

Cass. Civ., Sez. VI - 5, Ord. 19 ottobre 2022 (Dep. 12 dicembre 2022) n. 36131. Presidente:
NAPOLITANO. Relatore: PUTATURO.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. NAPOLITANO Lucio	Presidente
Dott. LUCIOTTI Lucio	Consigliere
Dott. SUCCIO Roberto	Consigliere
Dott. PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA M.G.	rel. Consigliere
Dott. PENTA Andrea	Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 20298 del ruolo generale dell'anno 2021, proposto da:
Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, domiciliata in Roma, Via dei
Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

contro

A.A. rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce al controricorso, dall'avv.to
Giuseppe Saitta, elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv.to Massimo Mellaro,
sito in Roma, Piazza S. Andrea della Valle n. 3;

- *controricorrente* -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia n.
1327/10/2021, depositata in data 10 febbraio 2021.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 19 ottobre 2022 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

Svolgimento del processo

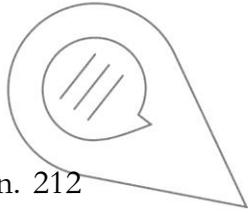
CHE:

- l'Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, propone ricorso, affidato a un motivo, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia aveva rigettato l'appello proposto nei confronti di A.A. avverso la sentenza n. 3210/04/2014 della Commissione Tributaria Provinciale di Messina che aveva accolto il ricorso del suddetto contribuente avverso avviso di accertamento emesso ai fini Irpef, Irap e Iva per l'anno 2005;
- il giudice di appello ha confermato l'illegittimità dell'avviso di accertamento in questione stante la rilevata assenza del necessario p.v.c. di contestazione - cui non poteva essere equiparato l'atto formale di richiesta documenti e il verbale della attività di consegna - nella procedura di accertamento di maggiori redditi posta in essere mediante accesso allo studio professionale (notaio) del contribuente con conseguente pregiudizio della facoltà prevista dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, di presentare osservazioni e richieste prima dell'emissione dell'atto impositivo;
- resiste con controricorso A.A.; che ha altresì depositato memoria.
- sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 bis c.p.c., risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

Motivi della decisione

CHE:

1. Con l'unico motivo di ricorso si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, per avere la CTR ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento in questione per mancata redazione di



p.v.c. con conseguente pregiudizio della facoltà del contribuente prevista dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, di presentare osservazioni e richieste prima dell'emissione dell'atto impositivo ancorchè, nella specie, l'accesso allo studio professionale del contribuente fosse stato effettuato al solo fine di reperire la documentazione per la successiva verifica effettuata in ufficio (c.d. a tavolino) per cui il verbale di accesso e acquisizione documenti equivaleva al verbale di chiusura delle operazioni con conseguente decorso - dalla comunicazione/rilascio dello stesso - del termine rispettato di sessanta giorni di cui all'art. 12, comma 7, cit., per la presentazione delle osservazioni da parte del contribuente.

2. Il motivo è fondato per le ragioni di seguito indicate.

3. La questione prospettata con i motivi in esame ha riguardo alla necessità o meno dell'adozione di un successivo avviso di constatazione a seguito dell'attività di accesso mirato per l'acquisizione della documentazione fiscale e, più in particolare, alle modalità con le quali deve essere assicurato il rispetto del principio del contraddittorio endoprocedimentale in favore del contribuente nei cui confronti è stato eseguito l'accesso mirato.

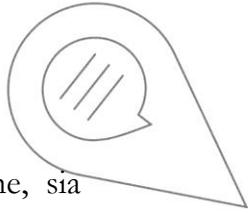
Va, in primo luogo, evidenziato che questa Suprema Corte ha precisato (Cass. civ. Sez. V, 22 giugno 2018, n. 16546) che l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria non deve necessariamente concludersi con la redazione di un processo verbale di constatazione, essendo sufficiente un verbale attestante le operazioni compiute; si è, altresì, precisato che, in tema di violazione di norme finanziarie (nella specie, in materia di IVA), il processo verbale di constatazione, redatto dagli organi accertatori in occasione di verifiche presso il contribuente e previsto dalla L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24, non deve necessariamente contenere le contestazioni, potendo avere una molteplicità di contenuti, valutativi o meramente ricognitivi di fatti o di dichiarazioni, che, per la libera valutazione dell'amministrazione finanziaria prima e dell'autorità giudiziaria poi, possono comunque



dare luogo alla emissione di avvisi di accertamento (Cass. civ. Sez. V, 29 dicembre 2017, n. 31120).

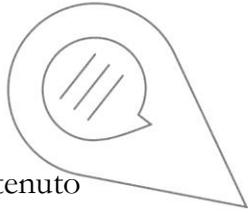
Questa Corte ha affermato che "Il termine dilatorio di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo"(Cass. 2 luglio 2014, n. 15010). Nella detta pronuncia si è precisato che, l'impiego di una locuzione generica come "verbale di chiusura delle operazioni" contenuta nel comma 7, della norma in esame, difatti, comprende tutte le possibili tipologie di verbali che concludano le operazioni di accesso, verifica o ispezione nei locali, indipendentemente dal loro contenuto, e ciò consegue dall'impiego nell'art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, pure a fronte di più tipologie di verbali, di una locuzione meramente descrittiva, che ascrive rilievo, di per sè, alla circostanza che il verbale concluda la fase istruttorio di accesso, verifica o ispezione nei locali. Una tale scelta è d'altronde coerente con l'evoluzione del sistema tributario verso moduli partecipativi, in cui 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; si è, inoltre, 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, appunto, determinare 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.

Si è peraltro precisato che le garanzie statutarie operano già in fase di accesso, concludendosi anche tale attività con la sottoscrizione e consegna del processo verbale di chiusura delle operazioni svolte, e ciò alla stregua delle prescrizioni dell'art. 52, comma 6 decreto IVA ovvero dell'art. 33 decreto sull'accertamento; siffatte, garanzie si applicano



anche agli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione, sia perchè la citata disposizione non prevede alcuna distinzione in ordine alla durata dell'accesso, ed è comunque necessario, anche in caso di accesso breve, redigere un verbale di chiusura delle operazioni (in senso conf. Cass. 2593/14 e Cass. 15624/14), sia perchè, anche in caso di "accesso breve", si verifica quella peculiarità che, secondo Cass. sez. unite n. 24823/2015, giustifica, quale controbilanciamento, le garanzie di cui al cit. art. 12, peculiarità consistente nella autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutati a lui sfavorevoli" (Cass. sent. n. 11471/2017; cfr. anche n. 18110/16; n. 25265/17; n. 1007/17; n. 8246/18); pertanto, si è ritenuto che "in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, impone la redazione del processo verbale di chiusura delle operazioni in ogni caso di accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso finalizzati alla raccolta di documentazione, e solo dal rilascio di copia del predetto verbale decorre il termine di sessanta giorni trascorso il quale può essere emesso l'avviso di accertamento ai sensi della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7" (Sez. 5, Sentenza n. 7843 del 17 aprile 2015).

Da ultimo, questa Corte ha affermato il principio di diritto cui questo Collegio intende dare seguito secondo cui: "In materia di garanzie del soggetto sottoposto a verifiche fiscali, il processo verbale, redatto ai sensi della L. n. 4 del 1929, art. 24 deve attestare le operazioni compiute dall'Amministrazione, sicchè, nel caso di accesso mirato all'acquisizione di documentazione fiscale, è sufficiente l'indicazione, in esso, dei documenti prelevati, ferma restando la decorrenza del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, dal rilascio di copia del predetto verbale, senza che sia necessaria l'adozione di un'ulteriore verbale di contestazione delle violazioni successivamente riscontrate" (Cass. Sez. 5, Ord. n. 12094 del 08/05/2019; Cass. sez. 5, n. 11589 del 2021).



4. Nella sentenza impugnata la CTR non si è attenuta ai suddetti principi per avere ritenuto illegittimo l'avviso in questione per violazione dell'art. 12, comma 7 dello Statuto non essendo stato dall'Amministrazione redatto p.v.c. a chiusura delle operazioni di verifica, ancorchè, nel caso di specie, fosse incontestata - a seguito dell'accesso mirato dei funzionari dell'Ufficio nello studio professionale del contribuente per acquisire documentazione - la redazione e consegna a quest'ultimo dell'atto formale di richiesta di documenti e del verbale delle attività di consegna con conseguente decorso del termine di cui all'art. 12, comma 7 cit. per la presentazione di osservazioni e richieste dal rilascio del detto verbale.

5. In conclusione il ricorso va accolto con cassazione della sentenza impugnata e rinvio, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di Giustizia tributari di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione affinché accerti anche, in punto di fatto, il rispetto del termine di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto, tra il rilascio del verbale delle attività di consegna e l'emissione del provvedimento impositivo in questione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia tributari di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 19 ottobre 2022.