

Ordinanza del 08/04/2026 n. 8760 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Motivazione apparente

Massima:

Qualora la decisione di merito si fondi su di una pluralità di ragioni, tra loro distinte e autonome, singolarmente idonee a sorreggerla sul piano logico e giuridico, la ritenuta infondatezza delle censure mosse ad una delle rationes decidendi rende inammissibili, per sopravvenuto difetto di interesse, le censure relative alle altre ragioni esplicitamente fatte oggetto di doglianza, in quanto queste ultime non potrebbero comunque condurre, stante l'intervenuta definitività delle altre, alla cassazione della decisione stessa.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Dalla sentenza impugnata e dagli atti delle parti risulta che la Cooperativa Esercenti F. S.C. a r.l. impugnava l'avviso di accertamento n. (-----), avente ad oggetto l'IVA che si assumeva indebitamente detratta per l'anno 2010 per l'acquisto di un immobile ceduto alla ricorrente dalla COFAPI Srl; ad avviso dell'amministrazione, infatti, la compravendita si inseriva nell'ambito di una serie di atti che, complessivamente considerati, davano luogo ad una cessione d'azienda assoggettabile ad imposta di registro e non ad IVA.

La Commissione tributaria provinciale di Pisa rigettava il ricorso.

2. La Commissione tributaria regionale della Toscana, invece, accoglieva l'appello della società, in quanto l'avviso non era stato preceduto dal contraddittorio preventivo e, comunque, nel merito, non poteva ritenersi che la compravendita costituisse parte di una cessione d'azienda.

3. Avverso tale sentenza l'Amministrazione ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

Ha resistito con controricorso la contribuente, deducendo che, in caso di accoglimento, dovrebbe tenersi conto dello ius superveniens (art. 1 , comma 935, L. 205/2017 che ha modificato l' art. 6 , comma 6, D.Lgs. 471/1997) e della necessità di disporre il rinvio al giudice d'appello per valutare il motivo, rimasto assorbito, relativo alla lesione del legittimo affidamento.

La controricorrente ha depositato, altresì, una memoria ex art. 380-bis.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 Con il primo motivo di ricorso, l'Amministrazione lamenta il vizio di cui all' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c. per violazione e falsa applicazione dell' art. 12 , comma 7, L. 212/2000 anche in relazione all' art. 2697 c.c. Dopo aver rilevato la contraddittorietà della sentenza - nella quale prima si afferma la necessità che il contribuente indichi gli elementi che avrebbe potuto far valere in sede di contraddittorio e poi si osserva che, di fatto, tale necessità vanifica il relativo diritto - la ricorrente deduce che la CTR ha ommesso di considerare che la contribuente non aveva indicato le argomentazioni che poteva far valere in sede di contraddittorio; inoltre, nell'impugnata pronuncia, non si dimostra in alcun modo che tali elementi avrebbero potuto condurre all'annullamento dell'atto. Ha infine evidenziato che "è proprio la natura dell'avviso ad essere tale da escludere che un eventuale contraddittorio preventivo avrebbe potuto portare ad un esito diverso in quanto tutto quello che in tale sede il contribuente avrebbe potuto dedurre o produrre era già nelle mani dell'Ufficio...".

1.2 Il motivo è infondato.

Nella disciplina anteriore all'introduzione dell' art. 6 bis L. 212/2000 per effetto dell' art. 1 D.Lgs. 219/2023 - che non trova applicazione, *ratione temporis*, alla vicenda in esame - l'obbligo del contraddittorio preventivo vigeva "quanto ai tributi cd. non armonizzati, solo se espressamente previsto, mentre ha valenza generalizzata per i soli tributi cd. armonizzati, comportando la relativa violazione l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, fittizia o strumentale, tale essendo quella non idonea a determinare un risultato diverso del procedimento impositivo, secondo una valutazione probabilistica ex ante spettante al giudice di merito" (Cass. SS.UU. 21271/2025 ; cfr. anche Cass. Sez. U. 24823/2015).

Orbene, l'Amministrazione si duole innanzi tutto del fatto che la società non avrebbe indicato gli elementi da far valere in sede di contraddittorio. Tuttavia, nella sentenza impugnata, si legge che "la parte Contribuente, già nella fase del procedimento di accertamento con adesione ed in questo stesso giudizio, fin dal primo grado, ha evidenziato motivi che escludono la possibilità di relegare il contraddittorio preventivo pretermesso a mero "simulacro" privo di sostanza e di potenziali effetti, posto che la diversa qualificazione dell'operazione contestata era fondata su elementi documentali ed argomentazioni giuridiche certamente non artificiose o defatigatorie". La CTR ha quindi ritenuto che la società avesse allegato le deduzioni da far valere in sede di contraddittorio.

Quanto poi all'idoneità di tali elementi a condurre ad un esito diverso dell'accertamento, si tratta, come evidenziato dalle Sezioni Unite nella pronuncia sopra richiamata, di una valutazione di merito insindacabile nel giudizio di legittimità, se non nei limiti ristretti in cui è ancora possibile dedurre il vizio di motivazione che la ricorrente non ha denunciato. Né può affermarsi, come pure sembra sostenere l'Amministrazione, che tale valutazione sia stata solo formalmente compiuta, giacché la CTR ha indicato gli elementi sui quali la stessa si fonda e, del resto, ritenendo comunque infondata anche nel merito la pretesa, ha riconosciuto implicitamente che le argomentazioni della contribuente erano idonee a determinare la revoca del provvedimento.

Neppure appare rilevante l'asserita contraddittorietà della sentenza impugnata, giacché la CTR, pur sostenendo che la cd. prova di resistenza a suo avviso priva di effettività il diritto al contraddittorio, comunque l'ha compiuta, osservando nel merito che le argomentazioni della contribuente erano idonee a condurre alla modifica del provvedimento ed escludendo che la cessione dell'immobile potesse essere considerata come parte della cessione d'azienda.

2.1 Con il secondo motivo di ricorso, si denuncia il vizio di cui all' art. 360 , comma 2, n. 4) c.p.c. per violazione dell' art. 132 , comma 2, n. 4) c.p.c. in quanto la sentenza impugnata sarebbe caratterizzata da una motivazione solo apparente con riguardo al merito della controversia, cioè alla qualificazione dell'atto. La ricorrente ha aggiunto, peraltro, che tale motivazione sarebbe comunque "inconferente" in quanto il giudice d'appello aveva reso una pronuncia di inammissibilità, spogliandosi così della potestas iudicandi (ha richiamato, a sostegno della propria affermazione, Cass. n. 7745/2018).

2.2 Il motivo è inammissibile.

Va infatti considerato che la pronuncia sul merito della questione costituisce un'autonoma ratio decidendi, idonea da sola a sostenere la decisione di accoglimento dell'appello, sicché per pervenire alla cassazione della sentenza impugnata, l'Amministrazione avrebbe dovuto ottenere l'accoglimento di entrambi i motivi di ricorso, ciascuno relativo ad uno degli argomenti sui quali si fonda la decisione impugnata. Costituisce infatti principio consolidato quello per il quale "Qualora la decisione di merito si fondi su di una pluralità di ragioni, tra loro distinte e autonome, singolarmente idonee a sorreggerla sul piano logico e giuridico, la ritenuta infondatezza delle censure mosse ad una delle rationes decidendi rende inammissibili, per sopravvenuto difetto di interesse, le censure relative alle altre ragioni esplicitamente fatte oggetto di doglianza, in quanto queste ultime non potrebbero comunque condurre, stante l'intervenuta definitività delle altre, alla cassazione della decisione stessa. (In applicazione del principio la S.C., stante l'inammissibilità del motivo di ricorso con cui veniva censurata una delle due motivazioni della sentenza impugnata, per violazione dell' art. 366 , comma 1, n. 6, c.p.c., in ragione della mancata localizzazione della sentenza di primo grado su cui si fondava, ha dichiarato altresì inammissibili gli altri motivi aventi ad oggetto la motivazione alternativa)" (Cass. n. 5102/2024 ; nello stesso senso, ex multis, Cass. n. 11493/2018 ; Cass. n. 2108/2012).

Pertanto, il rigetto del primo motivo di ricorso rende inammissibile il secondo per sopravvenuto difetto di interesse.

2.3 Occorre comunque osservare che del tutto inappropriato è il riferimento della ricorrente all'orientamento di questa Corte secondo il quale "Qualora il giudice, dopo una statuizione di inammissibilità (o declinatoria di giurisdizione o di competenza), con la quale si sia spogliato della "potestas iudicandi" sul merito della controversia, abbia impropriamente inserito nella sentenza argomentazioni sul merito, la parte soccombente non ha l'onere né l'interesse ad impugnare tale statuizione, sicché è ammissibile l'impugnazione che si rivolga alla sola statuizione pregiudiziale, mentre è inammissibile, per difetto di interesse, l'impugnazione nella parte in cui pretenda un sindacato anche in ordine alla motivazione sul merito, svolta "ad abundantiam" nella sentenza gravata" (Cass. Sez. U. n. 3840/2007 ; nello stesso senso cfr., ex multis, Cass. n. 17004/2015 ; Cass. n. 11675/2020 ; Cass. n. 32092/2024 ; da ultimo, per specifica declinazione del principio, cfr. Cass. n. 6968/2026).

Il principio si riferisce comunque al caso in cui la sentenza impugnata contenga due statuizioni di natura differente, una in rito e l'altra sul merito.

Nel caso di specie, invece, la CTR non ha emesso alcuna pronuncia in rito, ma ha deciso l'appello nel merito sulla base di due autonome rationes decidendi (entrambe di merito), ciascuna delle quali idonea a consentire l'accoglimento dell'impugnazione.

3. In definitiva, va rigettato il primo motivo di ricorso e va dichiarato inammissibile il secondo.

La ricorrente va condannata al pagamento, in favore della contribuente, delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 18.000 per compenso professionale.

Non occorre dichiarare la sussistenza dei presupposti per il raddoppio del contributo unificato, ai sensi dell' art. 13 D.P.R. 115/2002 , in quanto la ricorrente è un soggetto istituzionalmente esonerato dal versamento dello stesso (Cass. n. 1778/2016 ; Cass. n. 5955/2014).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 18.000,00 per compenso professionale, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi, che si liquidano in Euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 13 febbraio 2026.

Depositata in Cancelleria l'8 aprile 2026.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza