

CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 30-04-2014 N° 9424

**Accertamento – notifica dell’avviso di accertamento – termine di 60 gg ex art. 12 dello Statuto del contribuente – violazione –
condizioni e onere probatorio**

**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE QUINTA**

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA



Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Dogane di Milano effettuò, in data 10/12/2007, una verifica presso il deposito doganale fiscale gestito dalla ricorrente ed elevò verbale di contestazione per irregolarità contabili, relativamente al periodo 4/10/2002-31/12/2002, in ordine alla detenzione di prodotti alcolici di proprietà di terzi soggetti ad accisa.

Con successivo avviso di pagamento in data 14 dicembre 2007 l'Agenzia delle Dogane di Milano chiese il versamento delle somme dovute a titolo di accisa su prodotti alcolici, oltre interessi e sanzioni amministrative per irregolare tenuta della contabilità.

La società DHL SUPPLY CHAIN SPA presentò ricorso avverso l'avviso di pagamento alla Commissione Tributaria provinciale di Milano la quale emise sentenza di accoglimento annullando l'avviso di pagamento perché notificato in violazione del termine di sessanta giorni di cui all'art.12 comma



7 della legge 27/7/2000 nr. 212 (Statuto del contribuente).

La Commissione tributaria regionale della Lombardia con sentenza nr.50/44/2010 depositata in data 21/5/2010, in riforma della sentenza di primo grado, accolse il ricorso in appello dell'Agenzia delle Dogane, ritenendo inesistente qualsiasi lesione al concreto diritto alla difesa del contribuente in quanto sussisteva, nella fattispecie, la situazione derogatoria prevista dallo stesso art.12 comma 7 per il fatto implicito dell'imminente scadenza del termine di decadenza previsto per l'azione di accertamento da parte dell'Ufficio.

Avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Lombardia propone ricorso per cassazione la società contribuente con nove motivi e resiste l'Agenzia delle Dogane con controricorso. Ambedue le parti hanno depositato memorie.

MOTIVI DELLA DECISIONE



Con il primo motivo di ricorso la ricorrente DHL Supply Chain (Italy) spa lamenta violazione e falsa applicazione della sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 18/12/2008 causa C-349/07 Sopropè, in riferimento all'art. 360 comma 1 nr.3 cpc, in quanto la CTR ha ritenuto che la violazione del termine di 60 giorni di cui all'art.12 comma 7 legge 27 luglio 2000 nr. 212 (Statuto del contribuente) non è sanzionata con la nullità o l'annullabilità dell'atto impositivo, ponendosi così in contrasto con i principi affermati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella causa 18/12/2008 C-348/07 Sopropè .

Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dell'art.12 comma 7 legge 27 luglio 2000 nr. 212 ed artt. 3 e 21 septies l.241 del 7 /8/1990 in relazione all'art. 360 comma 1 n.3 cpc in quanto la CTR ha ritenuto che la violazione del termine di 60 giorni di cui all'art.12 comma 7 dello Statuto del contribuente non fosse sanzionabile con la nullità o l'annullabilità dell'atto impositivo, sebbene l'Ufficio non avesse motivato adeguatamente in ordine alle eccezionali ragioni di urgenza che avevano



giustificato _____ l'adozione
dell'atto impositivo prima dello scadere del
termine di 60 giorni a decorrere dal rilascio
della copia del processo verbale di chiusura
delle operazioni da parte degli organi di
controllo.

Con il terzo motivo di ricorso la ricorrente
lamenta violazione e falsa applicazione
dell'art.12 comma 7 legge 27 luglio 2000 nr. 212
in relazione all'art. 360 comma 1 n.3 cpc in
quanto la CTR ha erroneamente ritenuto che le
ragioni di particolare urgenza che consentono ex
lege la deroga del termine di 60 giorni possono
essere integrate dall'imminente decorso dei
termini utili all'accertamento e non invece da
circostanze oggettive imprevedibili ed
eccezionali.

Con il quarto motivo di ricorso la ricorrente
lamenta violazione e falsa applicazione
dell'art.57 comma 2 D.L.gs 546/92 in relazione
all'art. 360 comma 1 n.3 cpc in quanto la CTR,
in violazione del divieto di proporre in appello
nuove eccezioni e nuovi temi d'indagine, ha
ritenuto legittimo l'utilizzo di un metodo di
accertamento di tipo induttivo da parte
dell'Ufficio fondato su presunzioni gravi,



precise e concordanti ex
art. 39 DPR 600/1973, in particolare basato su
elementi probatori rinvenuti presso terzi, e ciò
sebbene il nuovo tema d'indagine fosse stato
proposto dall'Ufficio per la prima volta nel
giudizio di appello.

Con il quinto motivo di ricorso la ricorrente
denuncia violazione e falsa applicazione
dell'art. 112 cpc in relazione all'art. 360
comma 1 n.4 cpc per omessa pronuncia dei giudici
di appello sull'eccezione formulata dalla
società ricorrente relativamente alla novità del
thema decidendum introdotto dall'Ufficio solo in
appello, consistente nell'applicabilità al caso
di specie dell'art. 39 DPR 600/1973 che prevede
un metodo di accertamento di tipo induttivo.

Con il sesto motivo di ricorso la ricorrente
censura la sentenza impugnata per violazione e
falsa applicazione dell'art. 39 DPR 600/1973 in
relazione all'art. 360 comma 1 nr.3 cpc in
quanto il giudice di appello ha ritenuto
legittima l'applicazione da parte dell'Ufficio
del metodo di accertamento di tipo induttivo,
mediante utilizzo di elementi probatori



rinvenuti presso terzi, nonostante la mancanza dei presupposti tassativamente previsti dalla norma applicata, consistenti in gravi violazioni da parte del contribuente degli obblighi dichiarativi o contabili e nonostante la pretesa riguardasse le imposte in materia di accise, quando il metodo induttivo è invece applicabile solo per l'accertamento delle imposte sui redditi.

Con il settimo motivo di ricorso la ricorrente censura la sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art.16 comma 2 D.L.gs 472/1997 e dell'art. 10 comma 3 legge 212/2000 in relazione all'art. 360 comma 1 nr.3 cpc in quanto il giudice di appello, senza tener conto delle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria e trascurando di considerare la circostanza che l'Ufficio non ha determinato l'entità della sanzione irrogata, non ha rilevato la mancanza di un elemento essenziale dell'atto di contestazione e cioè la quantificazione della sanzione comminata.

Con l'ottavo e nono motivo di ricorso la



ricorrente denuncia, sotto differenti profili, violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cpc in relazione all'art. 360 n.4 cpc per vizio di extrapetizione, nonché per omessa pronuncia dei giudici di appello sulla mancata indicazione dell'entità delle sanzioni inflitte nell'atto di contestazione delle violazioni tributarie e sulla esistenza di obiettive condizioni di incertezza sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

Il terzo motivo di ricorso, relativo all'art. 12 comma 7 legge 27 luglio 2000 nr. 212, è fondato e deve essere accolto con assorbimento dei restanti motivi.

Occorre premettere che questa Corte a Sezioni Unite con sentenza nr. 18184 in data 29/7/2013 in tema di art. 12 comma 7 legge 27 luglio 2000 nr. 212 ha affermato il seguente principio: " In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanaione 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", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio."

07



Risulta quindi definitivamente
acclarato il principio secondo il quale il
mancato rispetto del termine di 60 giorni per
l'emissione dell'avviso di accertamento - a
decorrere dal rilascio al contribuente della
copia del processo verbale di chiusura delle
operazioni di accesso o ispezione nei locali
dell'impresa - costituisce violazione del
diritto alla difesa del contribuente e del
contraddittorio tra le parti, salvo che
ricorrano specifiche ragioni di urgenza, secondo
i principi di buona fede e collaborazione che
costituiscono criterio di comportamento operante
non soltanto nei rapporti obbligatori di
diritto privato ma anche in quelli tra pubblici
poteri e contribuenti e tale violazione comporta
un vizio di legittimità dell'atto impositivo
emesso ante tempus, che può essere fatto valere
dal contribuente al fine di ottenere, per ciò
solo, in sede contenziosa, l'annullamento
dell'atto stesso. Ciò premesso, il differente
quesito al quale questa Corte è chiamata a dare
risposta nel presente ricorso, e sul quale non
si è espressa la sentenza a sezioni unite sopra
richiamata, attiene alla natura dei casi di

27



particolare e motivata urgenza
che, secondo la norma richiamata, giustificano
l'adozione di atto impositivo prima della
scadenza del termine di sessanta giorni - a
decorrere dal rilascio al contribuente della
copia del processo verbale di chiusura delle
operazioni di accesso o ispezione nei locali
dell'impresa - entro il quale è concesso al
contribuente comunicare osservazioni o richieste
che gli Uffici impositori devono valutare.

