

CORTE DI CASSAZIONE – SEZ. 5 – ORDINANZA n. 41903, DEPOSITATA il 16.12.2021

**RILEVATO CHE:**

1. La Commissione tributaria regionale della Sicilia rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti dell'I. F. M. s.p.a., avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Agrigento (n.654/1/09), che aveva accolto il ricorso presentato dalla contribuente contro l'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti dalla Agenzia delle entrate per l'anno 2004, per omessa contabilizzazione di polizze fideiussorie rilasciate dalla società. In particolare, il giudice d'appello rilevava l'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 12, secondo comma, della legge n. 212 del 2000, che imponeva agli organi accertatori di informare il contribuente, al momento dell'accesso, delle ragioni che avevano giustificato la verifica fiscale. Inoltre, la Commissione regionale evidenziava che, benché la verifica fiscale fosse connotata da ampia discrezionalità, tuttavia dovevano essere rispettati i principi dell'attività amministrativa, individuati nella imparzialità, pubblicità e trasparenza, di cui all'art. 1 della legge n. 241 del 1990. 2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate. 3. Resta intimata la società contribuente. 4. Il Procuratore Generale, nella persona del dott. Tommaso Basile, ha depositato conclusioni scritte chiedendo l'accoglimento del ricorso. 5. Con ordinanza del 27 aprile 2021 questa Corte ha disposto l'acquisizione del fascicolo d'ufficio.

**CONSIDERATO CHE:**

*Omissis*

5.1. Invero, l'art. 12, primo comma, della legge n. 212 del 2000, prevede che “tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali... sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo...”. Inoltre, il secondo comma dell'art. 12 dispone che “quando viene iniziata la verifica il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche”. Per questa Corte, però, la disposizione sopra richiamata, nello stabilire obblighi informativi “quando viene iniziata la verifica”, non li contempla espressamente a pena di nullità (Cass., sez. 5, 28 dicembre 2018, n. 33572) e, peraltro, anche in materia tributaria vale la regola della tassatività delle nullità (Cass., sez. un., 17 febbraio 2010, n. 3676; Cass., n. 28692/2018; Cass., n. 992/2015). 5.2. Inoltre, l'onere di comunicare preventivamente l'oggetto della verifica fiscale non può desumersi, in via interpretativa, sul piano sistematico, poiché l'ordinamento tributario non prevede un generalizzato onere di procedere a preventivo contraddittorio endoprocedimentale al momento della mera raccolta degli elementi di prova, quale condizione della successiva utilizzabilità degli stessi. 5.3. Questa Corte ha affermato il principio che l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso; sicché, gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo ovviamente la verifica della attendibilità e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico (Cass., 19 giugno 2001, n. 8344). 5.4. L'Amministrazione finanziaria, poi, è gravata, esclusivamente per i tributi armonizzati, di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, in applicazione degli articoli 41, 47 e 48 della Carta

fondamentale dei diritti dell'Unione Europea, mentre per quelli "non armonizzati", non essendo rinvenibile, nella legislazione nazionale, una prescrizione di carattere generale, analoga a quella unionale, solo ove risulti specificamente sancito (Cass., sez. un., 9 dicembre 2015, n. 24823).

5.5. Un limite all'esercizio dell'azione di accertamento non può neppure ricavarsi, con riferimento all'Iva, dai principi affermati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia europea, in quanto, sebbene essi richiedano il rispetto del contraddittorio nell'ambito del procedimento tributario, ogni volta che l'Amministrazione intenda adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, sicché il soggetto destinatario del provvedimento deve, a pena di decadenza del provvedimento medesimo, essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine ai rilievi sui quali l'Amministrazione intende fondare la propria decisione (decisione del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07, Sopropè, punti 36 e 36), essi non richiedono anche che tale contraddittorio venga instaurato prima ancora ed al fine di raccogliere dati ed elementi, essendo stato anzi puntualizzato che "l'amministrazione, quando procede alla raccolta di informazioni, non è tenuta ad informarne il contribuente, né a conoscere il suo punto di vista" (Corte Giustizia UE, 22 ottobre 2013, in causa C-276/12, Jirl Sabou, punto 41; Cass., sez. un., 8 dicembre 2015, n. 24283).

5.6. Neppure può essere applicato in modo integrale il procedimento amministrativo di cui alla legge n. 241 del 1990, con i rispettivi principi di efficienza e trasparenza, dell'ordinamento tributario.

5.7. Invero, si rileva che l'avviso di accertamento è il risultato del procedimento tributario. Il procedimento tributario è, dunque, una species del procedimento amministrativo, sicché, come rilevato dalla dottrina, l'avviso di accertamento va considerato una species del provvedimento amministrativo. Ciò significa, appunto, che all'avviso di accertamento deve applicarsi, in primo luogo, la disciplina propria, contenuta principalmente nel d.P.R. n. 600 del 1973 (testo unico in materia di accertamento), all'art. 42, e nel d.P.R. n. 633 del 1972 (testo unico in materia di Iva), all'art. 56. Inoltre, deve tenersi conto della disciplina cristallizzata nello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge n. 212 del 2000. Solo in via residuale, dunque, trova applicazione la legge n. 241 del 1990 sul procedimento amministrativo. Del resto, per questa Corte (Cass., sez. 5, 18 settembre 2015, n. 18448, pagina 12 della motivazione; Cass., sez. 5, 9 novembre 2015, n. 22810; Cass., sez. 5, 9 novembre 2015, n. 22800) la disciplina dei vizi di nullità degli atti amministrativi, prevista dall'art. 21-septies della legge n. 241 del 1990 non può, pertanto, essere automaticamente trasposta in ambito tributario, ma deve essere coordinata con la normativa tributaria. Quest'ultima, infatti, costituisce un sottosistema del diritto amministrativo in relazione di species a genus; con la conseguenza che, le norme che regolano il procedimento amministrativo trovano applicazione nel sottosistema, nei limiti in cui non siano derogate od incompatibili con le norme di diritto tributario che disciplinano il procedimento impositivo.

5.8. Peraltro, l'art. 13 (ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione), comma 1, della legge n. 241 del 1990 prevede che "le disposizioni contenute nel presente capo non si applicano nei confronti dell'attività della pubblica amministrazione diretta alla emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione, per i quali restano ferme le particolari norme che ne regolano la formazione". Si aggiunge, al comma 2 dell'art. 13, della legge n. 241 del 1990 che, "dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano".

5.9. Il legislatore, quindi, ha tenuto conto della peculiarità del procedimento tributario rispetto al procedimento amministrativo in generale.

5.10. Del resto, il legislatore tributario ha previsto, nella specifica materia fiscale, apposite garanzie a favore del contribuente, proprio nella fase di accesso degli organi accertatori presso la sede dell'impresa, ex art. 12 della legge 212/2000.

5.11. Peraltro, lo Statuto del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, costituisce la codificazione dei principi generali nel settore tributario. L'art. 1 di tale legge contiene la clausola di autoqualificazione ("le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali"). Nonostante il richiamo ad alcune norme della Costituzione, tuttavia, la legge n. 212 del 2000 non assurge al rango costituzionale né è considerata una legge rinforzata in considerazione del carattere rigido della Costituzione repubblicana. Per questa Corte, infatti, le norme della legge 27 luglio 2000, n. 212, emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione e qualificate espressamente come

principi generali dell'ordinamento tributario, sono idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e costituiscono, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori), ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria e, conseguentemente, non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse, per cui l'efficacia retroattiva delle rendite catastali, prevista dall'art. 2, comma 34, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in legge 24 novembre 2006, n. 286, non è preclusa dall'art. 3 della citata legge (Cass., sez. 5, 16 gennaio 2015, n. 696; Cass., sez. 5, 11 aprile 2011, n. 8145). Si è ritenuto che lo Statuto del contribuente ha inteso attribuire alle proprie disposizioni il valore di principi generali dell'ordinamento tributario, con una auto-qualificazione che dà attuazione alle norme costituzionali richiamate dallo statuto, e che costituiscono orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto, cosicché qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme a questi principi, a cui la legislazione tributaria, anche antecedente allo statuto, deve essere adeguata (Cass., sez. 5, 14 aprile 2004, n. 7080). Per questa Corte, infatti, i principi generali dell'attività amministrativa stabiliti dalla legge n. 241 del 1990, si applicano, salva la specialità, anche per il procedimento amministrativo tributario. Infatti, il procedimento amministrativo, come quello tributario, costituisce la forma della funzione e il potere di adottare l'atto amministrativo finale è solo l'esercizio terminale di un potere che è stato frazionato, in conformità alle norme sul procedimento. Le regole generali sono, poi, specificate dalla legislazione tributaria, trovando applicazione le norme sullo Statuto del contribuente e quelle specifiche sulla singola normativa presa in considerazione, ai fini Iva o IRES (per il principio di specialità del procedimento tributario vedi Cass., sez.5, 23 gennaio 2006, n. 1236). La legge n. 241 del 1990 ha, dunque, valore "residuale", anche in ragione dell'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge n. 212 del 2000, che ne rappresenta l'equivalente (autonomo) nella materia tributaria, mentre la legge n. 241 del 1990 è espressamente richiamata solo in alcuni casi e, pertanto, solo ove si è ritenuto di considerarla applicabile. 6. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità. P.Q.M. accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità. Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 16 dicembre 2021 Il Presidente Ettore Cirillo

DEPOSITATO il 29 dicembre 2021.