

## CORTE DI CASSAZIONE

Sentenza 17 ottobre 2014, n. 21991

## Svolgimento del processo

Con atto 23-2-1999 le sorelle B.M. e B.F. donavano a G.G. (figlio della prima e nipote della seconda) un terreno edificabile, dichiarando ai fini fiscali un valore di lire 42.770.000; con successiva scrittura 17-11-1999 il G. vendeva il detto terreno ai coniugi Z.M. e S.C., dichiarando quale prezzo lire 42.770.000.

Con accertamento 6-12-2004, sottoscritto (per il Dirigente Capo dell'Ufficio dott. S.) dal Direttore Tributario rag. C. (Capo Team accertamento), l'Agenzia delle Entrate di Este, rilevato che nella denuncia dei redditi del G. relativa all'anno in questione non era stata esposta alcuna plusvalenza, determinava quest'ultima in lire 37.997.000; in siffatto calcolo l'Ufficio prendeva in considerazione il valore dichiarato nella compravendita (dal quale sottraeva le spese notarili e le spese di registro per la donazione (lire 1.650.000 e lire 3.123.000), senza invece tener conto della donazione, considerata -ex art 37 comma 3 dpr 600/73- operazione elusiva in quanto effettuata tra parenti ed in data di poco precedente la compravendita.

La CTP di Padova rigettava il ricorso proposto dal G. avverso detto avviso di accertamento.

Con sentenza depositata il 9-1-2009 la CTR Veneto rigettava l'appello del contribuente; in particolare la CTR rilevava:

- che la firma del Direttore Tributario Capo Team Accertamento (anziché del Dirigente) era stata ampiamente giustificato dall'Ufficio con il deposito degli atti di delega e degli ordine di servizio da parte del Dirigente dell'Ufficio; al proposito evidenziava che la sanzione di nullità era prevista dall'art 42 dpr 600/73 solo per le ipotesi (non ricorrenti nel caso di specie) di mancanza di firma, o di firma da parte di dipendente non appartenente alla carriera direttiva;
- che sussisteva la dedotta "elusione fiscale", con conseguente non applicabilità della procedura di cui all'art 82 T.U. 917/86, atteso che la donazione era stata fatta tra parenti, in epoca immediatamente precedente la compravendita e con valore dichiarato identico a quello della successiva compravendita; al riguardo evidenziava che nessuna prova contraria era stata fornita dal contribuente;
- che la mancanza, da parte dell'Ufficio, di riscontri alla richiesta di accertamento con adesione formulata dal contribuente non era sanzionata dalla legge con la nullità.

Avverso detta sentenza proponeva ricorso il contribuente, affidato a cinque motivi; l'Agenzia si costituiva al solo fine di partecipare all'udienza di discussione.

## Motivi della decisione



Con il primo motivo il contribuente denunciava -ex art 360 comma 1, n. 5 cpc in relazione agli artt 7, 36 e 58 d.lgs 546/92 e 115 cpc- omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, e chiedeva a questa Corte di enunciare il principio giuridico secondo cui "deve considerarsi insufficiente, contraddittoria e comunque illegittima la motivazione della sentenza fondata su elementi estranei all'oggetto del contendere ed acquisiti in violazione di legge, e tale da rendere nulla la deliberazione stessa".

Siffatto motivo è inammissibile ex art 366 bis epe (vigente *ratione temporis*) per mancata chiara indicazione fatto controverso e carenza momento sintesi, nonché, in ordine ad una ipotetica violazione di legge, per assoluta genericità del quesito di diritto.

Come appare, invero, evidente anche dal testo su riportato, in ordine alla violazione di legge il quesito di diritto si risolve in un'enunciazione di carattere generale e astratto, priva di qualunque indicazione sul tipo della controversia e sulla sua riconducibilità alla fattispecie in esame, tale da non consentire alcuna risposta utile a definire la causa nel senso voluto dal ricorrente, non potendosi desumere il quesito dal contenuto del motivo o integrare il primo con il secondo, pena la sostanziale abrogazione del suddetto articolo (conf. Cass. sez. unite 6420/2008); in ordine poi al vizio di motivazione, il motivo non contiene né la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria, né le ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la rende inidonea a giustificare la decisione, né un momento di sintesi (omologo del quesito di diritto), e cioè un'indicazione riassuntiva e sintetica, che costituisca un *quid pluris* rispetto all'illustrazione del motivo e che ne circoscriva puntualmente i limiti, in maniera da non ingenerare incertezze in sede di formulazione del ricorso e di valutazione della sua ammissibilità.

Con il secondo motivo il contribuente, denunciando -ex art 360 n. 3 epe- violazione ed errata applicazione degli artt 6 d.lgs 218/97, 7 e 12 L. 212/2000, 3 e 21 septies L. 241/90 e conseguentemente 42, ultimo comma, dpr 600/73 e 58 d.lgs 546/92, deduceva che erroneamente la CTR, pur non avendo l'Ufficio (in presenza di istanza di accertamento con adesione) attivato la procedura prevista dall'art 6 d.lgs 218/97, non aveva dichiarato la nullità dell'accertamento.

Il motivo è infondato.

Per condiviso principio già espresso da questa Corte, invero "in tema di accertamento con adesione, la presentazione di istanza di definizione da parte del contribuente, ai sensi dell'art 6 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, non comporta l'inefficacia dell'avviso di accertamento, ma solo la sospensione del termine di impugnazione per un periodo di 90 giorni, decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, l'accertamento diviene comunque definitivo, in assenza di impugnazione, anche se sia mancata la convocazione del contribuente, che costituisce per l'Ufficio non un obbligo, ma una facoltà, da esercitare in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e dell'opportunità di evitare la contestazione giudiziaria" (Cass. 28051/2009; 3368/2012); in ogni modo, come chiarito da questa Corte a sezioni unite, "In tema di accertamento con adesione, la



mancata convocazione del contribuente, a seguito della presentazione dell'istanza ex art 6 del d.lgs. 16 giugno 1997, n. 218, non comporta la nullità del procedimento di accertamento adottato dagli Uffici, non essendo tale sanzione prevista dalla legge" (Cass. sez. unite 3676/2010).

Con il terzo motivo il contribuente, denunciando -ex art 360, comma 1 n. 3 cpc- violazione ed errata applicazione dell'art. 42, comma 1, dpr 600/73, art. 7 L. 212/2000 e 83 cpc, deduceva che la CTR non aveva esaminato la dedotta questione della legittimità della delega a firmare l'avviso di accertamento prescritta dall'art. 42 dpr 600/73, e, di conseguenza, erroneamente non aveva dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento ex art. 42, ult. comma, dpr 600/73; a conclusione del motivo chiedeva a questa Corte di affermare il principio secondo cui l'ordine di servizio interno, o comunque la delega prodotta in atti, rilasciata da Ufficio del Ministero delle Finanze, Dipartimento delle Entrate, era da considerarsi decaduta e non valida per gli atti di accertamento emessi dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Il motivo è inammissibile.

A prescindere da ogni considerazione sull'idoneità del formulato quesito di diritto, va evidenziato che, ai sensi dell'art 42 dpr 600/73, "gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'Ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato... l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo..."

La CTR, dopo avere dato conto del deposito degli atti di delega e degli ordini di servizio, ha rilevato che la detta sanzione di nullità si riferisce solo all'ipotesi di mancanza della firma o di firma da parte di dipendente non appartenente alla carriera direttiva, ed ha precisato che siffatte ipotesi non si pongono nel caso di specie; dette affermazioni (e, in particolare, l'appartenenza del delegato alla carriera direttiva) non è stata specificamente censurata dal contribuente, con conseguente passaggio in giudicato (sul punto) della gravata sentenza.

In ordine, poi, alla censura concernente l'omesso esame -da parte della CTR- della sollevata questione della decadenza della delega per essere stata la stessa conferita dal direttore dell'Ufficio del Ministero, e non dal direttore dell'Agenzia, va rilevato che la stessa è inammissibile sia perché non viene dedotta la nullità della sentenza ex art 360 n. 4 cpc sia, comunque, perché sul punto non è stata specificamente indicata la norma violata e gli argomenti addotti non consentono di individuare le norme e i principi di diritto di cui si denunci la violazione.

Per condiviso principio di questa Corte, invero, "il ricorso per cassazione, avendo ad oggetto censure espressamente e tassativamente previste dall'art. 360, primo comma, cod. proc. civ., deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazione stabilite dalla citata disposizione, pur senza la necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi. Pertanto, nel caso in cui il



ricorrente lamenti l'omessa pronuncia, da parte dell'impugnata sentenza, in ordine ad una delle domande o eccezioni proposte, non è indispensabile che faccia esplicita menzione della ravvisabilità della fattispecie di cui al n. 4 del primo comma dell'art 360 cod. proc. civ., con riguardo all'art 112 cod. proc. civ., purché il motivo rechi univoco riferimento alla nullità della decisione derivante dalla relativa omissione, dovendosi, invece, dichiarare inammissibile il gravame allorché sostenga che la motivazione sia mancante o insufficiente o si limiti ad argomentare sulla violazione di legge" (Cass. sez. unite 1731/2013).

In ordine all'altro profilo di illegittimità va condiviso il principio in base al quale "ai fini dell'ammissibilità del ricorso per cassazione, seppure l'indicazione delle norme che si assumono violate non si pone come requisito autonomo ed imprescindibile, occorre comunque tener presente che si tratta di elemento richiesto allo scopo di chiarire il contenuto delle censure formulate e di identificare i limiti dell'impugnazione. Ne consegue che la mancata indicazione delle disposizioni di legge può comportare l'inammissibilità della singola doglianza, qualora gli argomenti addotti non consentano di individuare le norme e i principi di diritto di cui si denunci la violazione" (Cass. 4233/2012; 25044/2013)

Con il quarto motivo il contribuente, denunciando -ex art 360, comma 1, n. 3 cpc- violazione ed errata applicazione degli artt 81 e 82 T.U. 917/1986 nonché 37 e 37 bis, comma 4, dpr 600/73, chiedeva a questa Corte di affermare il principio secondo cui "il breve intervallo di tempo intercorrente tra due negozi giuridici legittimi non è sufficiente per far presumere l'elusione fiscale prevista dall'art. 37 dpr 600/73 e che l'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio senza riconoscere in detrazione dei corrispettivi il valore del bene ceduto, come emergente dall'atto di acquisizione del cedente, risulta nullo per violazione delle norma che ne disciplinano la determinazione, (art. 82, comma 2, TU 917/1986).

Il motivo è infondato.

Va, in primo luogo, precisato che, come già chiarito da questa Corte, "in tema di accertamento rettificativo dei redditi, la disciplina antielusiva dell'interposizione, prevista dall'art 37, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale e costituisce il presupposto d'imposta" (Cass. 26571/2013); ciò posto va rilevato che, nel caso di specie, la CTR ha fondato la presunzione, oltre che sul breve lasso di tempo intercorso tra donazione e cessione, anche sul vincolo familiare tra le parti di cui alla donazione e sull'identico valore dichiarato ai fini fiscali e, in tal modo, ha esaurientemente accertato la sussistenza di più elementi idonei a costituire presunzioni gravi, precise e concordanti, tali da far ritenere provata la finalità elusiva dell'adottato complesso e artificioso meccanismo negoziale; siffatta finalità elusiva comporta, come correttamente affermato dalla CTR, l'inapplicabilità dell'art 82, comma 2, TU1R, invocato dal contribuente.



Con il quinto motivo il contribuente, denunciando -ex art. 360, comma 1, n. 3 cpc- violazione ed errata applicazione degli artt.15 d.lgs 546/1992, 112, 113 e 114 cpc, deduceva che la CTR aveva liquidato le spese di giudizio equitativamente in euro 2000, quando la richiesta dell'Ufficio, formulata senza alcun riferimento all'equità, era stata avanzata solo per euro 1329,98.

Il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza, non essendo stata riportata in ricorso (né comunque specificamente indicata) la dedotta notula.

In conclusione, pertanto, il ricorso va rigettato.

Nulla per le spese, non avendo l'Agenzia svolto attività difensiva in questa sede.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

