

Civile Sent. Sez. 6 Num. 11088 Anno 2015

Presidente: CICALA MARIO

Relatore: COSENTINO ANTONELLO

Data pubblicazione: 28/05/2015

SENTENZA

sul ricorso 8833-2014 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE 11210661002, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- *ricorrente* -

contro

CASTEL DEL POZZO SRL;

- *intimata* -

avverso la sentenza n. 133/9/2013 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di FIRENZE del 20/09/2013, depositata il 15/11/2013;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 05/03/2015 dal Consigliere Relatore Dott. ANTONELLO COSENTINO;
udito l'Avvocato Valentina Fico difensore della ricorrente che si riporta agli scritti.

1679
15.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate ricorre contro la società Castel del Pozzo srl per la cassazione della sentenza con cui la Commissione Tributaria Regionale della Toscana ha annullato un avviso di accertamento IRES 2005 per essere stato il medesimo emesso senza il rispetto del termine di dilatorio di gg. 60 di cui all'articolo 12, comma 7, l. 212/00.

La Commissione Tributaria Regionale ha fondato la propria decisione sul rilievo che la verifica fiscale presso i locali della società contribuente si era conclusa il 22.9.10, cosicché l'avviso di accertamento, datato 18.11.2010, risultava emesso *ante tempus*, a nulla rilevando che il medesimo fosse stato spedito dall'Ufficio il 23.11.2010 e ricevuto dal contribuente il 25.11.2010. Il giudice territoriale argomenta che il mancato rispetto dei principi sul contraddittorio procedimentale fissati nella sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte n. 18148/13 sarebbe riscontrabile, nella specie, *“per effetto dell'assenza di riferimenti, nell'avviso di accertamento, alla memoria presentata dalla società in data 19 novembre 2010, e quindi prima della ultimazione del termine; peraltro tale carenza non può essere superata dall'Agenzia con la semplice asserzione che la memoria non riportava nuovi elementi puntuali che meritassero una motivazione esplicita nell'atto”*.

Il ricorso si fonda su due motivi.

Con il primo motivo, riferito all'articolo 360 n. 3 cpc, la difesa erariale denuncia la violazione dell'articolo 12, comma, 7, l. 212/00 in cui il giudice territoriale sarebbe incorso valorizzando, ai fini del termine dilatorio previsto da tale disposizione, la data apposta sull'atto impositivo invece che la data in cui tale atto è stato notificato al contribuente.

Con il secondo motivo, riferito all'articolo 360 n. 5 cpc, la difesa erariale denuncia l'omesso esame del fatto decisivo che tra la data in cui all'Ufficio era pervenuta la memoria del contribuente (19.11.10) e quella in cui l'avviso era stato spedito al contribuente (23.11.10) l'Ufficio aveva avuto il tempo di valutare il contenuto di tale memoria; cosicché l'assenza di riferimenti alla stessa, nella motivazione dell'atto impositivo, manifesterebbe non l'omissione della valutazione, ma un giudizio di irrilevanza dei relativi contenuti.

La società contribuente non si è costituita in sede di legittimità.

La causa è stata discussa all'udienza pubblica del 5.3.2015.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La questione di diritto proposta dalla presente causa è stata affrontata dalla Quinta

Sezione di questa Corte con le sentenze n. 15648 e n. 25118, entrambe del 2014.

Con la sentenza n. 15648/14, pronunciata su ricorso dell'Agenda delle entrate, la Corte ha cassato la sentenza di merito che aveva annullato l'atto impositivo formato e sottoscritto prima della scadenza del termine di cui all'articolo 12, comma 7, l. 212/00, ma notificato dopo tale scadenza, affermando che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni di cui all'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 postula la notifica dell'atto impositivo al destinatario o, in ogni caso, la sua avvenuta conoscenza legale da parte di quest'ultimo; ciò in quanto, secondo la pronuncia in esame, l'atto, prima della notifica, rimane nella sfera interna dell'Amministrazione ed è inidoneo a costituire esercizio della potestà impositiva, sicché non sussiste alcuna violazione ove l'atto sia stato formato e sottoscritto prima dello spirare del termine ma notificato successivamente alla sua scadenza. Nella motivazione di detta sentenza si legge, in particolare, che *"la finalità sottesa alla norma in esame (art. 12, comma 7, l. 212/00, ndr), che pone il suddetto termine a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, non risulta in alcun modo vanificata laddove, come pacificamente avvenuto nella fattispecie in esame, il provvedimento con il quale è esercitata la pretesa impositiva, sia stato notificato con il pieno rispetto di detto termine. L'atto meramente sottoscritto dal responsabile dell'Ufficio rimane, infatti, nella sfera interna dell'Amministrazione e, come tale, è inidoneo a costituire esercizio della potestà impositiva (nel caso di specie attraverso la revoca dell'agevolazione, credito d'imposta L. n. 449 del 1997, ex art. 4, per incremento occupazionale) a fronte della quale il contribuente abbia interesse ad interloquire."*

Con la successiva sentenza n. 25118/14 - pronunciata su ricorso del contribuente avverso la sentenza di merito che aveva rigettato la domanda di annullamento di un avviso di accertamento sottoscritto prima della scadenza del termine *de quo*, ma notificato dopo detta scadenza - questa stessa Corte non ha affrontato la questione della identificazione del momento dell'emanazione dell'atto impositivo con quello della relativa notifica, ma si è fermata ad una statuizione preliminare di inammissibilità del mezzo di ricorso. In particolare la sentenza n. 25118/14 argomenta che, poiché nel caso al suo esame non risultava che il contribuente avesse presentato all'Ufficio osservazioni o richieste nel termine di sessanta giorni dalla consegna del verbale di verifica, il mancato rispetto del contraddittorio anticipato non aveva determinato alcun concreto pregiudizio all'esercizio dei mezzi di tutela accordati dall'ordinamento; cosicché il contribuente doveva giudicarsi carente di interesse concreto alla censura proposta.

Osserva il Collegio che le due sentenze in esame, pur non esprimendo un contrasto esplicito (giacché la sentenza n. 25118/14 non affronta espressamente la questione, esaminata e risolta positivamente dalla sentenza n. 15648/14, della identificazione del momento dell'emanazione dell'atto impositivo con quello della relativa notifica, ma si ferma ad una statuizione preliminare di inammissibilità del mezzo di ricorso), seguono percorsi argomentativi tra di loro incompatibili.

La sentenza n. 25118/14 fonda infatti la decisione di inammissibilità del motivo di ricorso per cassazione del contribuente sul principio che - in caso di avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di cui all'articolo 12, comma 7, l. 212/00, ma notificato successivamente a tale scadenza - il contribuente che nel tempo intercorso tra l'emanazione dell'atto (implicitamente intesa come sottoscrizione del medesimo) e lo spirare del termine di sessanta giorni dalla consegna del verbale di verifica non abbia presentato all'Ufficio osservazioni o richieste è privo di interesse processuale a dolersi del mancato rispetto di tale termine da parte dell'Ufficio medesimo. Tale principio (il quale implica, specularmente, che l'interesse a far valere in giudizio il mancato rispetto del termine dilatorio in questione va riconosciuto in capo al contribuente che, invece, nel tempo intercorso tra la sottoscrizione dell'atto impositivo e il decorso del sessantesimo giorno dalla consegna del verbale di verifica abbia presentato all'Ufficio osservazioni o richieste) si colloca sul piano, processuale, dell'interesse ad azionare in giudizio l'illegittimità dell'atto impositivo derivante dalla violazione del contraddittorio procedimentale e quindi postula, sul piano sostanziale, che, nel caso dell'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine dilatorio e notificato dopo tale scadenza, tale illegittimità sussista; ossia, in ultima analisi, presuppone che (anche) ai fini del rispetto del termine di cui all'articolo 12, comma 7, l. 212/00 il momento dell'emanazione dell'atto sia - contrariamente a quanto sostenuto dalla sentenza n. 15648/14 - diverso ed anteriore rispetto a quello della relativa notifica e si identifichi con la sottoscrizione dell'atto stesso.

Tutto ciò premesso, il Collegio ritiene di condividere l'assunto, implicito della sentenza n. 25118/14, che, contrariamente a quanto affermato nella sentenza n. 15648/14, l'espressione "*l'avviso di accertamento non può essere emanato*", che si legge in apertura dell'ultimo periodo del settimo comma dell'articolo 12 l. 212/00, non può essere intesa come equivalente a "non può essere notificato o, comunque altrimenti portato a conoscenza legale del contribuente".

Ciò per due ordini di considerazioni.

In primo luogo perché sul piano dei principi generali, come questa Corte ha

costantemente ribadito (da ultimo sentt. nn. 654/14 e 5057/15), la notificazione è una mera condizione di efficacia, e non un elemento costitutivo, dell'atto amministrativo di imposizione tributaria cosicché, quando l'atto impositivo viene notificato, o comunque portato a conoscenza del destinatario, esso è già esistente e perfetto, il che significa che è già stato "emanato".

In secondo luogo perché ancorare il rispetto della prescrizione di cui all'articolo 12, comma 7, l. 212/00 al momento in cui l'atto viene sottoscritto, invece che a quello, successivo, in cui esso giunge a conoscenza del contribuente (tramite notifica o in altro modo) appare più rispettoso della *ratio* della disposizione in esame; quest'ultima, come si legge nella motivazione della sentenza delle Sezioni Unite n. 18184/13, *"introduce nell'ordinamento una particolare e concreta forma di "collaborazione" tra amministrazione e contribuente, attraverso la previsione di un termine dilatorio di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica, prima della cui scadenza, e salvo le eccezioni di cui si dirà, l'atto impositivo - come la norma prescrive con espressione "forte" - "non può essere emanato": tale intervallo temporale è destinato a favorire l'interlocuzione tra le parti anteriormente alla (eventuale) emissione del provvedimento, e cioè il contraddittorio procedimentale.*

Se dunque la norma in esame tende a garantire il contraddittorio procedimentale - ossia a consentire al contribuente di far valere le proprie ragioni nel momento stesso in cui la volontà dell'Amministrazione si forma, quando l'atto impositivo è ancora *in fieri* - il criterio teleologico induce ad una interpretazione alla cui stregua l'Ufficio debba attendere il decorso del termine previsto dalla legge per la formulazione delle osservazioni e richieste del contribuente, prima di chiudere il procedimento di formazione dell'atto, ossia prima che lo stesso venga redatto in forma definitiva e, quindi, datato e sottoscritto dal funzionario che ha il potere di adottarlo; vale a dire, come appunto la legge recita, venga "emanato". Una lettura del settimo comma dell'articolo 12 l. 212/00 che ritenga conforme al disposto della norma un atto formato e sottoscritto *ante tempus*, purché non notificato fino alla scadenza del termine, risulterebbe dunque distonica, secondo il Collegio, rispetto alla *ratio legis*, che è palesemente orientata a garantire l'effettività del rispetto dei diritti di partecipazione del contribuente al procedimento impositivo.

In definitiva il Collegio ritiene che l'atto impositivo sottoscritto dal funzionario dell'Ufficio - vale a dire "emanato" - in data anteriore alla scadenza del termine di cui all'articolo 12, comma 7, l. 212/00 sia illegittimo, per violazione della disciplina del contraddittorio procedimentale, ancorché la relativa notifica al contribuente sia stata effettuata dopo tale scadenza.

Ciò posto, va ulteriormente osservato che nella fattispecie all'esame del Collegio non può trovare applicazione il principio, enunciato nella citata sentenza n. 25118/14, secondo cui deve escludersi l'interesse processuale a dolersi del mancato rispetto di termine di cui all'articolo 12, comma 7, l. 212/00 in capo al contribuente che, nel tempo intercorso tra l'emanazione (intesa come sottoscrizione) dell'atto impositivo e lo spirare del termine di sessanta giorni dalla consegna del verbale di verifica non abbia presentato all'Ufficio osservazioni o richieste.

Al riguardo non è necessario, ai fini della presente decisione, verificare se il suddetto principio, enunciato per sorreggere una statuizione di inammissibilità di un motivo di ricorso per cassazione, abbia una portata generale tale da renderlo predicabile non solo con riferimento ai mezzi di impugnazione delle sentenze dei giudici tributari ma anche con riferimento ai motivi di ricorso giurisdizionale avverso gli avvisi di accertamento ex artt. 18 e segg. D.Lgs. 546/92; nella specie, infatti, la sentenza gravata ha accertato che il contribuente aveva presentato all'Ufficio una memoria in data 19.11.10, ossia dopo che l'atto impositivo era stato sottoscritto (18.11.10) e prima che lo stesso venisse notificato (25.11.10). In linea di fatto, quindi, nella fattispecie in esame ricorre il presupposto - l'essere stato concretamente esercitato, dopo l'emanazione dell'atto impositivo ma entro il termine fissato dalla legge, il diritto di sottoporre osservazioni all'Ufficio - a cui la sentenza n. 25118/14 lega l'interesse del contribuente a far valere in giudizio il mancato rispetto, da parte dell'Ufficio, del termine di cui all'articolo 12, comma 7, l. 212/00.

In definitiva, dunque, nel presente giudizio il problema dell'interesse del contribuente a dolersi del mancato rispetto del contraddittorio procedimentale, nei termini delineati nella sentenza n. 25118/14, nemmeno si pone; il primo mezzo di ricorso della difesa erariale va pertanto disatteso, dovendosi affermare il principio che, ai fini del rispetto del termine di cui all'articolo 12, comma 7, l. 212/00, per data di emanazione dell'atto deve intendersi quella in cui lo stesso è stato sottoscritto dal funzionario munito del relativo potere, ossia, in definitiva, deve intendersi la data dell'atto medesimo.

Passando al secondo motivo di ricorso, si osserva che con tale motivo la ricorrente lamenta l'omesso esame del fatto, asseritamente decisivo, che tra la data in cui all'Ufficio era pervenuta la memoria del contribuente (19.11.10) e quella in cui a quest'ultimo era stato spedito l'avviso di accertamento (23.11.10) l'Ufficio aveva avuto il tempo di prendere contezza di tale memoria.

Il motivo va giudicato inammissibile per difetto di decisività del fatto a cui si riferisce la censura, vale a dire l'esistenza di un intervallo di quattro giorni tra la data

in cui pervenne all'ufficio la memoria del contribuente e la data di spedizione dell'avviso di accertamento. Tale difetto di decisività è apprezzabile sotto un duplice profilo:

- in primo luogo sotto il profilo dell'argomentazione logica di supporto alla censura, giacché deve giudicarsi meramente congetturale l'inferenza che la difesa erariale pretende di trarre dal suddetto fatto, ossia che l'assenza di riferimenti, nella motivazione dell'atto impositivo, alla memoria del contribuente del 19.11.10 dipenderebbe non dall'omessa valutazione di tale memoria ma dal consapevole (ancorché non esternato) giudizio dell'Ufficio sulla irrilevanza dei relativi contenuti;
- in secondo luogo, perché - alla luce di quanto argomentato con riferimento al primo motivo del ricorso - l'atto impositivo emanato (vale a dire, sottoscritto) *ante tempus* è illegittimo e non vi è motivo di dubitare che il contribuente il quale, in epoca successiva alla data dell'atto, abbia presentato all'Ufficio osservazioni tempestive sia titolare dell'interesse processuale a far valere tale illegittimità, quale che sia il tempo intercorso tra il momento in cui le sue osservazioni sono pervenute all'Ufficio e il successivo momento in cui l'atto impositivo è stato avviato alla notifica.

In conclusione, il ricorso va rigettato in relazione ad entrambi i motivi in cui esso si articola.

Non vi è luogo a regolazione delle spese del giudizio di cassazione, non essendosi costituita la società intimata.

Non vi è luogo alla declaratoria di cui all'articolo 11, comma 1 quater, DPR 115/02, essendo ricorrente l'Agenzia delle entrate (Cass. SSUU 9938/14).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma il 5 marzo 2015

Il Cons. estensore //


Il Presidente