

21103 - 11



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N.131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 34508/2006

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 21103

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. MARIO ADAMO - Presidente - Ud. 07/06/2011
Dott. MICHELE D'ALONZO - Consigliere - PU
Dott. SALVATORE BOGNANNI - Consigliere -
Dott. ETTORE CIRILLO - Consigliere -
Dott. FRANCESCO TERRUSI - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 34508-2006 proposto da:

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 ope legis;

- *ricorrente* -

contro

MAURO FRANCESCO, elettivamente domiciliato in ROMA VIA
CIVITAVECCHIA 7, presso lo studio dell'avvocato
BAGNASCO PIERPAOLO, rappresentato e difeso
dall'avvocato CIARAMELLA GIUSEPPE, delega in atti;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 186/2005 della COMM.TRIB.REG.
di NAPOLI, depositata il 18/10/2005;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 07/06/2011 dal Consigliere Dott. FRANCESCO
TERRUSI;
udito per il ricorrente l'Avvocato GUIDA, che ha
chiesto l'accoglimento;
udito per il resistente l'Avvocato CIARAMELLA, che ha
chiesto il rigetto;
udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. FEDERICO SORRENTINO, che ha concluso
per l'accoglimento del ricorso per quanto di ragione.

Svolgimento del processo

Francesco Mauro propose ricorso alla commissione tributaria provinciale di Caserta contro un avviso di irrogazione di sanzioni per omessa contabilizzazione di ricavi relativi all'anno 1997. Ne eccepi la nullità per violazione degli artt. 7 e 12 dello statuto del contribuente, non essendo stata indicata l'autorità destinataria dell'eventuale ricorso ed essendo l'avviso stato notificato dopo appena ventiquattro giorni dalla eseguita verifica fiscale, anziché dopo sessanta giorni. Propose ulteriori eccezioni che più non rilevano.

La commissione, nella resistenza dell'ufficio finanziario, accolse il ricorso nell'unico profilo della nullità dell'avviso per violazione del citato art. 12 dello statuto.

La decisione, gravata con appello dell'agenzia delle entrate, venne confermata dalla commissione tributaria regionale della Campania, con la sentenza n. 186/33/2005. La quale osservò che la *ratio* della previsione del termine di sessanta giorni era nel senso di consentire all'ufficio accertatore di porre in essere una propria autonoma attività istruttoria e al contribuente di predisporre un'adeguata difesa. Una deroga alla ripetuta tempistica avrebbe potuto conseguire solo a casi di particolare e motivata urgenza, nella specie non evidenziati e non apprezzabili, neppure con riguardo all'approssimarsi dei termini di decadenza dell'azione accertatrice.

Per la cassazione di questa sentenza ricorre l'agenzia delle entrate, articolando tre motivi ai quali l'intimato resiste con controricorso.

Motivi della decisione

I. - Il primo motivo deduce violazione dell'art. 112 c.p.c., per extrapetizione, nonché dell'art. 42 del d.p.r. n. 600/1973 e dell'art. 54 del d.p.r. n. 633/1972. Ascrive alla sentenza di essersi illegittimamente pronunciata su un profilo - della necessità di critica elaborazione delle risultanze del verbale di constatazione - in verità non dedotto in appello e non oggetto della pronuncia di primo grado. Reputa altresì il correlato assunto della commissione infondato.

Il motivo è inammissibile, posto che, nella sentenza impugnata, il rilievo terminale, in effetti riprovante il comportamento dell'ufficio per il fatto di "non aver svolto alcuna attività di critica elaborazione dell'operato dei militi della guardia di finanza, recependo supinamente l'azione svolta dai verificatori", si inserisce all'interno dell'unico profilo dotato di concreta rilevanza. Il quale concerne la mancata osservanza del termine dilatorio stabilito dall'art. 12 dello statuto del contribuente. Sicché in definitiva quel rilievo non assurge ad autonoma *ratio decidendi*.

II. - Il secondo motivo deduce violazione degli artt. 18, 2° co., lett. (e) e 21, 1° co., d. lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, nn. 3 e 4, c.p.c.

Si compone in verità di due censure.

Con la prima la ricorrente sostiene la tardività del ricorso in primo grado, datato 19.5.2003 e dichiaratamente proposto avverso un atto di irrogazione di sanzioni notificato il

14.12.2002. Si duole che la tardività non sia stata rilevata da entrambi i giudici di merito.

Con la seconda assume che l'appello aveva avuto per oggetto la questione della pretesa nullità dell'atto impositivo perché notificato prima dei sessanta giorni dalla conclusione della verifica fiscale; questione che tuttavia era stata invalidamente introdotta in primo grado, dalla controparte, con un motivo di impugnazione nullo per carenza di specificità in quanto in generale riguardante l'avviso di accertamento, in rapporto alla chiusura delle operazioni di verifica fiscale culminate nel verbale di constatazione, e non l'atto di irrogazione di sanzioni.

