
Quando la verifica eccede il tempo massimo...

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 18 Dicembre 2013

è valida, ai fini dell'accertamento, la verifica che si protrae oltre i termini anche senza provvedimento di proroga

Con la sentenza n. 26732 del 29 novembre 2013 (ud. 26 settembre 2013) la Corte di Cassazione torna ad occuparsi di verifiche *extratime*.

IL FATTO

La parte proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento notificato, deducendone l'illegittimità in quanto redatto sulla base di un processo verbale non utilizzabile per violazione dell'art. 12, c. 5, dello Statuto del contribuente, essendosi i verbalizzanti soffermatisi in azienda oltre trenta giorni in mancanza di formale provvedimento di proroga della verifica.

L'adita Commissione Tributaria Provinciale, rilevato che dagli atti risultava una proroga ma che la stessa non era stata comunicata alla contribuente e ritenute fondate le eccezioni di merito, accoglieva il ricorso.

L'appello proposto avverso detta pronuncia dall'Agenzia delle Entrate veniva rigettato dalla Commissione Tributaria Regionale. I Giudici di secondo grado motivavano la decisione rilevando che il provvedimento di proroga non era motivato, non aveva data certa, oltre ad non essere stato comunicato alla contribuente.

LA SENTENZA

La Corte riconferma (v. Cass. n. 17002 del 05/10/2012 e n. 14020 del 27/06/2011), il principio già espresso secondo cui *"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, nè 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"*.

In particolare, osserva la Corte, *“detto principio è stato affermato sulla base del consolidato principio generale secondo cui i termini di conclusione del procedimento amministrativo devono, salva espressa previsione contraria, essere considerati come ordinatori e non perentori e della constatazione che gli artt. 152 e 156 c.p.c., traducono principi generali applicabili a tutti i procedimenti, salvo che per essi non sia diversamente disposto o che la norma generale non possa trovare applicazione per incompatibilità”*.

La Commissione Tributaria Regionale non si è attenuta all'interpretazione della norma di riferimento come sopra illustrata, onde in accoglimento del primo motivo, ed assorbito il secondo, il ricorso viene accolto e la sentenza impugnata cassata.

Brevi note

La questione oggi affrontata era già stata esaminata nel lontano 2001, con la sentenza n. 8344, statuendo che *“la violazione delle regole dell'accertamento tributario non comporta come conseguenza necessaria la inutilizzabilità degli elementi acquisiti. Si pensi al caso in cui, nel corso di una verifica fiscale, vengano acquisiti elementi determinanti ai fini dell'accertamento soltanto il trentunesimo (o sessantunesimo) giorno lavorativo dall'inizio della verifica stessa, in violazione del precetto di cui all'art.12, co. 5, della L. 27.7.2000, n .212 “*. E prosegue affermando che *“le conseguenze sanzionatorie ricadono direttamente sull'autore dell'illecito, sul piano disciplinare e, se del caso, sul piano della responsabilità civile e penale. Non sarebbe giusto che una prova oggettivamente ammissibile, non possa essere utilizzata a causa della negligenza di chi l'ha acquisita “*.

Di recente, con la sentenza n. 3762 del 15 febbraio 2013 (ud. 4 dicembre 2012) la Corte di Cassazione è tornata sull'argomento, affermando che l'art. 12, c. 5, della L. n. 212 del 2000, *“nel fissare agli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria il termine (prorogabile per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio) di trenta giorni lavorativi, regola unicamente la permanenza degli stessi presso la sede del contribuente quando dovuta a verifiche: il termine in questione, quindi, assume rilevanza solo a seguito della somma dei giorni lavorativi di effettiva permanenza presso la sede del contribuente. Il computo del termini, pertanto, diversamente da quanto ritenuto dai contribuenti (che si sono limitati a indicare la prima e l'ultima data del PVC), non può essere compiuto sulla base dei giorni trascorsi tra l'inizio e la fine delle operazioni di verifica, computando quindi anche quelli impiegati per verifiche eseguite al di fuori della sede del contribuente”*. Nè, prosegue la sentenza, *“ha fondamento la stessa censura con riferimento al D.M. 30 dicembre 1993, art. 8, comma 6, il quale non attribuisce alcun diritto al contribuente, nè tende a tutelare un qualche interesse del medesimo, avendo esso unicamente una finalità di autorganizzazione e di coordinamento della complessiva capacità operativa dell'amministrazione finanziaria da destinare all'azione accertatrice”*.

Sempre di recente, con sentenza n. 14020 del 27 giugno 2011 (ud. del 25 ottobre 2010) la Corte di Cassazione ha legittimato le verifiche *extratime*, cioè le verifiche che si protraggono oltre i termini previsti dalla Statuto del contribuente. Per la Corte, *“il termine fissato per il compimento di un atto deve ritenersi ordinatorio o sollecitatorio se non ne sia espressamente stabilita la perentorietà. Le norme di cui agli artt. 152 e 156 cod. proc. civ. traducono principi generali applicabili a tutti i procedimenti salvo che per essi non sia diversamente disposto o che la norma generale non possa trovare applicazione per incompatibilità”*.

Ed ancora, con la sentenza n. 19338 del 22.9.2011 (ud. del 27.5.2011) la Corte di Cassazione ha confermato che *“alla eventuale violazione del termine di permanenza non siano ricollegate dalla legge le conseguenze (inutilizzabilità delle prove raccolte; nullità degli atti di accertamento compiuti) che ne intende trarre la parte ricorrente, come è dato agevolmente evincere dalla mancanza di una siffatta norma sanzionatoria e dalla 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 artt. 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)”*.

E da ultimo, con l'Ordinanza n. 17010 del 9 luglio 2013 (ud. 27 giugno 2013) la Corte di Cassazione torna ad occuparsi di durata della verifica, osservando *“che 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. Nè 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 eventuale permanenza degli agenti dell'Amministrazione, come nella specie (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 17002 del 05/10/2012, n. 23595 del 11/11/2011)”*.

La posizione della Corte di Cassazione appare, quindi, ben netta e precisa.

Ricordiamo che l'art. 7 del D.L. Sviluppo (D.L. n. 70 del 13 maggio 2011, convertito, con modificazioni, in legge n. 106 del 12 luglio 2011) ha introdotto, nell'ambito del comma 5 dell'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, un ulteriore periodo, secondo cui *“Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza*

degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente”.

Il dettato normativo riformulato (art. 12, c. 5, della L. n. 212/2000) risulta, quindi, il seguente: *“La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente”.*

In pratica, la regola generale fissa in 30 giorni di effettiva presenza, prorogabili di ulteriori 30 giorni, nei casi di particolare complessità dell'indagine, debitamente individuati dal dirigente, la durata della verifica.

L'eccezione è rappresentata nei 15 giorni di effettiva presenza per i soggetti in contabilità semplificata e per i lavoratori autonomi, prorogabili di ulteriori 15 giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine, e contenuti nell'arco di 3 mesi.

18 dicembre 2013

Gianfranco Antico