

**Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 11-11-2020) 05-05-2021, n. 11694**

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BISOGNI Giacinto - Presidente -

Dott. CATALLOZZI Paolo - Consigliere -

Dott. SUCCIO Roberto - Consigliere -

Dott. GORI Pierpaolo - rel. Consigliere -

Dott. ANTEZZA Fabio - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 7142/2014 R.G. proposto da:

S.M., rappresentato e difeso dall'Avv. Giuseppe Sgargi, con domicilio eletto in Roma, via G.B. Vico n. 31, presso lo studio dell'avv. Enrico Scocchini;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sez. staccata di Brescia, n.234/67/2013 depositata l'11 settembre 2013, non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale dell'11 novembre 2020 dal consigliere Pierpaolo Gori.

**Svolgimento del processo**

che:

- Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sez. staccata di Brescia, veniva rigettato l'appello proposto da S.M. avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Cremona n. 121/2/2011 che, a sua volta, aveva accolto parzialmente il ricorso del contribuente avente ad oggetto un avviso di accertamento IVA, IRPEF, IRAP, Addizionali regionali per l'anno di imposta 2004,

riprese disposte a seguito di accesso breve con richiesta di documenti presso lo studio del contribuente, commercialista.

- Nel corso dell'accesso istantaneo venivano acquisite copie di fatture e del Registro IVA acquisti, mentre il contribuente dichiarava di non essere in grado di reperire i documenti relativi alle spese per interessi passivi e, all'esito, il giorno stesso veniva redatto un processo verbale delle operazioni compiute. La CTP riduceva le spese non deducibili alla luce della ulteriore documentazione prodotta in giudizio, ma respingeva i motivi di ricorso del contribuente denuncianti il mancato rispetto della **L. n. 212 del 2000** (Statuto del contribuente), per mancata notificazione del p.v.c. a conclusione delle operazioni ai fini del decorso del termine dilatorio di 60 giorni prodromico all'emissione dell'atto impositivo, decisione confermata dalla CTR. - Avverso la decisione propone ricorso la contribuente, affidato a quattro motivi, mentre l'Agenzia delle Entrate non ha svolto difese, restando intimata.

### Motivi della decisione

che:

- Con il primo motivo di ricorso - ex **art. 360 c.p.c.**, comma 1, n. 3 - la contribuente deduce violazione e falsa applicazione della **L. n. 212 del 2000**, artt. 1-12, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, degli **artt. 3 e 97 Cost.** per aver notificato il verbale di accertamento senza farlo precedere dalla notifica dell'atto conclusivo dell'indagine e nella inosservanza del termine di giorni sessanta. Con il secondo motivo - ai fini **dell'art. 360 c.p.c.**, comma 1, nn. 3 e 5 - la contribuente censura la violazione e falsa applicazione della **L. n. 212 del 2000**, art. 12, **comma 7** e del **D.Lgs. n. 546 del 1992**, art. 57 e l'omissione in sentenza di ogni indagine in merito alla mancata concessione del termine dilatorio di 60 giorni perchè "motivi nuovi"; per avere inoltre la CTR omesso l'esame di un punto decisivo della controversia, affermando che la lamentava concessione del termine dilatorio sia una domanda nuova e senza procedere ad alcuna motivazione sul punto, in relazione **all'art. 360 c.p.c.**, comma 1, nn. 3 e 5. - Con il terzo motivo - ai fini **dell'art. 360 c.p.c.**, comma 1, nn. 3 e 4 - la contribuente censura la violazione e falsa applicazione della **L. n. 212 del 2000**, art. 12, **comma 7**, per non aver motivato in ordine alla mancata indicazione dei motivi d'urgenza che esonerano l'Agenzia al rispetto del termine.

- Con il quarto motivo - ai fini **dell'art. 360 c.p.c.**, comma 1, nn. 3, 4 e 5 - la contribuente censura la violazione e falsa applicazione della **L. n. 212 del 2000**, art. 21 septies, per la mancata osservanza del principio di autosufficienza dell'atto e per l'assoluta mancanza di indicazioni sulla conclusività dell'atto. I motivi possono essere esaminati congiuntamente in quanto connessi, perchè attinenti al medesimo capo di decisione del giudice d'appello, e sono fondati nei termini che seguono. Premesso che la decisione della CTR è ellittica - al limite della motivazione apparente - nella statuizione secondo cui "i motivi nuovi d'appello non vengono presi in considerazione essendo inammissibili", non individuabili neppure attraverso la lettura del fatto processuale, il contribuente identifica in ricorso i motivi dismessi dalla Commissione nelle sue censure d'appello relative al mancato rispetto del principio del contraddittorio endoprocedimentale, sotto l'angolo del termine dilatorio dello Statuto, art. 12, comma 7. Ai fini dell'autosufficienza il ricorrente dimostra in tal modo che su tale motivo è intervenuta la decisione della CTP, la quale ha ritenuto la questione superata per effetto del rilascio del verbale di acquisizione documenti in sede di accesso, e riproduce anche il passaggio nel quale in appello è stata riproposta la censura relativa al contraddittorio endoprocedimentale (cfr. pag. 11 del ricorso).

- Orbene, nella fattispecie vi è stato un accesso c.d. istantaneo o breve, ossia finalizzato all'acquisizione di documentazione presso i locali aziendali, precisamente - come si legge nella prima pagina del ricorso - in data 3.12.2009 e, benchè esso sia stato diretto alla mera acquisizione di documentazione, lo Statuto, art. 12, comma 7, trova applicazione. Infatti, la Corte ha già chiarito anche di recente che "Il termine

dilatorio di cui alla **L. n. 212 del 2000**, 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. Sez. 5 -, Ordinanza n. 1497 del 23/01/2020, Rv. 656674 - 01). La fattispecie dev'essere dunque sussunta nella disciplina generale in materia di contraddittorio endoprocedimentale preventivo dettata dalla **L. n. 212 del 2000**, art. **12**, governata dall'autorevole interpretazione datane dalle sentenze delle Sez. UU, n. 24823 del 09/12/2015 e n. 18184 del 29/07/2013. - Il precipitato di tali principi giurisprudenziali è nel senso che va escluso un obbligo generalizzato e indiscriminato di contraddittorio endoprocedimentale. Nondimeno, ai fini delle riprese per cui è causa, tanto per le imposte dirette quanto per l'imposta armonizzata, ha rilievo il fatto, pacifico, del rilascio al contribuente il giorno stesso dell'accesso istantaneo di copia del processo verbale di accesso e richiesta documenti.

- E' contrario alla giurisprudenza di questa Corte il principio prospettato dal ricorrente secondo il quale sarebbe sempre necessaria la notifica di un processo verbale di constatazione anteriormente alla notifica di un avviso di accertamento. Infatti, va ribadito che "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 -, Ordinanza n. 12094 dell'08/05/2019, Rv. 653852 - 01).

- Tuttavia, nel caso in esame tra la data di rilascio del verbale a conclusione dell'accesso istantaneo, 3.12.2009, e la data di notifica dell'avviso di accertamento impugnato, 17.12.2009, non è decorso il termine dilatorio di 60 giorni previsto dalla legge, nè la CTR prospetta l'esistenza di ragioni particolari d'urgenza che possano consentire di derogare a tale termine.

- In conclusione, il ricorso va accolto, la sentenza impugnata dev'essere cassata e decisa nel merito, perchè la questione preliminare del contraddittorio endoprocedimentale è assorbente, discendendone per ciò solo l'accoglimento del ricorso introduttivo in primo grado. Le spese di lite dei due gradi di merito alla luce del consolidamento piuttosto recente della giurisprudenza della Corte in materia di contraddittorio endoprocedimentale, mentre quelle di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado con conseguente annullamento dell'avviso di accertamento; compensa le spese di lite dei gradi di merito, e condanna la controricorrente alla rifusione delle spese di lite liquidate in Euro 5.200,00, oltre Spese Generali 15%, IVA e Cpa.

Così deciso in Roma, il 11 novembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 5 maggio 2021