A sua volta il terzo motivo, ai sensi dell'art. 360, nn. 3 e 5, c.p.c, deduce violazione dell'art. 12 dello statuto del contribuente e omessa o comunque insufficiente e contraddittoria motivazione.

Riprendendo la seconda delle censure prima dette, la ricorrente sostiene che l'art. 12 si riferisce testualmente solo all'avviso di accertamento, e non può intendersi applicabile al diverso avviso di irrogazione di sanzioni, a maggior ragione se ritenuto alla stregua di disposizione comportante una nullità, giacché la nullità non può che applicarsi ai casi tassativi espressamente considerati, senza possibilità di analogia. In ogni caso l'amministrazione contesta che la disposizione de qua sia tale da contemplare la nullità dell'atto impositivo adottato prima dei sessanta giorni dalla conclusione della verifica fiscale. E aggiunge che l'approssimarsi della maturazione del termine di

decadenza costituisce una seria ragione per anticipare la notifica, senza bisogno di una esplicitazione motivazionale in seno all'atto.

III. - Osserva la Corte che la prima censura svolta all'interno del secondo motivo - ove non inammissibile per il fatto di attingere un profilo (la presunta tardività del ricorso in primo grado) non consegnato ai motivi di appello - è infondata in ragione della sospensione fino al 18.4.2003 dei termini di proposizione del ricorso nei confronti, tra gli altri, degli avvisi di irrogazione di sanzioni ancora impugnabili (come quello in esame) alla data di entrata in vigore della l. n. 289/2002 (combinato disposto ex art. 15, co. 3-bis e 8, della l. cit.).

Appare invece condivisibile, benché con le precisazioni e i limiti che seguono, la critica consegnata al terzo motivo, in ordine alle conseguenze della violazione ascritta ~~X~~all'amministrazione finanziaria.

IV. - Il dato normativo che viene in esame è costituito dal 7° co. dell'art. 12 dello statuto del contribuente (l. n. 212/2000).

Questo comma, all'interno di una disposizione che pure in generale riguarda i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, prevede 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”.

La disposizione, diversamente da quanto opinato dalla ricorrente nella surriportata seconda censura del secondo motivo (e con affermazione ripresa pure nell’ambito del terzo motivo), va ritenuta applicabile anche all’avviso di irrogazione di sanzioni, ove questo risulti notificato (come nella specie) prima del termine stabilito in rapporto al verbale di constatazione. Tanto in forza di un’interpretazione estensiva (non già analogica), legittimata dalla considerazione che l’atto de quo presuppone esso stesso la previa notifica dell’avviso di accertamento.

Il punto attiene alle conseguenze di una eventuale violazione della norma, nel caso in cui l'avviso (di accertamento e/o di irrogazione di sanzioni) risulti notificato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo.

V. - Al riguardo la dottrina è parsa fin qui prevalentemente orientata nel senso della illegittimità, essendo la citata dilazione funzionale - si sostiene - alla tutela del diritto già in sede endoprocedimentale, e a compensare in tal modo la posizione di soggezione in cui il contribuente viene a trovarsi nel corso del controllo.

Ma può obiettarsi che l’affermazione non giustifica la conclusione che si intende trarre, le volte in cui - come nella specie - non risulta che il contribuente si sia

avvalso, neppure dopo l'adozione dell'atto, della facoltà di presentare  osservazioni, in sede amministrativa, in ordine all'esito delle operazioni di controllo.

La giurisprudenza di questa Corte non appare invece attestata su posizioni univoche.

Un orientamento ha considerato che in effetti una invalidità conseguente alla violazione suindicata le volte in cui l'avviso (di accertamento) non rechi motivazione sull'eventuale urgenza che ne ha determinato l'adozione prima del termine (da ultimo Cass. n. 10381/2011, in relazione alla anteriore Cass. n. 22320/2010).

Trattasi però di affermazione che al collegio non appare direttamente pertinente al tema, per il fatto di risultare supportata da un riferimento alla distinta sanzione di invalidità dell'atto prevista in via generale dall'art. 21-septies della l. n. 241/1990 (e, con specifico riferimento alle imposte dirette e all'Iva, rispettivamente dagli artt. 42 d.p.r. n. 600/1973 e 56 del d.p.r. n. 633/1972). E dunque ~~al distinto~~ (e per certi versi generalissimo) problema della nullità dell'atto dell'amministrazione finanziaria per difetto del requisito contenutistico rappresentato dalla motivazione, secondo quanto prescritto dall'art. 7 dello statuto del contribuente in relazione all'art. 3 della citata l. n. 241/1990.

In sostanza, un simile orientamento non si pone nell'ottica delle conseguenze dell'adozione dell'atto impositivo prima del decorso del termine di sessanta giorni - ottica che, invero, non viene considerata affatto - sebbene in quella del

vizio di contenuto sul rilievo offerto dall'art. 7, 1° co., della l. n. 212/2000. Mentre può osservarsi che, rispetto alla adozione anzi termine, il ripetuto art. 7 non rileva per nulla, dal momento che esso si riferisce alla motivazione dell'atto dell'amministrazione finanziaria in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione impositiva in quanto tale, non la tempistica.

VI. - Devesi invece dar seguito al distinto orientamento secondo il quale l'art. 12, 7° co., cit., non è presidiato da sanzione alcuna.

In particolare va condivisa la considerazione che la notifica dell'avviso di accertamento (e dell'eventuale consequenziale avviso di irrogazione di sanzioni) prima dello scadere del termine di 60 gg. previsto dalla l. n. 212 del 2000, art. 12, 7° co., non ne determina in assoluto la nullità stante la natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda, e in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso. Resta difatti comunque garantito al contribuente (come del resto riconosciuto da C. cost. n. 244/2009) il diritto di difesa, tanto in via amministrativa (con ricorso in autotutela), quanto in via giudiziaria, entro il termine ordinario previsto dalla legge (cfr. Cass. n. 19875/2008; n. 3988/2011).

A sostegno di codesta soluzione interpretativa militano, d'altronde, due ulteriori considerazioni di ordine sistematico.

Da un lato la considerazione che deve essere ritenuta immanente al sistema dello statuto del contribuente il principio di tassatività delle nullità dell'atto che contiene la pretesa tributaria, nel senso di doversi escludere che, ove la l. n. 212 del 2000 non precisa gli effetti della violazione dell'obbligo indicato - in particolare non comminando la nullità dell'atto - codesta nullità possa poi dedursi dai principi di cui all'art. 97 Cost. o da quelli del diritto tributario e, in generale, dell'azione amministrativa. Non può invocarsi, cioè, con riguardo all'atto amministrativo tributario, il diverso principio di virtualità notoriamente invalso in ordine alle nullità negoziali (art. 1418 c.c.). Tanto risulta testualmente confermato dall'interpretazione offerta in sede di scrutinio di costituzionalità con riguardo a disposizioni dello statuto omologhe a quella di cui qui si discute. Per esempio in ragione dell'eguale principio sostenuto dalla Corte costituzionale a proposito dell'art. 7, 2° co., della medesima legge n. 212/2000, che stabilisce - con previsione pur ritenuta volta ad assicurare la trasparenza amministrativa, l'informazione del cittadino e il suo diritto di difesa [v. C. cost. n. 377/2007 (ord.)] - che gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare, tra l'altro, il responsabile del procedimento (v. C. cost. n. 58/2009; n. 221/2009; n. 291/2009; n. 13/2010; n. 349/2010).

Dall'altro l'anzidetta soluzione è confermata dalla constatazione che analogo criterio orientativo risulta, nella

più recente giurisprudenza di questa Corte, adottato anche in materia di sanzioni amministrative, riguardo al non dissimile quesito attinente al termine dilatorio di cui all'art. 18 della l. n. 689/1981 per l'emissione dell'ordinanza-ingiunzione (v. Cass. n. 21420/2006; n. 6997/2006).

Finanche quindi le esigenze di coerenza sistematica supportano la conclusione sopra riferita.

Può quindi fissarsi il seguente principio di diritto: "la notifica dell'avviso di accertamento (e dell'eventuale consequenziale avviso di irrogazione di sanzioni) prima dello scadere del termine di 60 gg. previsto dalla l. n. 212 del 2000, art. 12, 7° co., 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".

VII. - In forza di quanto precede, deriva che l'impugnata sentenza è errata in diritto nella misura in cui ha invece fatto discendere, dall'avvenuta anticipata notifica rispetto all'indicato termine di sessanta giorni, la nullità dell'avviso di irrogazione di sanzioni.

Dunque va cassata in accoglimento del mentovato terzo motivo di ricorso. E, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, atteso che non risultano reiterati in appello ulteriori profili di censura avverso l'atto, può la Corte pronunciare nel merito del ricorso originario, rigettandolo ai sensi dell'art. 384, 2° co., c.p.c.

**ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N.131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA**

La mancanza di una stabile giurisprudenza sulla specifica questione giustifica la compensazione integrale delle spese processuali.

p.q.m.

La Corte dichiara inammissibile il primo motivo; rigetta il secondo; accoglie il terzo nei sensi di cui in motivazione.

Cassa l'impugnata sentenza in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, rigetta l'originaria impugnazione del contribuente. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, addì 7 giugno 2011.

Il Consigliere estensore

Franco Ianni

Il Presidente

[Signature]

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL 13 OTT. 2011

CANCELLIERE B/3

Laura Mallo



CANCELLERIA

[Signature]