Sentenza del 06/06/2018 n. 14549 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
CONTENZIOSO TRIBUTARIO - PROCEDIMENTO - DISPOSIZIONI COMUNI AI VARI GRADI DEL PROCEDIMENTO - NOTIFICAZIONI - IN GENERE Impugnazioni - Notifica dell'appello e del ricorso per cassazione - Disposizioni rispettivamente applicabili.

Massima:

In tema di notificazione degli atti di impugnazione nel processo tributario, per il ricorso per cassazione trova applicazione la regola generale enunciata dall'art. 330 c.p.c., mentre per l'appello opera la disciplina sepciale dettata dall'art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

La società ICA - Imposte Comunali Affini s.r.l, società che svolge per conto di diversi enti pubblici territoriali attività di riscossione di tributi e di altre entrate patrimoniali di competenza di detti enti, oltre ad altre attività connesse e strumentali a quella di riscossione, ricorre con nove motivi per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, indicata in epigrafe, con la quale è stato accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate e ritenuta la legittimità dell'avviso di accertamento per IRPEG, IRAP e IVA relativo all'anno di imposta 2003.

Il giudice di appello ha premesso, in punto di fatto, che: con l'atto impugnato, fondato sulle risultanze di un processo verbale di constatazione nei confronti della società contribuente, era stata riscontrata l'omessa fatturazione di operazioni imponibili ed erano state recuperate a tassazione sopravvenienze attive, indennità di fine collaborazione coordinate e continuative e indebite deduzioni di costi, con conseguente irrogazione di sanzione amministrativa pecuniaria; la Commissione tributaria provinciale di Roma aveva parzialmente accolto il ricorso proposto dalla società contribuente, ritenendo, fra l'altro, che le operazioni svolte dalla medesima società potevano beneficiare dell'esenzione IVA, di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, commi 1 e 5, in quanto la suddetta previsione normativa faceva riferimento non solo all'attività di riscossione ma anche a quella di accertamento e liquidazione, da considerarsi connesse e accessorie all'operazione principale di riscossione; inoltre, riduceva l'accertato recupero a tassazione delle

sopravvenienze attive a titolo di IRAP, tenuto conto della necessità di dedurre la sopravvenienza passiva indicata dalla ricorrente e riteneva, per quanto concerneva il recupero a tassazione per costi non inerenti o non documentati relativi a rimborsi riconosciuti dalla società contribuente a propri dipendenti, di dovere rideterminare il recupero tenendo conto che, per l'importo giornaliero di Euro 15,49, il dipendente non aveva l'onere di produrre documentazione analitica; avverso la suddetta pronuncia aveva proposto appello l'Agenzia delle entrate contestando, fra l'altro, la linea interpretativa seguita dal giudice di primo grado circa l'esatto ambito di applicazione della previsione normativa di favore in esame e, invece, argomentando che era necessario distinguere fra l'attività di accertamento e la successiva e distinta attività concernente la riscossione dei tributi, potendo solo quest'ultima rientrare nell'ambito di applicazione della norma in esame.

Il giudice di appello, in riforma della decisione del giudice di primo grado, ha dichiarato la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato, ritenendo che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 5, doveva essere interpretato secondo il suo tenore letterale, senza possibilità di interpretazione estensiva, sicchè dovevano essere considerate esenti solo le operazioni di mera riscossione dei tributi, senza possibilità di estensione alle prestazioni di servizi connesse o complementari, quali quelle di accertamento e liquidazione. Ha ritenuto, inoltre, che l'esenzione IVA in esame non poteva essere applicata per l'accertamento, liquidazione e riscossione del COSAP (canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche) e del CIMP (canone per l'installazione di mezzi pubblicitari), non essendo tali attività riconducibili alla materia tributaria; analogamente si orientava per le spese relative all'attività di "attacchinaggio di manifesti" e, per quanto concerneva la questione delle sopravvenienze passive, ha ritenuto che le stesse andavano disconosciute, non avendo la società contribuente fornito prove al riguardo; infine, ha ritenuto fondato il recupero a tassazione delle spese per "viaggi e soggiorni" dei dipendenti, poichè non adeguatamente documentate.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso la società ICA Imposte Comunali Affini s.r.l., affidato a nove motivi di censura. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

Non si è costituita l'A.N.A.C.A.P. - Associazione Nazionale Aziende Concessionarie Servizi Entrate Enti Locali.

La società ICA - Imposte Comunali Affini s.r.l., ha depositato memoria in data 21 dicembre 2017.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c., degli artt. 324 e 346 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, per essersi formato il giudicato interno sul punto della decisione della Commissione tributaria provinciale di Roma relativa alla natura di ente pubblico della società ricorrente e quindi della sua esclusione dal campo di applicazione dell'IVA. Secondo parte ricorrente, la sentenza oggetto di censura avrebbe dovuto pronunciare l'improcedibilità dell'appello non avendo l'Agenzia delle entrate proposto alcun motivo di impugnazione avverso la pronuncia del giudice di primo grado che aveva ritenuta non sottoponibile l'ICA Imposte Comunali Affini s.r.l all'IVA in quanto organismo pubblico, ai sensi della direttiva 77/388/CEE, quindi soggetto escluso dal campo di

applicazione. In particolare, poichè il giudice di primo grado aveva ritenuto la natura di ente pubblico dell'ICA Imposte Comunali Affini s.r.l, l'ulteriore questione della applicazione della disciplina dell'esenzione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 5, perderebbe rilievo, in quanto questa presuppone che la contribuente sia soggetto passivo IVA e si applichi, eventualmente, il regime di esenzione.

A tale argomentazione, l'Agenzia delle entrate controricorrente ha eccepito che la pronuncia del giudice di primo grado sulla natura di ente pubblico della contribuente costituirebbe solo un obiter dictum, in quanto la questione di fondo, esaminata dal giudice di primo grado, era unicamente fondata sulla applicabilità o meno del diritto all'esenzione dall'IVA di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 5).

Il motivo è fondato.

Dall'esame della sentenza del giudice di primo grado, riportata nel ricorso, si evince che, pur avendo lo stesso ritenuto che la norma in esame non poteva essere applicata unicamente alla sola operazione di riscossione, posto che l'accertamento e la liquidazione erano da considerarsi fasi di un'unica attività rivolta all'incasso e all'acquisizione di risorse finanziarie in favore dell'ente pubblico, precisava, comunque, che "la ricorrente svolgendo i servizi di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi assume la figura di organismo pubblico per l'esercizio di dette pubbliche funzioni per cui, comunque, gode dell'esclusione dall'imposta ai sensi della Direttiva n. 77/388/CEE per le quali gli stati, le regioni e gli altri organismi pubblici non sono soggetti passivi per le attività o operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità anche se percepiscono diritti, canoni...Non v'è dubbio che la ricorrente nello svolgimento dell'attività in questione opera come organismo dell'ente con il quale ha stipulato la convenzione ed essendo dotato di pubblici poteri è da considerarsi organismo pubblico e quindi destinatario della Direttiva CEE".

La sopra indicata parte della pronuncia del giudice di primo grado era stata resa in specifica adesione al motivo di ricorso proposto dalla contribuente, la quale, con riferimento alla ritenuta illegittimità dell'atto di accertamento impugnato, aveva ritenuto di dovere prospettare non solo la non corretta applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 5), ma anche la propria natura di ente pubblico, circostanza che comporta l'esclusione dal campo di applicazione del tributo per difetto del presupposto soggettivo, facendo specifico richiamo alla violazione dell'art. 4, par. 5, della direttiva n. 77/388/CEE. Non risulta che, rispetto a tale specifico punto della decisione del giudice di primo grado, l'Agenzia delle entrate abbia proposto appello.

Non convince, sotto tale profilo, la linea difensiva della controricorrente che, sul punto, sostiene trattarsi di un mero obiter dictum, in quanto tale non suscettibile di essere considerato autonomo punto di decisione e quindi di determinare il formarsi del giudicato interno ove non oggetto di specifica impugnazione.

In realtà, si tratta di una questione diversa ed autonoma rispetto a quella della applicabilità o meno del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 5), al caso di specie, pur affrontata e definita dal giudice di primo grado, in quanto ha, a suo presupposto, non il regime speciale di diritto all'esenzione ma il diverso profilo della attribuzione alla ricorrente, in astratto, della

natura di soggetto pubblico e, quindi, in quanto tale, posto al di fuori del campo di applicazione dell'IVA. Il giudice di primo grado, come è dato a vedere, si era pronunciato su entrambe le questioni, ritenendo, senza che su tale punto sia consentito a questa Corte di valutare in diritto la correttezza della conclusione operata, che non solo la ricorrente era soggetto pubblico (quindi non soggetto IVA) ma anche che non si applicava la previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, in quanto l'attività di accertamento era funzionale a quella di riscossione.

Si tratta, quindi, di un autonomo capo della sentenza suscettibile di passare in giudicato ove non oggetto di impugnazione, tenuto conto che, qualora una questione abbia formato oggetto di decisione del giudice di primo grado e tale decisione non sia stata impugnata, nè sotto il profilo della violazione delle norme del processo, nè sotto quello della violazione delle norme di diritto, ed il giudice dell'impugnazione, altrimenti adito, non abbia rilevato d'ufficio il fatto che si era formato un giudicato interno per cui l'appello avrebbe dovuto essere dichiarato inammissibile, spetta alla Corte di cassazione, adita con ricorso, rilevare d'ufficio il giudicato, cassando senza rinvio la sentenza di secondo grado, perchè il processo non poteva essere proseguito (Cass., sez. 5, 22 gennaio 2007, n. 1284).

Pertanto, tenuto conto che il punto della decisione del giudice di primo grado, relativo alla natura di ente pubblico della contribuente e conseguente non assoggettabilità all'IVA, non è stato oggetto di impugnazione dinanzi al giudice di appello, sullo stesso deve ritenersi formato il giudicato interno, con la conseguenza che il giudice di appello avrebbe dovuto dichiarare l'inammissibilità dell'impugnazione relativamente a tale punto, spettando a questa Corte, rilevato il giudicato interno, cassare senza rinvio la sentenza impugnata, perchè il processo non poteva essere proseguito.

I motivi terzo, quarto e quinto, relativi alla questione della non assoggettabilità all'IVA della ricorrente, restano quindi assorbiti dall'accoglimento del primo motivo di ricorso.

Con il secondo motivo si censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 330 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) poichè l'atto di appello era stato notificato alla parte personalmente e non presso il domicilio eletto.

Il motivo è fondato.

La controricorrente, nel contestare il motivo di impugnazione, ha confermato che la notificazione dell'atto di appello è avvenuta, nel caso di specie, presso la sede legale dell'ICA s.r.l., a mani di persona incaricata della ricezione degli atti.

A tal proposito, va precisato che, quanto all'individuazione del luogo in cui va effettuata la notificazione dell'impugnazione delle sentenze delle commissioni tributarie provinciali, cioè del ricorso in appello, questa Corte ha precisato (Cass. civ. Sez. 5, 17 febbraio 2017, n. 4233) che si applica la disciplina dettata per il processo tributario dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 17, avente carattere di specialità, e quindi di prevalenza, rispetto a quella prevista dall'art. 330 c.p.c., concernente soltanto il ricorso per cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie regionali (cfr. Cass., Sez. U., n. 14916 del 2016).

Ai sensi del menzionato D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 17, comma 1, "le comunicazioni e le notificazioni sono fatte, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio", sicchè la notifica dell'atto di appello, in caso di elezione di domicilio, deve ivi essere prioritariamente eseguita. Inoltre, secondo questa Suprema Corte, (Cass. civ., Sez. 5, 12 novembre 2014, n. 21514; Cass. civ., Sez. 5, 15 novembre 2017, n. 27050) la disposizione dettata dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 17, laddove prevede che la notificazione possa eseguirsi in ogni caso "a mani proprie", non è estensibile alle società di capitali, per le quali la ricezione degli atti non può avvenire che per mezzo di altre persone.

Posto dunque che, nel caso di specie, in applicazione dei suddetti principi, la notifica dell'atto di appello avrebbe dovuto essere compiuta presso il domicilio eletto, l'inosservanza della previsione normativa sopra indicata produce non l'inesistenza ma la nullità della notifica stessa, della quale deve essere disposta ex officio la rinnovazione, ai sensi dell'art. 291 c.p.c., salvo che la parte intimata non si sia costituita in giudizio, ipotesi quest'ultima nella quale la nullità deve ritenersi sanata ex tunc, secondo il principio generale dettato dall'art. 156 c.p.c., comma 2, anche se la costituzione è effettuata al solo fine di eccepire la nullità (Cass. n. 1156/2008; n. 27139/2006, n. 2258/2006, 20334/2004, 9242/2004, S.U. 10696/2002).

Nel caso di specie, la notifica risulta eseguita direttamente all'appellata società, presso la sua sede, e non presso il domicilio eletto e, come si ricava anche dalla sentenza impugnata, la società appellata non si è costituita nel giudizio di secondo grado, per cui alcuna sanatoria per raggiungimento dello scopo, ex art. 156 c.p.c., comma 3, può ritenersi realizzata, sicchè la Commissione tributaria regionale ha erroneamente ritenuto rituale la notifica del ricorso in appello e deciso nel merito il gravame, mentre andava dichiarata la nullità della notifica dell'appello proposto nei confronti della appellata ICA Imposte Comunali Affini s.r.l., cui avrebbe dovuto seguire la concessione, da parte della C.T.R., di un nuovo termine per la notifica, ai sensi dell'art. 291 c.p.c., comma 1.

Poichè il vizio della notifica dell'appello non determina l'inammissibilità dell'impugnazione (che sia tempestivamente proposta) qualora lo stesso venga rilevato in sede di legittimità, la Corte di cassazione, nel dichiarare la nullità della notifica, del processo e della sentenza, deve disporre il rinvio ad altro giudice di pari grado, dinanzi al quale, essendo l'atto d'impugnazione ormai pervenuto a conoscenza dell'appellato con conseguente superfluità di una nuova notificazione, è sufficiente effettuare la riassunzione della causa nelle forme di cui all'art. 392 c.p.c. (Cass. nn. 27139 del 2006, 6220 del 2007 e 19563 del 2014).

Restano assorbiti gli ulteriori motivi di censura relativi alle ulteriori parti della statuizione della sentenza impugnata per le quali non opera il rilevato giudicato interno ed in ordine ai quali è necessario ripristinare il contraddittorio tra le parti.

Conclusivamente, il primo motivo di ricorso va accolto, con cassazione della sentenza, senza rinvio, nella parte in cui non ha tenuto conto del formarsi del giudicato interno sul punto della decisione del giudice di primo grado relativo alla natura di ente pubblico dell'ICA e conseguente non assoggettabilità all'IVA; va altresì accolto il secondo motivo, assorbiti gli ulteriori motivi, con conseguente cassazione della sentenza impugnata, con rinvio per nuovo esame al giudice a quo

per lo svolgimento del giudizio di appello nel contraddittorio delle parti limitatamente alle parti della decisione per le quali non si è formato il giudicato interno.

Le spese del giudizio di legittimità saranno regolate dal giudice del rinvio stesso.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti il terzo, il quarto e il quinto motivo, cassa senza rinvio la sentenza impugnata limitatamente al capo relativo all'omessa fatturazione IVA. Accoglie il secondo motivo di ricorso, assorbiti il sesto, settimo e ottavo motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle giudizio.

Così deciso in Roma, il 9 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 6 giugno 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza