

Tributi non armonizzati: garanzie per verifiche con accesso presso i locali del contribuente

di [Sonia Cascarano](#)

Publicato il 16 Giugno 2017

Le garanzie previste dallo Statuto del contribuente, relativamente ai tributi non armonizzati, sono applicabili solo in relazione agli accertamenti successivi ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali adibiti ad attività imprenditoriale o professionale del contribuente.

Le garanzie ex art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, relativamente ai tributi cd non armonizzati, sono applicabili solo in relazione agli accertamenti successivi ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali adibiti ad attività imprenditoriale o professionale del contribuente: questo è quanto affermato dalla Suprema Corte di Cassazione, Sezione/Collegio 6, con l'Ordinanza del 05/05/2017 n. 10989, ripercorrendo quanto espresso dalle Sezioni Unite con sentenza n. 24835/2015.



In particolare gli Ermellini hanno cassato la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia la quale considerava non applicabili le garanzie sopra citate in base alla derivazione dell'atto impositivo: questo proveniva sia dall'accesso presso gli uffici dello stesso ma anche da indagini finanziarie telematiche.

Il caso di specie inizia con la notifica di un avviso di accertamento ai fini per IRPEF, IRAP, IVA ed addizionali, regionali e comunali, dovute in relazione all'anno d'imposta 2008, a seguito di verifica fiscale con accesso presso i locali aziendali del professionista.

Avverso tale avviso di accertamento il contribuente propone ricorso alla competente Commissione Tributaria Provinciale che respinge così come la Commissione Regionale.

A questo punto il soggetto propone ricorso per Cassazione, presentando un solo motivo, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, resistente con controricorso, avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia con la quale si confermava la decisione di primo grado di non accoglimento del ricorso.

I giudici della Commissione Regionale respingendo l'azione del contribuente, hanno sottolineato come nel caso specifico, relativamente alla presunta illegittimità dell'atto impositivo emesso senza il rispetto dei 60 giorni ex L. n. 212 del 2000, art. 12, c. 7, l'accertamento era "una commistione di normative aventi ambiti applicativi del tutto distinti, scaturenti "non da una verifica" presso i locali dell'attività ma da discrasie delle movimentazioni bancarie e lo stesso contribuente aveva depositato presso la Guardia di Finanza la documentazione richiestagli: dunque non si era in presenza di un accesso e non sarebbero state operanti le disposizioni dell'art. 12, c. 7, L. n. 212 del 2000.

Con il ricorso in Cassazione, il contribuente riprende le sue doglianze con unico motivo, lamentando:

- violazione e/o falsa applicazione, [ex art. 360 c.p.c.](#) , n. 3, della L. n. 212 del 2000, art. 12, c. 7, poiché la C.T.R. ha escluso l'applicabilità della predetta disposizione, staccando dall'attività di verifica negli uffici del contribuente le indagini sulle movimentazioni bancarie compiute dai verificatori.

Gli Ermellini considerano la censura fondata.

Si sottolinea che le Sezioni Unite della Corte, sentenza n. 24823/2015, ha affermato il principio di diritto per il quale "Differentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato la legislazione non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante caso di violazione, l'invalidità dell'atto.

Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".



Dunque le Sezioni Unite hanno sottolineato come le garanzie della L. n. 212 del 2000, art. 12, c. 7, si applicano solo agli accertamenti derivanti da accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, considerando il dato testuale della rubrica "Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali" e quello della L. n. 212 del 2000, art. 12, c. 1, che si riferisce agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali: sono, dunque, operazioni d'intervento accertativo dell'Amministrazione inequivocabilmente identificabili secondo le disposizioni ex D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, c. 1, richiamato, in tema di imposte dirette dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, c. 1, e, in materia di imposta di registro, dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 53-bis.

Si precisa, altresì, che sono tutte ipotesi caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli: situazioni che giustificano il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali.

Dunque, a piena voce, la Corte Suprema ha ribadito l'orientamento del giudice di legittimità secondo il quale le garanzie fissate della L. n. 212 del 2000, art. 12, c. 7, anche se si applicano solo agli accertamenti successivi ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, prescindono dalla circostanza che l'operazione abbia o non comportato constatazione di violazioni fiscali (così la Corte di Cassazione con le sentenze nn. 15010/14, 9424/14, 5374/14, 2593/14, 20770/13, 10381/11): invero per giustificare la necessità del contraddittorio come controbilanciamento, c'è bisogno della circostanza che si sia trattato di verifiche caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli.

Nel caso d'esame si era in presenza di controllo fiscale effettuato previo accesso, presso gli uffici del contribuente, al fine di ricerca ed acquisizione documentale, accompagnato da contestuali indagini finanziarie telematiche e con consegna di ulteriore documentazione da parte dell'accertato: per tutto questo, la sentenza della Commissione Regionale non era vicina ai principi di diritto sopra richiamati.

La Suprema Corte di Cassazione accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata.

16 giugno 2017

Sonia Cascarano