

Sentenza del 24/04/2024 n. 11066 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria regionale, con la sentenza indicata in epigrafe, ha rigettato l'appello dell'Agenzia delle entrate proposto contro la decisione di primo grado che aveva accolto il ricorso della società contribuente e annullato gli avvisi di liquidazione impugnati (imposta di registro);

2. ricorre in cassazione l'Agenzia delle entrate con tre motivi di ricorso (1- violazione e falsa applicazione dell'art. 12, l. 27 luglio 200, n. 212, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.; 2 - violazione e falsa applicazione dell'art. 112 in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ.; 3 - violazione e falsa applicazione degli art. 1326 , 1333 , 1936 , cod. civ. in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.);

3. resiste con controricorso, come integrato da successiva memoria, la società contribuente che evidenzia la verifica con acquisizione degli atti (di assunzione di garanzia sottoposti a tassazione) il 19 e 20 luglio 2017, con avvisi di liquidazione del 24 luglio 2017, prima dei 60 giorni previsti dalla norma (art. 12, l. 27 luglio 200, n. 212); nessuna violazione dell' art. 112 cod. proc. civ. è stato compiuto dalla Commissione regionale in quanto si è limitata a riportare un dato del processo verbale di verifica prodotto dalla società contribuente in primo grado; per il terzo motivo evidenzia che la mancanza di rifiuto della proposta da parte del beneficiario della garanzia è considerata accettazione (art. 1333 cod. civ.), il luogo di conclusione del contratto di garanzia deve considerarsi quello della filiale che ha ricevuto la dichiarazione di fideiussione, nel caso la Francia;

la controricorrente ripropone le questioni rimaste assorbite dalla decisione a lei favorevole (art. 56, D.Lgs. 564 del 1992);

4. la controricorrente ha depositato copia della domanda di definizione agevolata (art. 1 , comma 190, l. n. 197 del 2022) e l'Agenzia delle entrate ha dato atto della definizione con il pagamento, solo relativamente all'avviso di liquidazione n. (Omissis), con richiesta di estinzione parziale con compensazione delle spese;

5. la Procura generale della Cassazione, sostituto procuratore generale Mario Fresa, ha depositato memoria con richiesta di accoglimento del ricorso; nell'udienza ha chiesto, invece, il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione 1. Relativamente all'avviso n. 2017/ORA00021 interessato dalla definizione agevolata con pagamento del 5 % dell'imposta di registro (art. 1 , comma 190, l. 197 del 2022)

deve dichiararsi l'estinzione del processo, per cessata materia del contendere (ai sensi dell' art. 391 cod. proc. civ., sussistendo tutti i presupposti di legge, come, anche, rilevato dall'Agenzia delle entrate nella sua memoria). Le spese, relative all'avviso n. (Omissis) restano a carico della parte che le ha anticipate (art. 1 , comma 198, l. 197 del 2022).

2. Il ricorso è infondato, nel resto, e deve rigettarsi con la condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore della controricorrente.

Il primo motivo è infondato in quanto correttamente le decisioni di merito hanno ritenuto violato l' art. 12 , settimo comma, della l. 212 del 2000 . Gli avvisi di liquidazione sono stati emessi prima del termine per la difesa della controricorrente (circostanza pacifica, e accertata dalle due decisioni di merito). La sentenza impugnata evidenzia, in fatto, che il 20 luglio 2017 "vi è stato un nuovo accesso presso la sede amministrativa della Parmalat Spa (...) finalizzato all'approfondimento dell'operazione di rilascio garanzie nell'ambito del rapporto intercorso tra la Parmalat e 4 istituti finanziari esteri, con esame di documentazione ed altra da esaminare lasciata in custodia alla società".

Risulta, del resto, indubitabile che l'avviso di liquidazione in materia di imposta di registro risulta un atto impositivo: "In tema di condono fiscale, ai fini della qualificazione dell'atto come impositivo, e della conseguente inclusione della relativa controversia nell'ambito applicativo dell' art. 16 della l. n. 289 del 2002 , rileva la sua effettiva funzione a prescindere dalla sua qualificazione formale, sicché, con specifico riferimento agli avvisi di liquidazione dell'imposta di registro, non può escludersene la natura di atto impositivo quando essi siano destinati ad esprimere, per la prima volta, nei confronti del contribuente una pretesa fiscale maggiore di quella applicata, potendosi considerare sufficiente, a tal fine, che la contestazione del contribuente sia idonea ad integrare una controversia effettiva, e non apparente, sui presupposti e sui contenuti dell'obbligazione tributaria" (Sez. 5, Sentenza n. 13136 del 24/06/2016, Rv. 640137 - 01; vedi, anche, Sez. 5, Sentenza n. 20731 del 06/10/2010, Rv. 615427 - 01 e Sez. 5 - , Ordinanza n. 20683 del 20/07/2021, Rv. 661935 - 01).

Conseguentemente, gli avvisi sono stati emessi prima dei 60 giorni previsti per la difesa della società contribuente, e sono invalidi, come accertato dalla due sentenze di merito ("In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, st. contr. 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. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonero dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale

emissione, deve essere provata dall'ufficio. (Fattispecie in cui la S.C. ha ritenuto valida ragione d'urgenza la rilevanza penale, comprovata dall'Agenzia in giudizio, delle contestate violazioni fiscali, protrattesi per almeno due anni, esulanti dalla sfera dell'ente impositore)" Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 15843 del 23/07/2020, Rv. 658560 - 01).

2. 1. Non può ritenersi corretta la deduzione dell'Agenzia nel ricorso in cassazione dell'assenza di una verifica, in quanto - come accertato in fatto dalla due decisioni in doppia conforme di merito - nei due processi verbali del 19 e del 20 luglio 2017 espressamente si attestano le acquisizioni documentali, come evidenziato dalla sentenza di secondo grado ("v. pvc 20.7.2017 Agenzia Entrate allegato al ricorso dinanzi alla CTP di Parma").

La circostanza della verifica fiscale per altri fini non esonera l'Agenzia dal rispettare il termine previsto dalla norma per i diritti della contribuente società. Infatti, "Il termine dilatorio di cui all' art. 12 , comma 7, della l. n. 212 del 2000 decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo" (Sez. 5 - , Ordinanza n. 1497 del 23/01/2020, Rv. 656674 - 01; vedi anche Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 15010 del 02/07/2014, Rv. 631563 - 01).

3. Infondato anche il secondo motivo di ricorso. La Commissione regionale non ha violato l' art. 112 cod. proc. civ. in quanto ha utilizzato i documenti regolarmente prodotti dalle parti (i processi verbali) e accolto la specifica eccezione della società contribuente che sin dal ricorso introduttivo aveva evidenziato la presenza dei verbali e la violazione dell'art. 12, citato, come rappresentato nelle stesse premesse della sentenza impugnata. In sostanza era proprio questa la domanda (petitum e causa petendi) proposta dalla contribuente nell'originario ricorso.

4. Il terzo motivo di ricorso concerne una ratio decidendi autonoma che, comunque, non comporterebbe un diverso giudizio (per l'infondatezza dei primi due motivi di ricorso dell'Agenzia delle entrate). La sentenza impugnata aggiunge che "anche sotto il profilo della territorialità dell'imposta difettano i presupposti per l'applicazione della stessa (...) l'obbligazione di garanzia proposta dall'appellata rientra, come la fideiussione, nello schema del contratto unilaterale il cui perfezionamento avviene nel luogo della ricezione della proposta da parte del creditore".

La motivazione della sentenza di secondo grado risulta condivisibile, in quanto applica correttamente la giurisprudenza di questa Corte di legittimità in materia: "L'obbligazione fideiussoria nella sua configurazione tipica ex art. 1936 c.c. nasce da un contratto risultante dalla proposta del fideiussore non rifiutata dal creditore, non richiedendo quindi per perfezionarsi l'accettazione espressa di quest'ultimo ai sensi dell' art. 1333 c.c., sicché l'eventuale conferma inviata dal creditore costituisce un elemento esecutivo del negozio già concluso" (Sez. 1 - , Ordinanza n. 3606 del 14/02/2018, Rv. 646884 - 01).

P.Q.M. Dichiara l'estinzione del processo relativamente all'avviso di liquidazione n. (Omissis); spese a carico di chi le ha anticipate.

Rigetta nel resto il ricorso;

Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 15.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza