

Civile Ord. Sez. 5 Num. 5014 Anno 2023

Presidente: NAPOLITANO LUCIO

Relatore: CORTESI FRANCESCO

Data pubblicazione: 16/02/2023



ORDINANZA

sul ricorso n.r.g. 7673/2016, proposto da:

LA MARINARA SOCIETÀ COOPERATIVA EDILIZIA, in persona del legale rappresentante *pro tempore* Gabriella Paoletti, rappresentata e difesa, per procura in calce al ricorso, dall'Avv. MATTEO VICINI, elettivamente domiciliata presso l'Avv. Luca Gabrielli in ROMA, VIA FILIPPO NICOLAI, N. 70

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore *p.t.*, legale rappresentante, domiciliate in Roma, VIA DEI PORTOGHESI, N. 12,

presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 958/2015 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LIGURIA, depositata il 18/09/2015;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 9 febbraio 2023 dal consigliere dott. Francesco Cortesi.

Rilevato che:

1. La Marinara soc. coop. impugnò innanzi alla CTP di La Spezia l'avviso di accertamento con il quale l'amministrazione finanziaria aveva ripreso a tassazione il maggior reddito accertato a suo carico - ai fini Irap, Ires e Iva per l'anno 2007 - in conseguenza di un'operazione di vendita di un immobile a tale Enrico Marcantoni.

Secondo l'Ufficio, la società contribuente avrebbe dovuto assoggettare l'operazione ad Iva, avendo alienato un bene strumentale per natura ed essendo il cessionario persona fisica che non agiva nell'esercizio di un'impresa. Inoltre, il corrispettivo della vendita non era stato accluso fra i ricavi a bilancio, né compariva a fini Irap, così come la plusvalenza conseguente alla cessione, poiché il relativo importo era stato appostato alla voce "altri ricavi".

La CTP respinse il ricorso.

2. Anche il successivo appello, proposto dalla società contribuente innanzi alla CTR di Genova, fu rigettato.

Per quanto in questa sede ancora di interesse, i giudici regionali rilevarono: (a) che la mancata apposizione della relata di notifica sulla copia dell'avviso consegnata alla contribuente non comportasse la nullità dell'atto impositivo; quest'ultimo, infatti, era stato notificato a mezzo del servizio postale, ciò che rendeva sufficiente la produzione in giudizio di copia dell'avviso di ricevimento

debitamente compilata, effettuata dall'Amministrazione; (b) che le ulteriori ragioni di doglianza della contribuente inerenti a profili formali dell'atto poggiassero su basi argomentative che non scalfivano la motivazione della sentenza di primo grado; (c) che l'operazione dovesse scontare l'Iva in applicazione del disposto di cui all'art. 10, comma primo, num. 8-ter, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, trattandosi di cessione effettuata a persona fisica che non agiva nell'esercizio dell'attività di impresa; (d) che corretta fosse, altresì, la rettifica a fini Ires con il computo del ricavo; (e) che la contribuente non avesse dimostrato di possedere i requisiti per fruire delle agevolazioni da lei richieste, proprie delle società cooperative.

3. La sentenza d'appello è impugnata dalla società contribuente con ricorso per cassazione affidato a otto motivi. Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione degli artt. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 148 cod. proc. civ., oltre ad omessa motivazione, la ricorrente si duole del mancato rilievo, da parte della CTR, dell'inesistenza della notificazione dell'atto impositivo, in quanto privo di relazione debitamente compilata; critica, inoltre, la sentenza d'appello nella parte in cui ha attribuito rilievo alla produzione, da parte dell'Amministrazione, di copia dell'avviso di ricevimento debitamente compilata, in quanto avvenuta oltre i termini preclusivi per la costituzione in giudizio.

1.1. La censura non è fondata.

I giudici d'appello hanno, infatti, dato continuità al principio, più volte affermato da questa Corte, secondo cui, in tema di

notificazione a mezzo del servizio postale, la mancata apposizione della relata di notifica sull'originale o sulla copia consegnata al destinatario, ai sensi dell'art. 3 della legge n. 890 del 1982 - non comporta l'inesistenza, ma la mera irregolarità della notificazione, atteso che la fase essenziale del procedimento notificatorio è costituita dall'attività dell'agente postale, mentre quella dell'ufficiale giudiziario (o di colui che sia autorizzato ad avvalersi di tale mezzo di notifica) ha il solo scopo di fornire a chi richiede la notifica la prova dell'avvenuta spedizione e l'indicazione dell'ufficio postale al quale è stato consegnato il plico; conseguentemente, qualora sia allegato l'avviso di ricevimento ritualmente completato, l'omessa apposizione della relata integra un semplice vizio, che non può essere fatto valere dal destinatario, non essendo tale adempimento previsto nel suo interesse (così, fra le altre, Cass. n. 952/2018; Cass. n. 14245/2015; Cass. n. 4746/2010).

In ogni caso, l'applicazione all'avviso di accertamento, in virtù dell'art. 60 del d.P.R. n. 600/1973, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'estensione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente nel merito della pretesa tributaria produce l'effetto di sanare ogni eventuale nullità della notificazione per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 cod. proc. civ. (così, fra le numerose altre, Cass. n. 26310/2021; Cass. n. 21071/2018; Cass. n. 8374/2015; Cass. n. 2272/2011).

2. Il secondo mezzo deduce violazione dell'art. 12, comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212, e omessa motivazione.

La ricorrente assume che l'atto impositivo sarebbe affetto da nullità insanabile per non essere stato preceduto da un processo

verbale di constatazione, con conseguente *vulnus* al proprio diritto di difesa.

3. Il terzo motivo denuncia violazione degli artt. 21-*septies* della l. 7 agosto 1990, n. 241, 42, commi secondo e terzo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 603, 56, comma quinto, del d.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 7, comma 1, della l. n. 212/2000.

Secondo la ricorrente, l'atto impositivo sarebbe nullo per mancanza di motivazione in ordine alle ragioni d'urgenza che ne avevano legittimato la «prematura comunicazione» nei suoi riguardi.

4. Il quarto motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 52 del d.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 24 della l. 7 gennaio 1929, n. 4, postulando la nullità dell'atto impositivo per effetto della mancata formazione di p.v.c. all'esito delle operazioni di verifica.

4.1. Le censure, meritevoli di scrutinio congiunto in quanto connesse, sono infondate.

È noto, anzitutto, che l'art. 12, comma 7, della l. n. 212/2000 è stato ritenuto da questa Corte applicabile a qualsiasi atto di accertamento o controllo con accesso o ispezione nei locali dell'impresa (ivi compresi gli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione), in esito al quale comunque deve essere redatto un verbale di chiusura delle operazioni, e durante il quale si verifica l'intromissione autoritativa dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente, che deve essere controbilanciata dalle previste garanzie (v. Cass. n. 30026/2018; Cass. n. 1007/2017; Cass. n. 15624/2014).

Lo stesso ambito accertativo giustifica anche la previsione normativa del termine dilatorio di sessanta giorni fra il rilascio del p.v.c. e la notifica dell'atto impositivo al contribuente, finalizzato a

render possibile a quest'ultimo l'invio di comunicazioni e richieste agli uffici impositori.

La disposizione – che funge da referente normativo di tutti i vizi denunziati coi motivi in scrutinio – non è dunque riferibile al caso di specie, nel quale l'accertamento ha avuto origine da una verifica operata dall'Amministrazione sulla base di dati in suo possesso e trasmessi dalla stessa società contribuente.

4.2. Quanto, poi, al rilievo di «omessa motivazione» in capo alla sentenza impugnata, va osservato che la ricorrente lamenta che la CTR non avrebbe espressamente statuito sui motivi riproposti in questa sede. Si tratta, pertanto, di una denuncia sussumibile sotto la previsione di cui all'art. 360, comma primo, num. 4, cod. proc. civ., in fattispecie di omessa pronunzia.

Sul punto, tuttavia, si deve rilevare che, come osservato in premessa, la sentenza impugnata ha affermato che tutti i motivi di appello formulati dalla contribuente in relazione ai profili formali dell'atto non scalfiscono gli argomenti posti a sostegno della decisione di primo grado; di tale affermazione avrebbe, dunque, dovuto tener conto la ricorrente nel formulare i motivi qui in esame, evidenziandone la fallacia.

In ogni caso, e risolutivamente, il fatto che i giudici d'appello si siano pronunziati sul merito della pretesa erariale vale a far ritenere la sussistenza di una statuizione implicita sulla validità formale dell'atto, trattandosi di decisione incompatibile con un diverso pronunziamento (*ex multis*, Cass. n. 1855/2020; Cass. n. 20718/2018; Cass. n. 29191/2017).

5. Il quinto motivo denuncia violazione dell'art. 42, comma secondo, del d.P.R. n. 600/1973.

La ricorrente si duole del fatto che la CTR non abbia ritenuto la nullità dell'atto impositivo in quanto «privo di una esaustiva motivazione», tanto nella parte concernente la ripresa a tassazione, quanto in quella contenente l'irrogazione di sanzioni.

5.1. Il motivo è inammissibile per genericità.

Il rilievo del difetto di valida motivazione è compiuto in termini astratti e svincolati da ogni riferimento al contenuto dell'avviso di accertamento; né, del resto, il ricorso riporta o richiama stralci dell'atto impositivo, sì da consentire un valido scrutinio della doglianza, peraltro smentita da fatto che i termini dell'accertamento induttivo sono tutti evincibili dalle ragioni di opposizione della contribuente al merito della pretesa tributaria.

6. Il sesto mezzo deduce violazione degli artt. 5, 6 e 12 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, e omessa motivazione.

La contribuente sostiene che la CTR avrebbe omesso di pronunciarsi sul proprio motivo di gravame volto a far rilevare la nullità dell'atto impositivo per non aver l'Ufficio dato seguito alla sua istanza di accertamento con adesione.

6.1. Anche su tale punto, e per quanto più sopra esposto, deve anzitutto ritenersi sussistente una statuizione implicita dei giudici d'appello.

Inoltre, e quanto al merito della doglianza, va richiamato il consolidato insegnamento di questa Corte – formatosi a partire dalla nota sentenza n. 3676/2010 resa a Sezioni Unite – secondo il quale la mancata convocazione del contribuente, a seguito della presentazione dell'istanza ex art. 6 del d.lgs. n. 218/1997, non comporta la nullità del procedimento di accertamento adottato dagli Uffici, non essendo tale sanzione prevista dalla legge.

7. Il settimo motivo di ricorso denuncia violazione dell'art. 7 della l. n. 212/2000 e dell'art. 42, comma primo, del d.P.R. n. 600/1973, oltre ad omessa motivazione, in relazione al mancato rilievo, da parte della CTR, della nullità dell'atto impositivo in quanto sottoscritto da un funzionario dell'Ufficio diverso dal legale rappresentante o da altro «soggetto all'uopo appositamente e legittimamente delegato».

La ricorrente assume, in proposito, che l'atto sarebbe stato sottoscritto dal Capo Ufficio Controlli e che l'Amministrazione non ha mai prodotto la delega rilasciata a quest'ultimo, né contestato il fatto che l'atto non recherebbe l'indicazione del «responsabile dell'iscrizione a ruolo e del responsabile della notificazione dell'atto impositivo impugnato».

7.1. Il motivo, formulato non senza una certa contraddittorietà ed oscurità - giacché la ricorrente pare dolersi del difetto di potere in capo al sottoscrittore dell'avviso impugnato, salvo poi dedurre la mancata indicazione di soggetti responsabili di attività diverse da quella impositiva - è comunque infondato.

Gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio, infatti, devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva, cioè da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale (cfr. *ex multis* Cass. n. 5177/2020; Cass. n. 22810/2015).

8. Infine, con l'ottavo mezzo di ricorso la contribuente denuncia violazione degli artt. 85, comma primo, lett. b), 86, comma primo, lett. a), del d.P.R. 27 dicembre 1986, n. 917, nonché dell'art. 12 della l. 16 dicembre 1977, n. 904.

Il motivo ha ad oggetto il merito della pretesa erariale.

La ricorrente critica la sentenza impugnata, che assume erronea nella parte in cui non ha rilevato l'illegittima tassazione come ricavo di un corrispettivo derivante dalla cessione di un bene strumentale e, in ogni caso, la tassazione della conseguente plusvalenza senza adeguata considerazione delle agevolazioni dovute alle società cooperative.

8.1. Il motivo è inammissibile per violazione del precetto di specificità delle ragioni di impugnazione.

Invero, e come già esposto in premessa, la sentenza d'appello ha affermato con chiarezza che il fabbricato trasferito dalla società aveva natura di bene strumentale, cosicché il prezzo di vendita andava assoggettato ad Iva, ricorrendo l'ipotesi di alienazione ad un terzo che non agiva nell'esercizio di impresa; inoltre, quanto alla possibile applicazione delle agevolazioni previste per le società cooperative, ha rilevato che la contribuente non aveva dato prova della ricorrenza delle condizioni di legge.

La censura non esprime alcuna valida confutazione di tale compendio argomentativo, poiché si limita a ribadire, senza motivarle, affermazioni contrarie. Essa, pertanto, non contiene quella chiara indicazione delle questioni contestate della sentenza impugnata e delle ragioni del relativo dissenso, idonea a renderlo conforme al canone di necessaria specificità dei motivi di impugnazione (in tal senso v. Cass. Sez. U, n. 27199/2017; conf. Cass. n. 13535/2018; Cass. n. 40560/2021).

9. Il ricorso è, dunque, complessivamente meritevole di rigetto. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

Sussistono i presupposti per la condanna al versamento, da parte della società contribuente, dell'ulteriore importo a titolo di

contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso stesso, a norma del comma 1-*bis* dell'art. 13 del d.P.R. n. 115/2002, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese, che liquida in € 2.300,00, oltre spese prenotate a debito; ai sensi dell'art. 13 comma 1-*quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis*, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 9 febbraio 2023.