Guida al Diritto 24 ORE
SETTIMANALE DI DOCUMENTAZIONE GIURIDICA

16602/15

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

16602/15

Oggetto

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 22919/2008

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 16602

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. AURELIO CAPPABIANCA - Presidente - Ud. 15/04/2015

Dott. CAMILLA DI IASI - Rel. Consigliere - PU

Dott. BIAGIO VIRGILIO - Consigliere -

Dott. MARIO CIGNA - Consigliere -

Dott. MASSIMO FERRO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 22919-2008 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

*- ricorrente -*

*contro*

2015
1470

SPA in persona del Procuratore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIALE ll, presso lo studio dell'avvocato che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato con procura notarile del Not. Dr.

Guida al Diritto 24 ORE
SETTIMANALE DI DOCUMENTAZIONE GIURIDICA
Settimanale di documentazione giuridica - www.guidaaldiritto.ilsole24ore.com

in MILANO rep. n. 8958 dell'08/04/2015;

***- controricorrente -***

avverso la sentenza n. 104/2007 della COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositata il 13/07/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 15/04/2015 dal Consigliere Dott. CAMILLA DI IASI;

udito per il ricorrente l'Avvocato che ha chiesto l'accoglimento in subordine rinvio a nuovo ruolo in attesa decisione delle SS.UU.;

udito per il controricorrente l'Avvocato che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. RICCARDO FUZIO che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Guida al Diritto
SETTIMANALE DI DOCUMENTAZIONE GIURIDICA

ricorso n. 22919/08

SENTENZA

Considerato in fatto

L'Agenzia delle Entrate ricorre con otto motivi nei confronti di s.p.a. (che resiste con controricorso successivamente illustrato da memoria) per la cassazione della sentenza n. 104/11/07 con la quale, in controversia concernente l'impugnazione di accertamenti per Iva, Irpeg e Irap con riguardo all'anno 1998 emessi in relazione a due p.v.c. della G.d.F., la CTR Lombardia confermava la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso della contribuente.

In particolare, per quanto ancora rileva, i giudici d'appello, in ordine ai rilievi fondati sul p.v.c. del 19.12.2003, confermavano l'annullamento del corrispondente avviso di accertamento disposto dai primi giudici per mancato rispetto dei termini di cui all'art. 12 comma 7 l. n. 212 del 2000. Con riguardo al rilievo concernente il mancato assoggettamento ad IVA degli atti di cessione tra s.r.l. -ora s.p.a.- e s.p.a., riteneva non suffragata da indizi presuntivi gravi la prospettazione dell'Ufficio secondo la quale la cessione d'azienda avrebbe dovuto essere riqualificata quale mera cessione di singoli beni, come tali da assoggettare ad Iva e non ad imposta di registro.

Ritenuto in diritto

1. Col primo degli otto motivi di ricorso, deducendo violazione e falsa applicazione dell'art. 12 comma 7 l. 212/2000, la ricorrente si duole del fatto che i giudici d'appello abbiano annullato l'avviso opposto in quanto emesso prima che decorressero i sessanta giorni dalla notificazione del p.v.c., pertanto in presunta violazione dell'art. 12 comma 7 l. 212/2000, senza considerare che la norma citata non prevede la sanzione della nullità nell'ipotesi di mancato rispetto del termine

Col secondo motivo, deducendo -sotto diverso profilo- ulteriore violazione e falsa applicazione dell'art. 1 comma 7 l. n. 212 del 2000, la ricorrente si duole del fatto che i giudici d'appello abbiano dichiarato l'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso prima del decorso dei previsti sessanta giorni senza verificare in concreto l'esistenza di un effettivo pregiudizio e di una allegazione in tal senso.

Col terzo motivo, deducendo violazione degli artt. 112 c.p.c. e 57 d.lgs. n. 546 del 1992 la ricorrente si duole del fatto che i giudici d'appello abbiano fondato la decisione di annullamento dell'avviso opposto su di una circostanza non dedotta dal contribuente (il pregiudizio concretamente patito dal medesimo per il mancato rispetto del suddetto termine).

Col quarto motivo, deducendo violazione dell'art. 57 d.lgs. n. 546 del 1992, la ricorrente si duole del fatto che i giudici d'appello abbiano annullato l'avviso opposto sulla base di una circostanza (il

Guida al Diritto
SETTIMANALE DI DOCUMENTAZIONE GIURIDICA
Settimanale di documentazione giuridica - www.guidaaldiritto.ilsole24ore.com

pregiudizio concretamente patito dal contribuente per il mancato rispetto del suddetto termine) dedotta per la prima volta solo in appello.

