



REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

22724

*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 23278/2012

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 22724

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. FEDERICO SORRENTINO - Presidente - Ud. 11/02/2020
- Dott. RICCARDO GUIDA - Consigliere - PU
- Dott. FRANCESCO FEDERICI - Consigliere -
- Dott. ANTONELLA DELL'ORFANO - Consigliere -
- Dott. ANDREA VENEGONI - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 23278-2012 proposto da:

(omissis) GMBH FILIALE (omissis), in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in (omissis), presso lo (omissis)

(omissis), rappresentato e difeso dall'avvocato

(omissis), giusta procura a margine;

- **ricorrente** -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, 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;

- **controricorrente** -

nonchè contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA;

- **intimata** -

avverso la sentenza n. 31/2012 della COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositata il 27/02/2012;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 11/02/2020 dal Consigliere Dott. ANDREA VENEGONI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. IMMACOLATA ZENO che ha concluso per l'accoglimento del primo motivo di ricorso;

udito per il ricorrente l'Avvocato (omissis) che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito per il controricorrente l'Avvocato (omissis) che ha chiesto il rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. La (omissis) Gmbh, filiale di (omissis), banca di diritto tedesco, esponeva di avere ricevuto il 18 maggio 2009 un avviso di accertamento con cui l'ufficio rilevava, per l'anno di imposta 2004, a seguito di processo verbale di constatazione precedentemente notificato, maggior reddito imponibile ai fini ires, irap ed iva attraverso il recupero di costi ritenuti non deducibili o non di competenza, e la rettifica di perdite su crediti.

Il 15 luglio 2009 la Banca presentava istanza di accertamento con adesione, procedura che si concludeva il 20 novembre 2009 con esito negativo.

Quindi, il 30 novembre 2009 il contribuente impugnava l'avviso di accertamento davanti alla CTP di Milano.

2. Quest'ultima, però, dichiarava il ricorso tardivo, ritenendo che il termine di sessanta giorni per impugnare l'avviso, anche considerando la sospensione per l'accertamento per adesione, fosse ormai decorso, sul presupposto che la sospensione dei termini della procedura di adesione, di cui all'art. 6, comma 3, d.lgs 218 del 1997 non si cumulasse con la sospensione feriale degli stessi, di cui all'art. 1 della legge 742 del 1969.

3. La società impugnava la sentenza, e la CTR della Lombardia rigettava l'appello sullo stesso presupposto.

4. Per la cassazione di quest'ultima sentenza ricorre la banca contribuente sulla base di quattro, articolati, motivi. Si costituisce l'ufficio che resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la società deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 21, comma 1, d.lgs. 546 del 1992, dell'art. 6, comma 3, d.lgs. 218 del 1997 e dell'art. 1, primo comma, della legge 742 del 1969, anche in combinato disposto, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.

La CTR ha errato a dichiarare tardivo il ricorso per non cumulabilità del periodo di sospensione feriale con quello previsto dalla normativa sull'accertamento con adesione.

Con il secondo motivo deduce omessa pronuncia (art. 112 c.p.c.) - nullità della sentenza o del procedimento in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 c.p.c.: a) con riferimento alla presunta indeducibilità delle rettifiche di valore dei crediti in sofferenza e delle perdite su crediti; b) con riferimento alla presunta indeducibilità di costi non di competenza, per violazione dell'art. 109, comma 1, tuir per euro 482.809; c) con riferimento alla presunta indeducibilità dei costi ritenuti non inerenti per violazione dell'art. 109, comma 5, tuir; in particolare, le spese per la revisione contabile del bilancio di esercizio 2004 per euro 30.000. Legittimità e spettanza della detrazione dell'iva assolta su tale fattura; d) con riferimento all'erroneità dell'aliquota irap applicata alle rettifiche operate dall'ufficio (5,25%) in relazione al valore della produzione prodotto nella regione Veneto (4,25%).

Con il terzo motivo deduce omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c.: a) con riferimento alla presunta indeducibilità delle rettifiche di valore di crediti in sofferenza e delle perdite su crediti per violazione dell'art. 101, comma 5, tuir per euro 351.036; b) con riferimento alla presunta indeducibilità di costi non di competenza per violazione dell'art. 109, comma 1, tuir per euro

482.809; c) con riferimento alla presunta indeducibilità dei costi ritenuti non inerenti per violazione dell'art. 109, comma 5, tuir; in particolare, le spese per la revisione contabile del bilancio di esercizio 2004 per euro 30.000; legittimità e spettanza della detrazione dell'iva assolta su tale fattura; d) con riferimento all'erroneità dell'aliquota irap applicata alle rettifiche operate dall'ufficio (5,25%) in relazione al valore della produzione prodotto nella regione Veneto (4,25%).

Con il quarto motivo deduce omessa pronuncia – violazione e falsa applicazione dell'art.112 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.: a) con riferimento alla presunta indeducibilità delle rettifiche di valore di crediti in sofferenza e delle perdite su crediti per violazione dell'art. 101, comma 5, tuir per euro 351.036; b) con riferimento alla presunta indeducibilità di costi non di competenza per violazione dell'art. 109, comma 1, tuir per euro 482.809; c) con riferimento alla presunta indeducibilità dei costi ritenuti non inerenti per violazione dell'art. 109, comma, 5 tuir; in particolare, le spese per la revisione contabile del bilancio di esercizio 2004 per euro 30.000; legittimità e spettanza della detrazione dell'iva assolta su tale fattura; d) con riferimento all'erroneità dell'aliquota irap applicata alle rettifiche operate dall'ufficio (5,25%) in relazione al valore della produzione prodotto nella regione Veneto (4,25%).

2. Il primo motivo è fondato, con assorbimento dei restanti.

2.1. La questione, come è chiaro dalla sopra riportata esposizione, consiste nello stabilire se, ai fini del computo del termine per impugnare l'avviso di accertamento, il periodo di sospensione feriale sia cumulabile con la sospensione dei termini di novanta giorni della procedura di accertamento con adesione.

2.2. Al riguardo, in aggiunta ai riferimenti giurisprudenziali citati in ricorso, che è datato 2012 e quindi appartiene ad un'epoca in cui la Proc. n. 23278/12

questione era controversa, oggi è intervenuto l'art. 7-*quater*, comma 18, del d.l. n.193 del 2016, conv. in l. n. 225 del 2016, che prevede espressamente il cumulo (recitando: «I termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale»), ed è considerato norma interpretativa, quindi applicabile anche ai periodi anteriori.

Più in particolare la giurisprudenza relativa alla nuova normativa (Cass. Sez. VI-5, n. 5039 del 2019) afferma al riguardo: «Ai sensi dell'art. 7-*quater*, comma 18, del d.l. n.193 del 2016, conv. in l. n. 225 del 2016, i termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione previsti dall'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 218 del 1997, sono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale, con la conseguenza che durante detto periodo è sospeso il termine per proporre l'istanza di accertamento con adesione».

Per i periodi anteriori, seppure con qualche contrasto, (l'ordinanza Cass. n. 5039, depositata il 21 febbraio 2019, ammette il cumulo delle due sospensioni, mentre la sentenza Cass. n. 7386, depositata il 15 marzo 2019, a distanza di poco più di 20 giorni, esclude l'applicabilità del cumulo), appare prevalente la tesi per cui la norma è ritenuta applicabile retroattivamente.

Afferma, al riguardo, Cass. sez. V n. 34490 del 2019: «Quanto poi alla questione, dedotta dalla ricorrente, della non cumulabilità tra la sospensione dei termini feriali e la sospensione prevista dall'art. 6 d.lgs. 218/1997, che attiene alla ammissibilità del ricorso e cioè ad una questione che, ex art. 22, comma 2, del D. Lgs. n. 546 del 1992, è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, è vero che in passato si era formato un indirizzo di questa Corte che aveva

ritenuto non applicabile la sospensione dei termini feriali ai termini delle procedure non giurisdizionali, quale quella di cui all'art. 6, comma 3, del d.lgs. 218/1997 il cui termine, equiparabile ad uno *spatium deliberandi*, non poteva considerarsi un termine processuale (Cass. sez., V n. 11632/2015; Cass. sez. V n.7701/2013; Cass. n. 7995 del 2016), però occorre considerare che, a seguito dell'indirizzo di questa Corte appena indicato, è intervenuto il legislatore che, con l'art. 7-*quater*, comma 18, del d.l. n. 193 del 2016, convertito con modificazioni dalla legge n. 225 del 2016, ha previsto che "I termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale"; e si tratta di norma che, anche alla luce della *occasio legis* e del dibattito dottrinario al cui interno si è posta, oltre che per la sua formulazione letterale (si intendono cumulabili), appare una chiara norma interpretativa, valevole quindi anche per il passato».

2.3. Esaminata la questione di diritto, nel caso di specie è necessaria un'incursione nella vicenda di fatto su questo specifico aspetto, atteso che si tratta di questione processuale tale per cui, se nonostante il suddetto principio di diritto, il termine fosse comunque decorso, non avrebbe alcun significato cassare la sentenza impugnata e rinviare al giudice del merito. Al riguardo, si sono verificate le seguenti scadenze temporali:

notifica dell'avviso: 18.5.2009,

istanza di adesione: 15.7.2009,

ricorso: 30.11.2009.

Pertanto, dal 18.5 al 15.7 sono trascorsi cinquantotto giorni; successivamente, dal 15.7 al 29.11 il termine è stato sospeso per la procedura di adesione (novanta giorni dal 15.7 scadono il 13.10; con

Proc. n. 23278/12

l'aggiunta di quarantasei giorni di sospensione feriale si raggiunge il 28.11); residuano quindi ancora due giorni (29.11.e 30.11) in cui riprende il termine dei sessanta giorni per il ricorso; pertanto, il ricorso presentato il 30.11 era tempestivo.

2.4. La CTR ha, pertanto, errato nel dichiarare tardivo il ricorso introduttivo.

Poiché la causa presenta l'esame di numerose questioni di merito, non esaminate dalla CTR alla luce della decisione processuale che viene in questa sede cassata, occorre, quindi, rinviarla al giudice di secondo grado per l'esame delle stesse, nonché per la pronuncia delle spese del presente giudizio.

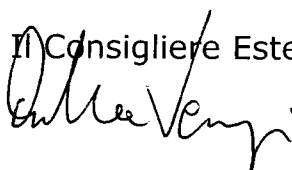
P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti i restanti.

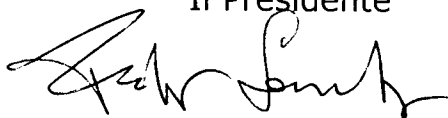
Cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, anche per la decisione sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'11 febbraio 2020.

Il Consigliere Estensore



Il Presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

Oggi, 20 OTT 2020

IL CANCELLIERE

Dott. Carlotta Lucia Dionigi