



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Dott. Ettore Cirillo	Presidente
Dott. Roberta Crucitti	Consigliere
Dott. Maria Luisa De Rosa	Consigliere
Dott. Valentino Lenoci	Consigliere
Dott. Angelo Napolitano	Consigliere rel. est.

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 10406/2013 R.G. proposto da
(omissis) in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, in virtù di procura speciale a margine del ricorso, dagli Avvocati (omissis)
elettivamente domiciliata presso lo studio di
quest'ultima in (omissis)

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore p.t., rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici è domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 12;

- *controricorrente* -



avverso la sentenza n. 31/28/12 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia - Milano, depositata in data 18/01/2023 non notificata;

udita la relazione della causa svolta dal dott. Angelo Napolitano nella pubblica udienza del 23 novembre 2022, tenutasi senza la presenza delle parti e del Sostituto Procuratore Generale, ai sensi dell'art. 23, comma 8 bis, del d.l. n. 137 del 2020, conv. in I. n. 176 del 2020;

Fatto

Con l'avviso di accertamento n. R1R03BB01594/2008, emesso e notificato dall'Agenzia delle Entrate di Milano 3 alla (omissis) (d'ora in poi, anche "la contribuente" o anche "la società ricorrente") in data 12 dicembre 2008, l'Ufficio contestò alla società la deducibilità, ai fini IRPEG, della rinuncia al credito da essa effettuata a copertura del sottozero patrimoniale della partecipata (omissis) in liquidazione, oltre che la deducibilità per quinti della svalutazione operata da (omissis) relazione alla partecipazione nella stessa società partecipata (omissis) a liquidazione. Espone la società che essa acquisì nel corso del 1995 una partecipazione del 50% nel capitale della società (omissis) a liquidazione per effetto della fusione per incorporazione della propria società controllata (omissis) (omissis) quale deteneva la partecipazione anteriormente alla fusione, mentre il restante 50% del capitale era detenuto da un altro azionista, (omissis) (omissis) durante il periodo di liquidazione, aveva subito ingenti perdite civilistiche; lo stato di liquidazione fu tuttavia revocato nel corso del 2004 a seguito di una delibera dell'assemblea straordinaria degli azionisti del 19 novembre 2004. Nel bilancio di esercizio di (omissis) chiuso alla data del 31 dicembre 1995, la partecipazione in (omissis) era stata iscritta ad un valore pari a zero.



(omissis) **nel bilancio anteriore all'anno in cui avvenne**

l'acquisizione da parte di (omissis) eva un patrimonio netto positivo di euro 1.407.131,72; nel 2002 e nel 2003 il patrimonio netto, invece, era negativo e pari ad euro, rispettivamente, 20.549.568,50 (2002) e 11.667.515,50 (2003).

La società odierna ricorrente, all'inizio dell'esercizio chiuso il 31 dicembre 2003, vantava un credito nei confronti di (omissis) pari ad euro 10.966.000, derivante da un rapporto di conto corrente di corrispondenza.

Il liquidatore di (omissis) videnziava con raccomandata del 19 dicembre 2003 l'opportunità di una parziale conversione dei crediti vantati dagli azionisti nei confronti della stessa partecipata a copertura delle perdite di esercizio di quest'ultima, accumulate fino al 2002 per un ammontare di euro 10.500.000, e di un versamento patrimoniale in conto aumento futuro di capitale.

Il legale rappresentante di (omissis) ue, corrispondendo alla richiesta del liquidatore di (omissis) dichiarò, con raccomandata del 23 dicembre 2003: di rinunciare a crediti per euro 5.250.000 (pari al 50% delle perdite totali), a titolo di copertura del sottozero; di effettuare un versamento in conto futuro aumento del capitale per euro 5.685.650, mediante rinuncia ad ulteriori crediti derivanti dal rapporto di conto corrente ordinario di corrispondenza intrattenuto con la società partecipata.

La rinuncia al credito si sarebbe perfezionata in data 23 dicembre 2003 con l'espressione del consenso da parte di (omissis)

In conseguenza di tale rinuncia, emersero due componenti negative di reddito in capo alla società odierna ricorrente nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2003: 1) un onere per la copertura del sottozero, pari ad euro 5.250.000; 2) un onere da svalutazione della partecipazione, pari ad euro 5.685.650.

A fini contabili, (omissis) zzò il fondo rischi su partecipazioni iscritto negli esercizi pregressi tra le passività di bilancio per coprire i componenti negativi di redditi connessi alla



copertura del sottozero ed alla svalutazione della partecipazione,
derivanti dalla rinuncia al credito.

Da un punto di vista fiscale, la società ricorrente effettuò una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi percepiti nel 2003, portando in deduzione il credito "rinunciato" a copertura del "sottozero", ai sensi dell'art. 61, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986 (Tuir), vigente *pro tempore*.

La stessa società effettuò un'ulteriore variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi percepiti nel 2003, al fine di dedurre un quinto dell'ammontare complessivo della svalutazione della partecipazione in (omissis) euro 5.685.650 ripartiti in cinque esercizi) ai sensi del combinato disposto dell'art. 61, comma 3 Tuir e dell'art. 1, comma 1 lett. b), del d.l. n. 209 del 2002, conv. in I. n. 265 del 2002, i quali stabilivano che le svalutazioni di partecipazioni in società non quotate potevano essere dedotte in cinque periodi d'imposta e per quote costanti in misura proporzionalmente corrispondente alle diminuzioni patrimoniali risultanti dal confronto tra il patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio regolarmente approvato dalla società partecipata anteriormente alla data in cui le azioni sono state acquistate ed il patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio ovvero, se successive, dal patrimonio netto risultante a seguito delle deliberazioni di riduzione del capitale per perdite effettuate dalla società partecipata.

La società impugnò l'avviso di accertamento dinanzi alla CTP di Milano, che, respinto il motivo "procedimentale" fondato sulla nullità dell'atto impositivo ex art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, accolse il ricorso nel merito, confermando la deducibilità delle componenti negative di reddito attuata per l'anno d'imposta 2003 dalla odierna ricorrente.

Su appello dell'Agenzia delle Entrate, la CTR riformò la sentenza di prime cure, rigettando il ricorso originario della società, che propose appello incidentale contro il capo di sentenza che aveva rigettato il



motivo della nullità dell'avviso di accertamento fondato sulla
violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2013a
Avverso la sentenza di appello ha proposto ricorso per cassazione la
(omissis) **sulla base di sei motivi.**

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Il Sostituto Procuratore Generale, nella persona del dott. Fulvio Troncone, ha depositato requisitoria scritta chiedendo l'accoglimento del primo motivo con assorbimento dei restanti.

Kri S.p.A. (già (omissis)) depositato memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

Diritto

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 (Statuto del Contribuente) - omesso rispetto da parte dell'Ufficio del termine di sessanta giorni per la notifica dell'avviso di accertamento nonché omessa motivazione dell'avviso medesimo con riguardo alle osservazioni del contribuente in sede di controdeduzioni al PVC, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.)", la contribuente censura la sentenza impugnata per non aver rilevato che la violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, renderebbe l'avviso di accertamento geneticamente nullo per mancato rispetto dei sessanta giorni accordati *ex lege* al contribuente, per violazione del principio del contraddittorio (art. 111 Cost.), vizio rilevabile d'ufficio in qualsiasi stato e grado del procedimento.

Il mancato rispetto del termine aggrava, secondo l'odierna ricorrente, l'onere di motivazione con riferimento alle ragioni d'urgenza sottese al mancato rispetto del termine dilatorio per l'emanazione dell'avviso di accertamento.

Inoltre, l'avviso di accertamento che segue un processo verbale di constatazione non sarebbe un atto vincolato, sicché non potrebbe degradarsi a mera irregolarità il mancato rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emissione dell'atto impositivo.

1.1. Il motivo è fondato.



Ai sensi dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 ("statuto del contribuente"), nel testo vigente *ratione temporis* (18/01/2023) PD

rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza".

Il termine dilatorio di sessanta giorni, dunque, assurge a presupposto legale di validità dell'avviso di accertamento emesso in seguito a verifiche e ispezioni condotte nelle sedi in cui si svolge l'attività del contribuente.

Opinare diversamente significherebbe fornire una *interpretatio abrogans* della disposizione in parola, riversando di fatto interamente in sede processuale il contraddittorio tra l'amministrazione e il contribuente, che la legge vuole, invece, che quest'ultimo possa instaurare entro sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo.

La giurisprudenza di questa S.C., del resto, come ha ricordato il sostituto P.G. nella sua requisitoria, è consolidata nel senso di ritenere che l'avviso di accertamento è nullo se emanato prima del decorso dei sessanta giorni di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 e che tra i "*casi di particolare e motivata urgenza*" non può essere ricompresa la imminente scadenza del termine di decadenza dal potere di accertamento, essendo tale situazione dipendente da una inefficienza organizzativa della pubblica amministrazione che non può ridondare in danno del contribuente (*ex multis*, Cass., Sez. T., n. 11110/2022).

Dalla fondatezza del motivo di ricorso in esame consegue la cassazione della sentenza impugnata e, in accoglimento del ricorso



di primo grado, l'annullamento dell'avviso di accertamento, a e Q da nullità.

2.L'accoglimento del primo motivo di ricorso determina, per il suo carattere pregiudiziale, l'assorbimento dei restanti cinque motivi, incentrati su contestazioni "di merito" della pretesa impositiva, mediate dall'impugnazione della sentenza d'appello che le aveva rigettate.

3. Le spese del giudizio di cassazione, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza, mentre sussistono giusti motivi, atteso il complessivo andamento del processo, per compensare tra le parti le spese dei giudizi di merito.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, annulla l'avviso di accertamento impugnato in prime cure.

Compensa le spese dei giudizi di merito.

Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore della Kri S.p.A., delle spese del giudizio di cassazione, che si liquidano in euro dodicimila per onorari, oltre al rimborso delle spese generali, iva e c.p.a., ed oltre ad euro duecento per esborsi.

Così deciso, in Roma, il 23 novembre 2022.

Il Giudice estensore

dott. Angelo Napolitano

Il Presidente

Dott. Ettore Cirillo

