Sentenza del 23/11/2018 n. 30337 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con sentenza del 18.10.2012 la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, ha respinto l'appello avverso la sentenza n. 181/25/2010 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, che aveva accolto il ricorso, proposto da Z. A. S.r.L. (già P.L. S.r.L.), avverso l'avviso di accertamento con cui era stato accertato, per il periodo d'imposta 2003, un imponibile di Euro 1.203.750,00, quale, credito d'imposta asseritamente illegittimamente acquisito dalla contribuente in forza di contratto di acquisto di usufrutto dell'intera partecipazione nella società L.Q. S.r.L., con ulteriore ripresa a tassazione dell'importo di Euro 3.015.457,00 quale onere straordinario asseritamente indebitamente dedotto dalla società in violazione del principio di inerenza di cui al TUIR, art. 109.

Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidato a cinque motivi.

Con il primo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 350 c.p.c., comma 1, n. 3, "violazione e/o falsa applicazione" della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, per avere la CTR affermato che il termine di sessanta giorni, che deve intercorrere tra il processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo e l'emanazione dell'avviso di accertamento sia previsto a garanzia inderogabile del contraddittorio, con conseguente nullità dell'avviso di accertamento in caso di mancato rispetto, senza motivazione dell'urgenza.

Con il secondo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "violazione e/o falsa applicazione" della L. n. 212 del 2000, art. 7 e art. 12, comma 7, e L. n. 241 del 1990, art. 3 e art. 21 septies per avere la CTR affermato che, per notificare un avviso di accertamento prima del suddetto termine di sessanta giorni, occorra sempre che sussista una specifica ragione d'urgenza e che tale ragione sia espressa nella motivazione dell'atto.

Con il terzo motivo, ha denunciato, ai sensi dell'art 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "violazione e/o falsa applicazione" della L. n. 212 del 2000, art. 7 e art. 12, comma 7, art. 115 c.p.c., comma 1, u.p., e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, per avere la CTR affermato che l'avviso di accertamento era nullo per mancanza di motivazione sull'urgenza, laddove, invece, era pacifico, in quanto affermato dall'ufficio e non contestato dalla contribuente, che la motivazione era stata espressa nei termini previsti, e per aver affermato altresì che l'imminenza della decadenza dell'accertamento non poteva costituire una valida ragione d'urgenza in quanto circostanza che dipendeva dall'Ufficio e non dal contribuente.

Con il quarto motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, "violazione e/o falsa applicazione" degli artt. 99 e 100 c.p.c. e art. 276 c.p.c., comma 2 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, laddove la CTR, pur avendo ritenuto preliminare ed assorbente la questione sulla nullità dell'avviso di accertamento, aveva poi esaminato anche il merito della controversia.

Con il quinto motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5, violazione e/o falsa applicazione" dell'art. 53 Cost., artt. 1344 e 1415 c.c.., D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 5. e art. 105, comma 1, art. 112 e art. 115 c.p.c., comma 1, seconda parte, nonchè omesso esame di nuoti di fatto decisivi discussi tra le parti e comunque omessa o insufficiente motivazione su punti di fatto decisivi, per avere la CTR affermato che la tesi dell'Ufficio circa l'inesistenza dei contratti stipulati dalla contribuente in relazione alle quote sociali della società L.Q. S.r.L. fosse smentita dalla documentazione prodotta in giudizio dalla società e dalla mancata prova dell'Ufficio circa la simulazione dei suddetti contratti o della loro nullità per frode alla legge.

La società Z. A. S.r.L. si è costituita con controricorso, deducendo l'inammissibilità ed infondatezza del ricorso principale.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. I primi tre motivi dei ricorso, da esaminarsi congiuntamente, perchè connessi, e di rilievo assorbente rispetto ai restanti motivi, sono infondati, ancorchè per ragioni parzialmente diverse da quelle indicate dalla CTR, la cui motivazione sul punto va corretta ai sensi dell'art. 384 c.p.c., u.c..

