

Civile Ord. Sez. 6 Num. 17765 Anno 2021

Presidente: MOCCI MAURO

Relatore: DELLI PRISCOLI LORENZO

Data pubblicazione: 22/06/2021

ORDINANZA

sul ricorso 29144-2019 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. 06363391001), 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

BOBCATS ASD, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, PIAZZA CAVOUR presso la CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE, rappresentata e difesa dall'avvocato PATRIZIO POZZOLI;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 408/8/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE dell'EMILIA ROMAGNA, depositata il 26/02/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 15/04/2021 dal Consigliere Relatore Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI.

FATTI DI CAUSA

Considerato che:

la Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso della parte contribuente avverso avvisi di accertamento relativi ad IRES, IVA e IRAP per l'anno d'imposta 2003 per mancato rispetto del termine di sessanta giorni previsto dall'art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000 tra il processo verbale di contestazione e l'avviso di accertamento;

La Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna respingeva l'appello dell'Agenzia delle entrate per mancato rispetto del termine di sessanta giorni previsto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 tra il processo verbale di contestazione e l'avviso di accertamento, evidenziando che nella specie si tratta di accertamento svolto presso l'Ufficio, mediante prodromica richiesta di esibizione documentale, atto d'istruttoria che tuttavia non integra di per sé invito al contraddittorio sul merito della successivamente definita pretesa tributaria: accertamento che riguarda unitamente le imposte dirette e l'IVA, identificandosi i maggiori ricavi e volume d'affari oggetto delle riprese fiscali. La non pretestuosità dell'eccezione della contribuente risulta peraltro dalle allegazioni dell'Associazione Sportiva Dilettantistica, potenzialmente incidenti sulla decisione nel merito della controversia, riguardanti il possesso (peraltro *ex adverso* incontestato) dei requisiti per fruire del regime fiscale agevolativo ai fini dell'IVA e delle imposte dirette.



Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidandosi ad un unico motivo. La parte contribuente si è costituita con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con l'unico motivo di impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'Agenzia delle entrate lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 nonché dei principi in tema di contraddittorio endoprocedimentale enunciati dalla Corte UE, tenendo conto che è pacifico che non vi è stato alcun accesso presso i locali del contribuente.

Il motivo di impugnazione è fondato.

Secondo questa Corte infatti:

in tema di accertamento fiscale, il termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 opera soltanto in caso di controllo eseguito presso la sede del contribuente e non anche alla diversa ipotesi, non assimilabile alla precedente, di accertamenti cd. a tavolino, atteso che la naturale "vis expansiva" dell'istituto del contraddittorio procedimentale nei rapporti tra fisco e contribuente non giunge fino al punto di imporre termini dilatori all'azione di accertamento derivanti da controlli eseguiti nella sede dell'Amministrazione sulla base dei dati forniti dallo stesso contribuente o acquisiti documentalmente (Cass. n. 24793 del 2020);

in tema di accertamento, il termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 non opera nell'ipotesi di accertamenti cd. a tavolino, salvo che riguardino tributi "armonizzati" come l'IVA, ipotesi nella quale, tuttavia, il contribuente che faccia valere il mancato rispetto di detto termine è in ogni caso onerato di indicare, in concreto, le



questioni che avrebbe potuto dedurre in sede di contraddittorio preventivo (Cass. n. 27420 del 2018);

in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, st.contr. deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione 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 (Cass. n. 15843 del 2020);

ritenuto che la Commissione Tributaria Regionale non si è attenuta ai suddetti principi laddove - riferendo che nella specie si tratta di accertamento che riguarda unitamente le imposte dirette e l'IVA e evidenziando che la non pretestuosità dell'eccezione della contribuente risulta peraltro dalle allegazioni dell'Associazione Sportiva Dilettantistica, potenzialmente incidenti sulla decisione nel merito della controversia, riguardanti il possesso (peraltro *ex adverso* incontestato) dei requisiti per fruire del regime fiscale agevolativo ai fini dell'IVA e delle imposte dirette - da un lato non ha distinto tra imposte dirette che costituiscono tributi non armonizzati e che non necessitano del contraddittorio e l'Iva che invece, essendo tributo armonizzato richiede, a determinate condizioni, il contraddittorio e dall'altro ha



attribuito d'ufficio rilevanza alle allegazioni dell'Associazione Sportiva Dilettantistica, potenzialmente incidenti sulla decisione nel merito della controversia, riguardanti il possesso dei requisiti per fruire del regime fiscale agevolativo senza considerare che spetta alla parte contribuente indicare, in concreto, sia le questioni che avrebbe potuto dedurre in sede di contraddittorio preventivo sia che la compressione del termine di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 ne ha compromesso il diritto di difesa. Del resto per un verso la sentenza impugnata, anche nella parte in fatto, non esplica quali sarebbero state le questioni che la parte contribuente avrebbe potuto dedurre in sede di contraddittorio (limitandosi infatti ad affermare soltanto che la BOBCATS s.r.l. ha reiterato l'eccezione ex art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000) e per un altro verso la parte contribuente nel controricorso, pur spiegando che si duole della circostanza che non sia stato considerato il fatto che non svolge attività d'impresa, da un lato non collega questa questione al mancato esperimento del contraddittorio preventivo e dall'altro il controricorso difetta di autosufficienza, non allegando tale doglianza e non localizzandola adeguatamente e secondo questa Corte il principio di autosufficienza, che impone l'indicazione espressa degli atti processuali o dei documenti sui quali il ricorso si fonda, va inteso nel senso che occorre specificare anche in quale sede processuale il documento risulta prodotto, poiché indicare un documento significa necessariamente, oltre che specificare gli elementi che valgono ad individuarlo, riportandone il contenuto, dire dove nel processo esso è rintracciabile, sicchè la mancata "localizzazione" del documento basta per la dichiarazione di inammissibilità del ricorso, senza necessità di soffermarsi sull'osservanza del principio di autosufficienza dal versante "contenutistico"; in applicazione del predetto principio,



la Cassazione ha dichiarato inammissibile il ricorso con il quale era stata dedotta l'omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c. su di una domanda asseritamente contenuta nella comparsa d'intervento, senza che, tuttavia né tale domanda, né la sentenza di primo grado fossero "localizzate" all'interno degli atti del procedimento (Cass. n. 28184 del 2020).

Pertanto, ritenuto fondato il motivo di impugnazione, il ricorso dell'Agenzia delle entrate va conseguentemente accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso nella camera di consiglio del 15 aprile 2021.

Il Presidente

Mauro Mocci