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 aggiunto dall'art. 92 del d.l. n. 1 del 2012, convertito in legge n. 27 del 2012).

La norma non indica quali sono i casi di particolare e motivata urgenza che giustificano la deroga all'osservanza del termine di 60 giorni e, nella fattispecie, i giudici di appello hanno ritenuto legittimo l'avviso di pagamento notificato in data 18/7/2007, a distanza di soli otto giorni dal processo verbale di verifica delle violazioni commesse, in quanto implicitamente motivato con l'imminente scadenza del termine di decadenza per l'azione di accertamento della pretesa impositiva.

Ritiene il Collegio, in aderenza alla decisione



delle Sezioni Unite sopra citata, che non tanto la mancata enunciazione delle ragioni di particolare e motivata urgenza richieste dall'art. 12 comma 7 legge 212/2000 quanto l'effettiva assenza di un motivo valido di esonero dall'osservanza del termine comporta l'illegittimità del provvedimento per inosservanza del termine.

Le ragioni che giustificano la deroga alla volontà del legislatore non possono essere integrate dall'imminente decorso dei termini utili all'accertamento in quanto, diversamente opinando, si verrebbe a giustificare un ritardo tutt'altro che occasionale ma fisiologico al modus operandi degli Uffici finanziari che spesso, senza alcun motivo eccezionale o imprevedibile, portano a compimento l'accertamento a ridosso dello spirare dei termini, svuotando così la norma della sua funzione di garanzia.

In altri termini, il fatto implicito dell'imminente scadenza del termine di accertamento, ritenuto qui sufficiente dalla CTR a giustificare la deroga all'osservanza del



termine di 60 giorni, non può legittimare l'operato dell'Ufficio che altrimenti, sarebbe autorizzato a comprimere il diritto del contribuente, senza valido ed adeguato motivo, operando sistematicamente solo nell'imminenza dei termini di prescrizione anche in assenza di un oggettivo impedimento che abbia ostacolato un tempestivo accertamento.

Deve quindi essere affermato il seguente principio di diritto: La violazione del termine previsto dall'art. 12 comma 7 legge 212/2000 è consentita solo ove sussistano ragioni di urgenza il cui onere probatorio ricade sull'Ufficio. Tali ragioni non possono consistere nell'incombenza dello spirare del termine di decadenza previsto per l'accertamento da parte dell'Amministrazione, ove il ritardo sia dovuto esclusivamente ad ingiustificata inerzia o negligenza dell'Ufficio e non anche ad altre circostanze che abbiano ritardato incolpevolmente l'accertamento oppure che, per vari motivi come per esempio un grave stato di insolvenza del contribuente, rendano difficoltoso col passare del tempo il pagamento



del tributo e necessario procedere senza il rispetto del termine.

Per quanto sopra il ricorso proposto deve essere accolto in relazione al terzo motivo con assorbimento dei restanti motivi.

La sentenza deve essere cassata senza rinvio e la causa può essere decisa nel merito ex art. 384 cpc non richiedendo ulteriori accertamenti in punto di fatto, con accoglimento del ricorso introduttivo.

Ricorrono giusti motivi per compensare fra le parti le spese dei gradi del giudizio di merito, stante l'evolversi della vicenda processuale, mentre le spese del giudizio di legittimità possono essere compensate tra le parti considerata la complessità della problematica e la novità della questione affrontata.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso proposto, cassa la sentenza ed accoglie il ricorso introduttivo. Compensa tra le parti le spese del giudizio di merito e di legittimità.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio della V sezione civile il 17/12/2013

IL PRESIDENTE
M. Adamo



Il consigliere estensore

Marina Meloni

M. Meloni

Il Presidente

Mario Adamo

Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

[Signature]

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL **30 APR 2014**



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

[Signature]