

# **CORTE DI CASSAZIONE - Ordinanza 20 novembre 2014, n. 24690**

Tributi - Verifiche fiscali - Termine di durata massimo - Termine ordinatorio

Osserva:

La CTR di Perugia ha respinto l'appello dell'Agenzia - appello proposto contro la sentenza n. 37/02/2010 della CTP di Temi che aveva accolto il ricorso della "CFT spa" - in causa concernente l'impugnazione di avviso di accertamento per IRES - IVA - IRAP 2004, avviso adottato in considerazione di maggiori componenti positivi di reddito non dichiarati.

La predetta CTR ha motivato la decisione ritenendo che - dato per pacifico che la verifica presso la sede aziendale si era protratta oltre il termine di giorni trenta, eventualmente prorogabile, previsto dall'art. 12 della legge n. 212/2000 - doveva essere dichiarata la nullità della verifica stessa e del conseguente accertamento fondato su quest'ultima. Non poteva concordarsi con la tesi dell'Agenzia secondo cui la durata della verifica doveva essere calcolata con riferimento ai soli giorni di presenza fisica effettiva dei controllori presso la sede aziendale, trattandosi di interpretazione che avrebbe consentito la protrazione a tempo indefinito delle verifiche fiscali e le inevitabili "conseguenze negative per il controllato". D'altronde, la verifica doveva considerarsi nulla anche sotto altro profilo, siccome priva del provvedimento di proroga per ulteriori trenta giorni rispetto a quelli iniziali.

L'Agenzia ha interposto ricorso per cassazione affidato a unico motivo.

La parte contribuente si è difesa con controricorso.

Il ricorso - ai sensi dell'art. 380 bis cpc assegnato allo scrivente relatore, componente della sezione di cui all'art. 376 cpc - può essere definito ai sensi dell'art. 375 cpc.

Infatti, con il motivo di censura (centrato sulla violazione dell'art. 12 comma 5 della legge n. 212/2000), l'Agenzia qui ricorrente si duole del fatto che la CTR abbia attribuito efficacia perentoria (con conseguente effetto di nullità del provvedimento di accertamento che dalla verifica dipende) al termine previsto dall'art. 12 dianzi menzionato per la durata massima delle verifiche fiscali, e ciò per quanto la legge non contempra alcuna sanzione per la sua eventuale violazione, e si duole ancora del fatto che la predetta CTR abbia disatteso la tesi secondo la quale il menzionato termine massimo di durata delle verifiche riguarda "la permanenza dei verificatori nei locali del contribuente e non la durata della procedura di verifica" (così finendo per eludere il dato fattuale, documentato in nove processi verbali giornalieri prodotti in atti, della effettiva permanenza nel corso di soli nove giorni lavorativi, dato alla luce del quale il giudicante avrebbe dovuto ritenere non necessaria alcuna autorizzazione di proroga della verifica).

Detta doglianza appare manifestamente fondata e da accogliersi.

Occorre principalmente disattendere l'eccezione di giudicato proposta dalla parte controricorrente sull'assunto che la pronuncia di primo grado si era sostanziata di una pluralità di rationes decidendi, una tra le quali non era stata sottoposta a specifica censura dall'Agenzia appellante, e cioè quella secondo la quale l'accesso era stato "disposto con motivazione insufficiente" e perciò in violazione degli art. 3 e 21 septies della legge n. 241/1990. Per come risulta dalla stessa ricostruzione dei fatti contenuta nell'atto di controricorso (nel quale non si da conto degli specifici motivi di

impugnazione contenuti nel ricorso introduttivo di primo grado ma si delineano soltanto le ragioni di accoglimento contenute nella pronuncia della CTP, così eludendosi l'aspetto della correlazione tra gli uni e le altre), appare trattarsi - in realtà - dello sviluppo argomentativo unitario di un'unica ratio decidendi (in stretto collegamento con il rilievo per cui il predetto provvedimento doveva considerarsi viziato causa il generico richiamo alla domanda di rimborso IVA, ciò che non avrebbe avuto idoneità a giustificare un generale accertamento su tutte le società del gruppo), sicché non vi è ragione di supporre che l'appellante non abbia assolto all'onere di devolvere al giudice di appello anche il riesame della anzidetta questione a mezzo della censura che è contenuta al n. 3 di pagina 8 dell'atto di appello, puntualmente trascritta a pag. 8 del controricorso.

Ciò posto, basti qui evidenziare che il giudice del merito ha fatto erronea interpretazione della disposizione di legge, siccome configgente con i recenti insegnamenti di codesto Supremo Collegio che precludono il riconoscimento della natura perentoria al termine massimo di cui qui si discute ed il conseguente effetto invalidante del provvedimento impositivo.

Infatti: "In tema di verifiche tributarie, il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, né la nullità di tali atti può ricavarsi dalla "ratio" delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione" [Cass. Sez. 5, Sentenza n. 17002 del 05/10/2012, negli stessi termini Cass. Sez. 5, Sentenza n. 14020 del 2011 e Cass. Sez. 5, Sentenza n. 19338 del 2011, entrambe non massimate.

L'ultima delle due evidenzia a questo proposito, molto opportunamente, la rilevanza della "compiuta disciplina dettata dalla legge n. 212/2000 con riferimento ad eventuali irregolarità commesse dai verificatori durante la ispezione. In tali ipotesi - tra cui deve ricomprendersi anche la ingiustificata protrazione delle operazioni di verifica- il contribuente, oltre a formulare a verbale osservazioni e rilievi (art. 12 co. 4), può, infatti, rivolgersi al Garante (art. 12 co. 6) che in seguito alla segnalazione esercita i poteri istruttori richiesti dal caso (art. 13 co. 6), richiamando "gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 della presente legge" (art. 13 co. 9), ed ove rilevi comportamenti che "determinano un pregiudizio per i contribuenti o conseguenza negative nei loro rapporti con l'amministrazione", trasmette le relative segnalazioni ai titolari degli organi dirigenziali "al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare" (art. 13 co. 11)].

Consegue da ciò che la pronuncia impugnata debba considerarsi meritevole di cassazione, con rinvio della lite al giudice del merito, affinché provveda all'esame delle questioni espressamente ritenute assorbite.

Pertanto, si ritiene che il ricorso possa essere deciso in camera di consiglio per manifesta fondatezza.

Ritenuto inoltre:

- che la relazione è stata notificata agli avvocati delle parti;
- che la sola parte controricorrente ha depositato memoria illustrativa, i cui contenuti non inducono la Corte a rimeditare gli argomenti su cui è fondata la proposta del consigliere relatore, anche alla luce del fatto che l'argomento esegetico prospettato nella anzidetta memoria (in relazione alle modifiche apportate all'art. 12 comma 5 della legge n. 212/2000 da parte del D.L. n. 70/2011, come convertito nella legge n. 106/2011, peraltro non applicabile alla specie di causa *ratione temporis*)

può valere, semmai, a contraddire gli assunti di detta parte, che qui non mette conto esaminare funditus per la valenza assorbente delle considerazioni contenute nella relazione: e ciò per il fatto che la locuzione "in entrambi i casi", adoperata nell'ultimo periodo della anzidetta disposizione normativa, non può che considerarsi riferita ai due casi contemplati nel comma quinto menzionato, e cioè il caso della permanenza nei locali di aziende di qualsivoglia genere ed il caso di permanenza presso "la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi". Ciò conferma che il legislatore ha inteso precisare che il computo dei giorni lavorativi deve essere comunque effettuato secondo il criterio della "effettiva presenza";

- che il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio, condivide i motivi in fatto e in diritto esposti nella relazione e, pertanto, il ricorso va accolto

- che le spese di lite posso essere regolate dal giudice del rinvio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Cassa la decisione impugnata e rinvia alla CTR Umbria che, in diversa composizione, provvederà anche sulle spese di lite del presente grado.