Le censure di cui ai motivi 1 e 2, da esaminare congiuntamente perché connesse, sono infondate.

Con riguardo a diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, le sezioni unite di questa Corte (con arresto assolutamente persuasivo al quale il collegio intende dare continuità in assenza di valide ragioni per discostarsene), hanno affermato che l'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 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". (cfr. SU n. 18184 del 2013).

In particolare, le sezioni unite nella citata sentenza hanno evidenziato che nell'ambito delle norme statutarie, l'art. 12 assume una rilevanza del tutto peculiare, in ragione del suo oggetto e delle finalità perseguite e che l'incipit del comma 7, in particolare, nel richiamare il "rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente", qualifica chiaramente la norma come espressiva dei principi di "collaborazione" e "buona fede", i quali, ai sensi del precedente art. 10, comma 1, devono improntare i rapporti tra contribuente e fisco e vanno considerati (analogamente al principio di tutela dell'affidamento, più specificamente contemplato nello stesso art. 10, comma 2) quale diretta applicazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione (art. 97 Cost.), capacità contributiva (art. 53) nonché uguaglianza, intesa sotto il profilo della ragionevolezza (art. 3), e quindi, in definitiva, come fondamenti dello Stato di diritto e canoni di civiltà giuridica .

Le sezioni unite hanno inoltre precisato che il citato art. 12 della Statuto introduce nell'ordinamento una particolare e concreta forma di "collaborazione" tra amministrazione e contribuente proprio attraverso la previsione di un termine dilatorio di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica, prima della cui scadenza, e salvo le previste eccezioni, l'atto impositivo **"non può essere emanato"**, evidenziando che tale intervallo temporale è destinato a favorire l'interlocuzione tra le parti anteriormente alla (eventuale) emissione del provvedimento, e cioè il contraddittorio procedimentale, che è andato assumendo, in giurisprudenza, in dottrina e nella stessa legislazione, proprio con specifico riferimento alla materia tributaria, un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio

della potestà impositiva, il quale, *anche nell'interesse dell'ente impositore*, risulterà tanto più efficace quanto più si rivelerà conformato ed adeguato -proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile- alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso.

Pertanto, in particolare riferimento al primo motivo, si evidenzia che è sulla base di queste considerazioni che le sezioni unite hanno ritenuto che l'inosservanza del termine di 60 giorni determina l'illegittimità dell'atto impositivo pur in mancanza di una esplicita previsione in tal senso nella norma, peraltro sulla scorta di un precedente proprio delle sezioni unite che, con la sentenza n. 26635 del 2009 in materia di accertamento standardizzato, premesso che "il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa", sono giunte ad affermare la nullità - non esplicitamente comminata- degli avvisi di accertamento emessi con il metodo dei parametri o degli studi di settore, in assenza di previa attivazione del contraddittorio con il contribuente.

E, in riferimento al secondo motivo, è altresì da evidenziare che è sempre sulla base delle predette considerazioni (le quali inquadrano il termine dilatorio nell'ambito degli strumenti intesi a favorire l'interlocuzione tra le parti del rapporto tributario non solo in funzione di garanzia del contribuente, ma anche in funzione del migliore esercizio della potestà impositiva), che le sezioni unite hanno ritenuto che il mancato rispetto del termine di sessanta giorni determina "*di per sé*" l'illegittimità dell'atto impositivo, senza che sia necessario provare il pregiudizio concretamente patito dal contribuente per il mancato rispetto del suddetto termine.

La ritenuta infondatezza delle censure contenute nei primi due motivi comporta l'assorbimento delle censure di cui ai motivi 3, 4 sopra riportati.

2. Col quinto motivo, deducendo ulteriore violazione e falsa applicazione dell'art. 12 comma 7 l. 212/2000, la ricorrente si duole del fatto che i giudici d'appello non abbiano considerato che l'imminente scadenza del termine decadenziale comportava un "caso di particolare urgenza" tale da giustificare la deroga all'osservanza del termine prescritto.

Col sesto motivo, deducendo violazione e falsa applicazione dell'art. 57 d.lgs. n. 546 del 1992, la ricorrente si duole del fatto che i giudici della C.T.R. abbiano considerato tardiva la deduzione difensiva con la quale l'Agenzia, per la prima volta in appello, aveva affermato che l'emissione dell'avviso di accertamento prima della scadenza del termine fosse legittimato da motivi di urgenza rappresentati dalla imminente scadenza del termine di decadenza dal potere impositivo, senza considerare che nella specie non si trattava della allegazione di un fatto nuovo bensì della rappresentazione di un argomento giuridico.

Le censure esposte nel quinto motivo sono infondate.

In particolare, con riguardo alle ragioni di urgenza addotte dall'amministrazione in riferimento alla emissione dell'avviso di accertamento senza il rispetto del termine dilatorio e consistenti nell'imminente completamento del decorso del termine di decadenza dal potere impositivo, la giurisprudenza di questo giudice di legittimità (alla quale il collegio intende dare continuità in assenza di valide ragioni per discostarsene) ha avuto modo di affermare che le particolari ragioni di urgenza, che, ove sussistenti e provate dal fisco, consentono l'inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7 l. n. 212 del 2000 non possono consistere nell'imminente scadenza del termine decadenziale utile al fine dell'accertamento da parte dell'Ufficio, qualora ciò sia dovuto esclusivamente ad inerzia o negligenza di quest'ultimo e non anche ad altre circostanze che abbiano ritardato incolpevolmente l'accertamento ovvero abbiano reso - come nel caso in cui il contribuente versi in un grave stato di insolvenza- difficoltoso con il passare del tempo il pagamento del tributo e necessario procedere senza il rispetto del termine. (cfr. cass. n. 9424 del 2014 e nello stesso senso, tra le altre, v. anche cass. n. 25759 del 2014).

Tanto premesso, è sufficiente rilevare che nella specie non risultano allegate (e tanto meno provate, né nel corso del giudizio di merito né nel corso del presente giudizio di legittimità) specifiche circostanze o ragioni che "hanno impedito il tempestivo ed ordinato svolgimento delle attività di controllo entro il sessantesimo giorno antecedente la chiusura delle operazioni, come, ad esempio, nuovi fatti emersi nel corso delle indagini fiscali o di procedimenti penali svolti nei confronti di terzi, eventi eccezionali che hanno inciso sull'assetto organizzativo o sulla regolare programmazione dell'attività degli uffici, condotte dolose o pretestuose o volutamente dilatorie del contribuente sottoposto a verifica" (cfr. in tali termini cass. n. 25759 del 2014 già citata).

Le considerazioni sopra esposte comportano l'assorbimento del sesto motivo.

3. Col settimo motivo, in relazione all'assoggettamento ad imposta di registro di cessioni ritenute dall'Agenzia assoggettabili ad IVA, la ricorrente deduce nullità della sentenza ai sensi degli artt. 132 c.p.c. e 36 d.lgs. 546 del 1992 perché sostenuta da motivazione apparente.

La censura è infondata.

In relazione al rilievo in questione è infatti da evidenziare che i giudici d'appello motivano la decisione innanzitutto attraverso il rinvio per relationem alla sentenza impugnata ed alla motivazione che la sostiene, con la quale i predetti giudici affermano espressamente di concordare.

In proposito la giurisprudenza di questo giudice di legittimità ha ripetutamente affermato che è legittima la motivazione "per relationem" della sentenza pronunciata in sede di gravame, purchè il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo

sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, in modo che il percorso argomentativo desumibile attraverso la parte motiva delle due sentenze risulti appagante e corretto, dovendo invece essere cassata la sentenza d'appello allorquando la laconicità della motivazione adottata, formulata in termini di mera adesione, non consenta in alcun modo di ritenere che alla affermazione di condivisione del giudizio di primo grado il giudice di appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (v. tra le tante Cass. n. 2268 del 2006 e numerose altre conformi).

Nella specie i giudici di merito hanno dato conto di aver valutato la ritenuta perdurante validità della motivazione della sentenza di primo grado anche alla luce dei motivi di impugnazione, precisando che le ragioni ivi addotte "non risultano superate dalle argomentazioni dell'Ufficio" in quanto la diversa ricostruzione dell'Ufficio, "pur sorretta da una certa logicità, non risulta suffragata da probanti elementi risolutivi, tali cioè da smontare l'assunto decisionale del giudice di primo grado fondato sul contesto delle operazioni economiche intercorse tra le società coinvolte, che come si evince in atti non possono pertanto essere considerate non rispondenti alla effettività delle cose". Solo per completezza è da aggiungere che nella sentenza impugnata si fa rinvio recettizio, oltre che alla motivazione della sentenza di primo grado, anche alle "ragioni di sostegno formulate dall'Appellato" e che in proposito le sezioni unite di questa Corte, con sentenza n. 642 del 2015, hanno avuto modo di affermare che "nel processo civile -ed in quello tributario, in virtù di quanto disposto dal secondo comma dell'art. 1 d.lgs. n. 546 del 1992- non può ritenersi nulla la sentenza che esponga le ragioni della decisione limitandosi a riprodurre il contenuto di un atto di parte (ovvero di altri atti processuali o provvedimenti giudiziari) eventualmente senza nulla aggiungere ad esso, sempre che in tal modo risultino comunque attribuibili al giudicante ed esposte in maniera chiara, univoca ed esaustiva, le ragioni sulle quali la decisione è fondata".

Con l'ottavo motivo, deducendo insufficienza della motivazione, la ricorrente censura la sentenza impugnata perchè "la C.T.R. non spiega le ragioni che l'hanno indotta a ritenere che le presunzioni semplici richiamate dall'amministrazione non siano talmente gravi da far ritenere che la cessione intervenuta.... integrasse una cessione di beni e non una cessione di azienda".

La censura, a prescindere da ogni altra possibile considerazione, è inammissibile perché del tutto priva dell'illustrazione prevista dalla seconda parte del citato art. 366 bis (norma applicabile nella specie ratione temporis), illustrazione che, secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità (v. per tutte SU n. 20603 del 2007), deve consistere in un momento di sintesi (omologo del quesito di diritto) che circoscriva puntualmente i limiti della censura, in maniera da non ingenerare incertezze in sede di formulazione del ricorso e di valutazione della sua ammissibilità, e che contenga, a pena di inammissibilità, la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume viziata, essendo peraltro da evidenziare che la giurisprudenza di questo giudice di legittimità ha altresì affermato che l'onere di indicare chiaramente tale fatto (e la sua

Guida al Diritto 24 ORE
SETTIMANALE DI DOCUMENTAZIONE GIURIDICA

decisività, nonché le ragioni per le quali la motivazione è da ritenersi viziata) deve essere adempiuto non già e non solo illustrando il relativo motivo di ricorso, ma anche formulando, al termine di esso, una indicazione riassuntiva e sintetica, che costituisca un "quid pluris" rispetto all'illustrazione del motivo e consenta al giudice di valutare immediatamente l'ammissibilità del ricorso (v. tra le altre cass. n. 8897 del 2008).

In particolare, non può ritenersi che nella specie assolva alla funzione suddetta l'ultimo periodo del motivo in esame, introdotto dalla parole "in conclusione", giacchè nel suddetto periodo, come sopra testualmente riportato tra virgolette, la ricorrente si limita a dolersi del fatto che i giudici d'appello non abbiano spiegato le ragioni che li hanno indotti a ritenere "che le presunzioni semplici richiamate dall'amministrazione non siano talmente gravi da far ritenere che la cessione intervenuta.... integrasse una cessione di beni e non una cessione di azienda", trattandosi di frase che, oltre ad essere assolutamente generica, non contiene affatto né "la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume viziata", né tanto meno evidenzia le ragioni della decisività di tale fatto e neppure le ragioni per le quali la motivazione in ordine a tale fatto deve ritenersi insufficiente, essendo da evidenziare che, secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità (v. tra le altre cass. nn. 16655 e 2805 del 2011), per effetto della modifica dell'art. 366-bis c.p.c., introdotta dall'art. 2 del d.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, il vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione di cui all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., deve essere dedotto mediante esposizione chiara e sintetica del fatto controverso -in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria- ovvero delle ragioni per le quali l'insufficienza rende inidonea la motivazione a giustificare la decisione, fornendo elementi in ordine al carattere decisivo di tale fatto, che non può più identificarsi con una questione o un punto controverso, dovendo configurarsi come un "fatto" in senso storico o normativo, giusta la modifica in tal senso dell'art. 360 n. 5 c.p.c. introdotta dal d.lgs. n. 60 del 2006.

Il ricorso deve essere pertanto rigettato. Considerato che l'intervento delle sezioni unite sopra richiamato in relazione ai primi quattro motivi di ricorso è successivo alla proposizione del ricorso compensa le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese

Così deciso in Roma il 15.04.2015

L'Estensore

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL - 7 AGO. 2015

Il Funzionario Giudiziario
Marcello Saragona

Il Funzionario Giudiziario
Marcello SARAGONA

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA