritardare la conclusione delle operazioni) che hanno impedito un

tempestivo ed ordinato svolgimento delle attività di controllo entro il sessantesimo giorno antecedente la chiusura delle operazioni.

La inidoneità di una siffatta "tautologica" motivazione dell'urgenza, non determina peraltro alcuna compressione del termine (quello stabilito a pena di decadenza ex art. 57 Dpr n. 633/72) che è assegnato ex lege alla Amministrazione finanziaria per l'esercizio della potestà impositiva: è appena il caso di osservare in proposito che il termine fissato per l'esercizio della potestà di accertamento dei tributi non esclude che tale accertamento debba, comunque, essere compiuto secondo le forme, le modalità ed i tempi prescritti dalle norme di legge che disciplinano il relativo procedimento amministrativo, tra cui l'osservanza anche del termine dilatorio per la emissione dell'avviso di accertamento o rettifica, con la conseguenza che il coordinamento tra le disposizioni -ed i termini- dell'art. 57 Dpr n. 633/72 e dell'art. 12co7 legge n. 212/2000, deve necessariamente attuarsi prevedendo che nel caso di attività di indagine assoggettate all'art. 12 della legge n. 212/2000 (accessi, ispezioni, verifiche fiscali "*nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali*") il verbale di chiusura delle operazioni deve in ogni caso -e salvo i casi di comprovata impossibilità oggettiva non imputabile alla PA- essere redatto e consegnato alla parte contribuente non oltre il sessantunesimo giorno precedente la scadenza del termine di decadenza ex art. 57 Dpr n. 633/72.

La controversia può dunque essere risolta alla stregua del principio di diritto enunciato nel precedente V sez. n. 3142/2014:

*" Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria proceda ad accessi, ispezioni, verifiche fiscali "nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali", ai sensi del primo comma dell'art. 12 della legge 27 luglio 2000 n. 212, il verbale di chiusura delle operazioni deve in ogni caso -e salvo i casi di comprovata impossibilità oggettiva non imputabile alla PA- essere redatto e consegnato alla parte contribuente non oltre il sessantunesimo giorno precedente la*

scadenza del termine di decadenza per l'esercizio della potestà impositiva, nella specie stabilito dall'art. 57 Dpr n. 633/72, essendo tenuta l'Amministrazione finanziaria, a pena di nullità dell'avviso di accertamento o di rettifica, all'osservanza del termine dilatorio (di giorni sessanta decorrenti dalla consegna del verbale di chiusura delle operazioni) prescritto dal comma sette dell'art. 12 legge n. 212/2000 per la emissione dell'atto impositivo.

Qualora, per contrastare la eccezione di nullità dell'avviso per violazione del termine di cui all'art. 12co7 legge n. 212/2000, formulata con i motivi di ricorso dal contribuente, la Amministrazione finanziaria allegghi, quale fatto di "particolare e motivata urgenza", di non aver potuto rispettare il termine dilatorio indicato, essendosi chiuse le operazioni di verifica in data successiva al sessantesimo giorno antecedente la scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento della imposta, l'oggetto della prova va individuato nella oggettiva impossibilità di adempimento all'obbligo ex lege e dunque grava sull'Amministrazione finanziaria, in conformità al principio di vicinanza del fatto da provare, l'onere di dimostrare che la imminente scadenza del termine di decadenza, che non ha consentito di adempiere all'obbligo di legge, sia dipesa da fatti o condotte ad essa non imputabili a titolo di incuria, negligenza od inefficienza"

Non avendo la Agenzia delle Entrate fornito prova e neppure allegato idonee ragioni per le quali le operazioni di verifica condotte in loco, avuto riguardo al termine di decadenza ex art. 57 Dpr n. 633/72, non hanno potuto concludersi in tempo utile a consentire il rispetto del termine dilatorio previsto dall'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000, la causa può essere decisa nel merito dalla Corte ex art. 384co2 c.p.c., non occorrendo procedere ad ulteriori accertamenti in fatto.

In conclusione il ricorso trova accoglimento, quanto al terzo motivo, infondati il primo e secondo motivi, assorbiti gli altri; la sentenza va in conseguenza cassata e la causa può essere decisa nel merito con l'accoglimento di ricorso introduttivo, dichiarate

interamente compensate tra le parti le spese relative all'intero giudizio, essendo intervenuto l'arresto delle SS.UU. nelle more del giudizio.

**P.Q.M.**

La Corte :

- accoglie il ricorso, quanto al terzo motivo (infondato il primo e secondo; assorbiti gli altri), cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo proposto dalla società, dichiarando interamente compensate tra le parti le spese relative all'intero giudizio, essendo intervenuto l'arresto delle SS.UU. nelle more del processo.

Così deciso nella camera di consiglio 14.10.2014

Cons. est.

Il Presidente

Il Funzionario Giudiziario  
Marcello BARGONA

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL 10 GIU 2015



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello BARGONA