2.1. La CTR, nel respingere l'appello dell'Ufficio, ha fatto leva sull'Inosservanza, da parte dell'Agenzia, del termine dilatorio di sessanta giorni che deve intercorrere, a norma dello Statuto dei diritti del contribuente, art. 12, comma 7, tra il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di constatazione e l'emanazione dell'avviso di accertamento, nonchè sulla mancata "esplicitazione e motivazione dei motivi d'urgenza che avessero potuto legittimare l'operato dell'ufficio".

2.2. Orbene, in primo luogo va rilevato che, in tema di avviso, di accertamento, l'esonero dall'osservanza del termine di sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo, verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, opera in presenza del requisito dell'urgenza dell'emissione dell'atto, anche se in questo non sia enunciato il fatto determinativo dell'urgenza, poichè, a norma della L. cit., dell'art. 7, l'obbligo di motivazione si riferisce esclusivamente alle ragioni della pretesa tributaria, ma non anche ai tempi di emanazione dei provvedimenti impositivi o alle regole procedimentali (cfr. Cass. n. 11944/2012).

2.3. E', dunque, ius receptum che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, comporti l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza (cfr, Cass, S.U., n. 18184/2013).

2.4. La giurisprudenza della Corte è però ferma nel ritenere che le specifiche ragioni di urgenza non possano identificarsi con l'imminente spirare, del termine di decadenza per l'accertamento (cfr., ex multis Cass. nn. 16707/2015; 16602/2015; 14803/2015; 7315/2014; 2592/2014; 2279/2014; 2281/2014; 1869/2014), giacchè è dovere dell'amministrazione attivarsi tempestivamente per consentire il dispiegarsi del contraddittorio procedimentale; in caso contrario, si è rimarcato, si verrebbero a convalidare, in via generalizzata, tutti gli atti in scadenza, in contrasto col principio secondo cui il requisito dell'urgenza deve essere riferito alla concreta fattispecie e, cioè, al singolo rapporto tributario controverso, fermo restando, hanno ribadito le Sezioni Unite, che spetta all'ufficio l'onere di provare in giudizio la sussistenza della situazione urgente.

2.5. Qualora l'amministrazione deduca, come nel caso in esame, quale circostanza di "particolare e motivata urgenza", il fatto di non aver potuto rispettare il termine dilatorio di sessanta giorni allegando l'imminente scadenza dei termini previsti per l'azione di accertamento, l'oggetto della prova va allora individuato nell'oggettiva impossibilità di adempimento dell'obbligo, traducendosi nella deduzione che l'imminente scadenza del termine di decadenza, che non ha consentito di adempiere l'obbligo di legge, sia dipesa da fatti o condotte all'ufficio non imputabili a titolo di incuria, negligenza o inefficienza (cfr. in termini Cass. n. 11993/2015).

2.6. Nella specie, la circostanza, addotta dall'Ufficio nell'avviso di accertamento - riportalo nel ricorso in ossequio al principio di autosufficienza - a giustificazione dell'inosservanza del termine dilatorio, ossia la sussistenza di "motivi di urgenza legati all'approssimarsi dei termini di prescrizione dell'azione accertatrice di cui al D.Lgs. n. 600 del 1973, art. 43", in luogo di sostanziare una ragione di urgenza, contribuisce ad escludere l'urgenza, mancando la prova che la circostanza in questione non sia stata determinata da fatto imputabile alla stessa P.A., e non essendo, quindi, logicamente ipotizzabile una diversa interpretazione della norma tale da legittimare, in astratto, condotte elusive del termine dilatorio, volte a precostituire la ragione di urgenza mediante l'ingiustificato differimento dell'inizio o della chiusura delle operazioni di verifica fiscale.

2.7 In definitiva, rispetto al termine ordinario di accertamento, ed alla mera imminente scadenza di esso, non è ravvisabile, di per sè ed in mancanza di specificazione di particolari circostanze, alcuna situazione di urgenza tutelabile.

3. Sulla base dei principi sin qui illustrati consegue il rigetto del ricorso, con assorbimento dei rimanenti motivi.

4. Le spese, liquidate in dispositivo, sono regolate secondo il principio di soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il corso proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della società Z.A. S.r.L..; condanna l'Agenzia ricorrente al pagamento, in favore della società controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 16.000,00 per compensi professionali, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15% ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria cella Corte di Cassazione, il 14 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 23 novembre 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza