Sentenza del 23/11/2018 n. 30332 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1.In data 28-11-2006 veniva notificata a F.G., avvocato, una cartella di pagamento dell'importo di Euro 261.126,10, relativa agli anni di imposta 2000 e 2001, a seguito di controllo automatico ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, del seguente tenore "somme dovute a seguito del controllo automatizzato effettuato ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis e/o del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis,...Condono non perfezionato. Nel computo degli importi a ruolo si è comunque tenuto conto dei versamenti da condono L. n. 289 del 2002, ex art. 9 bis".

2.Avverso tale cartella proponeva ricorso il contribuente evidenziando che vi era stata violazione del termine di decadenza per l'iscrizione a ruolo delle somme liquidate, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, comma 1, lett. a), nella formulazione vigente ratione temporis, che vi era stata decadenza nella notificazione della cartella ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, che vi era stato omesso invio della comunicazione di irregolarità prima della notifica della cartella, che era illegittima la pretesa impositiva Irap in assenza del requisito della autonoma organizzazione, che era intervenuta definizione ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 9 bis.

3.La Commissione Tributaria Provinciale di Salerno, con sentenza depositata il 26-11-2007 accoglieva parzialmente il ricorso, in quanto riconosceva "spettante la riduzione delle sanzioni prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, comma 3 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, comma 3, confermando nel resto la cartella di pagamento".

4.Proponeva appello il contribuente, riproponendo i motivi di ricorso, con riferimento alla tardività della iscrizione a ruolo, alla tardività della notifica della cartella, alla insussistenza della pretesa Irap, ed aggiungendo il vizio di motivazione della cartella e l'assenza del nominativo del responsabile del procedimento. Non riproponeva la questione della nullità della cartella di pagamento per l'omesso preventivo invio della comunicazione di irregolarità.

5.Con sentenza depositata in data 8-9-2009 la Commissione Tributaria Regionale della Campania accoglieva l'appello del contribuente, evidenziando che vi era stata violazione della L. n. 212 del 2000, art. 6, in quanto l'Agenzia delle Entrate era tenuta ad inviare apposita comunicazione al contribuente in merito alla liquidazione delle imposte sulla base del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis. Le incertezze che imponevano l'invio della comunicazione si rinvenivano anche in caso di "omesso versamento". Restavano assorbite le restanti questioni.

6.Avverso tale sentenza proponeva ricorso per Cassazione l'Agenzia delle Entrate.

7.Presentava controricorso, contenente ricorso incidentale condizionato, il contribuente F..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.Con il primo motivo di ricorso per Cassazione l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione del D.Lgs. n. 46 del 1992, art. 56, oltre che del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto il contribuente in sede di appello non ha riproposto la questione già sollevata con il ricorso introduttivo relativa alla nullità della cartella per il mancato invio dell'avviso bonario (cfr. pagine 14 e 15 del ricorso per Cassazione "Nel proprio atto di appello il Sig. F. ha riproposto solo alcune delle questioni formulate con il ricorso di primo grado..., ma non ha reiterato le eccezioni relative alla nullità della cartella come conseguenza del mancato invio dell'avviso bonario.."). La ricorrente ha, poi, aggiunto nel ricorso per Cassazione che "l'esame della questione relativa alla nullità dell'intera cartella di pagamento, come conseguenza dell'omesso invio della comunicazione di irregolarità era preclusa al giudice di appello..." (cfr. pagina 16 del ricorso per Cassazione).

1.1.Tale motivo è fondato.

Invero, mentre nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado il F. aveva dedotto, tra l'altro, la nullità della cartella di pagamento perchè non preceduta dall'invio della comunicazione di irregolarità, in sede di appello tale motivo, respinto dalla Commissione Tributaria Provinciale, che si è limitata ad eliminare le sanzioni, non è stato riproposto.

In primo grado, infatti, con il ricorso introduttivo il contribuente ha impugnato la cartella di pagamento sostenendo la decadenza dal termine di iscrizione a ruolo, la decadenza dal termine di notifica della cartella di pagamento, la illegittimità della stessa per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis e del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 19, per la mancata effettuazione della comunicazione di irregolarità (avviso bonario), l'insussistenza del presupposto impositivo Irap e l'illegittimità della irrogazione delle sanzioni e degli interessi per l'avvenuta definizione della L. n. 289 del 2002, ex art. 9 bis.

Tuttavia, dopo che la Commissione Tributaria Provinciale ha parzialmente accolto il ricorso esclusivamente con riferimento alla "riduzione delle sanzioni previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis", confermando per la restante parte l'iscrizione a ruolo, il contribuente ha riproposto in sede di appello solo i motivi relativi ai termini di iscrizione a ruolo e di notifica delle cartelle, all'insussistenza del presupposto impositivo Irap, aggiungendo la carenza della motivazione e l'assenza di indicazione del funzionario responsabile del procedimento. Il F., però, non ha impugnato il capo della sentenza della Commissione Provinciale con cui era stata rigettata la doglianza in ordine al mancato invio della comunicazione di irregolarità.

La Commissione Tributaria Regionale, quindi, non poteva accogliere l'appello sulla base di un motivo che non era stato riproposto in sede di appello, essendosi formato, ormai, sul punto il giudicato "interno".

Pur non essendo corretto il richiamo, da parte dell'Agenzia delle Entrate, al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56, il quale prevede, infatti, che "le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza

della Commissione Provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, si intendono rinunciate", tuttavia, la ricorrente ha sostanzialmente evocato l'esistenza del "giudicato interno", peraltro rilevabile d'ufficio dal Giudice (Cass. Civ., 29 settembre 2003, n. 14507; Cass. Civ., 20 gennaio 2006, n. 1108).

Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56, infatti, trova applicazione solo in caso di domande "non accolte", proposte in via "subordinata" o "alternativa", ossia di domande su cui il giudice non si è pronunciato (Cass. Civ., Sez. Un., 19 aprile 2016, n. 7700), mentre in caso di rigetto espresso (o implicito) di una domanda, è necessario proporre l'appello per impedire il passaggio in giudicato della specifica questione decisa.

La Suprema Corte (Cass. Civ., 24 gennaio 2007, n. 1545), sul punto, ha precisato che del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56, come pure l'art. 346 c.p.c., si riferisce all'appellato, non all'appellante (principale o incidentale che sia), in quanto l'onere della espressa riproposizione riguarda, non le domande o eccezioni respinte in primo grado, ma solo quelle sulle quali il giudice non abbia espressamente pronunciato (per esempio perchè ritenute assorbite). Con riferimento alle domande espressamente respinte, infatti, non è ipotizzabile la "terza via" costituita dalla "riproposizione-rinuncia" rappresentata dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56 e art. 346 c.p.c., rispetto all'unica alternativa possibile insita nell'impugnazione (principale o incidentale) o dell'acquiescenza, totale o parziale, con relativa formazione del giudicato interno.

Pertanto, deve ribadirsi che, in tema di appello, la mancata impugnazione di una o più affermazioni contenute nella sentenza può dar luogo alla formazione del giudicato interno, per intervenuta acquiescenza ex art. 329 c.p.c., solo se le stesse siano configurabili come capi completamente autonomi, avendo risolto questioni controverse che, in quanto dotate di propria individualità ed autonomia, integrino una decisione del tutto indipendente (Cass. Civ., 18 settembre 2017, n. 21566; Cass. Civ., 3 dicembre 2008, n. 28739).

Tra l'altro, nel processo tributario, l'effetto di acquiescenza di cui all'art. 329 c.p.c., comma 2, alle parti della sentenza non impugnate, autonome ed indipendenti dalle altre oggetto di impugnazione, si verifica soltanto se la decisione contiene più capi contro i quali la parte ha interesse ad impugnare (cass. Civ., 24 maggio 2017, n. 13047).

2.Con il secondo motivo di impugnazione il ricorrente deduce la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36 bis e 36 ter, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, comma 3, L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 5, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n., in quanto la procedura automatizzata di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, consiste in un mero riscontro cartolare ed è caratterizzata dalla assenza di ogni valutazione giuridica. La comunicazione di irregolarità va inviata, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 5, solo in caso di "incertezze" su aspetti rilevanti, che nella specie non sussistevano, trattandosi solo di "omissione" dei relativi pagamenti (imposte dichiarate e non versate).

2.1.Tale motivo è assorbito, in ragione dell'accoglimento del primo motivo.

3.Con il primo motivo di ricorso incidentale condizionato il F. deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17 e D.L. n. 106 del 2005, convertito in L. n. 156 del

2005, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, trattandosi di tributi relativi agli anni di imposta 2000 e 2001, con dichiarazioni fiscali da presentare rispettivamente nel 2001 e nel 2002. Secondo il ricorrente, il ruolo doveva essere reso esecutivo rispettivamente entro il 31-12-2003 ed entro il 31-12-2004, mentre nella specie il visto di esecutorietà era del 19-12-2005.

3.1.Tale motivo è infondato.

Invero, dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, è stato abrogato con il D.L. 17 giugno 2005, n. 106, convertito in L. 31 luglio 2005, n. 156, ma il termine per l'esecutività del ruolo è stato prorogato dal D.L. 24 giugno 2003, n. 143, art. 1, comma 2 octies, convertito in L. n. 212 del 2003.

Il D.L. 24 giugno 2003, n. 143, art. 1 comma 2 octies, ha previsto che "In deroga alle disp. della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 3, comma 3, i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo previsti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 17, comma 1, lettera a), sono prorogati al 31-12-2005 per le dichiarazioni presentate negli anni 2001 e 2002".

Pertanto, come è evidente, il termine del 31-12-2005 è stato pienamente rispettato con il visto di esecutività del 19-12-2005.

Nè vi è contrasto con il principio di irretroattività di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 3, in quanto è ben possibile derogare a tale principio in base a norma di legge (Cass. Civ., 9 dicembre 2009, n. 25722).

Neppure vi è stata la violazione del principio della ragionevole durata del processo, ai sensi dell'art. 111 Cost., trattandosi di procedimento amministrativo.

Nè sussiste violazione dell'art. 3 della Cost. "in relazione alla disparità di trattamento tra il diverso termine di decadenza previsto per la rettifica delle dichiarazioni ex art. 36 bis - ai fini dell'iscrizione a ruolo delle dichiarazioni presentate negli anni 2001 e 2002 - rispetto a situazioni simili...", che non vengono neppure menzionate nel ricorso.

Del tutto generico è poi il preteso contrasto enunciato con "l'art. 10 della Costituzione, per violazione dei principi del trattato CE e con l'art. 24 della Cost. in relazione alla violazione del diritto di difesa".

3.2.Nè v'è stata violazione del termine di notificazione della cartella di pagamento ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, da parte del concessionario.

La Corte Costituzionale ha dichiarato incostituzionale del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, come modificato dal D.L. n. 193 del 2001, nella parte in cui non prevedeva un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario doveva notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, (Corte Cost., 15 luglio 2005, n. 280) Pertanto, del D.L. 17 giugno 2005, n. 106, art. 1, comma 5 bis, convertito in L. 17 giugno 2005, n. 139, ha previsto che "al fine di garantire l'interesse del contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributari derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni e di assicurare l'interesse pubblico alla riscossione dei crediti tributari, la notifica delle relative cartelle di pagamento è effettuata, a pena di decadenza....b)entro il 31 dicembre

del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003, c) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001".

Tale norma ha superato il vaglio di costituzionalità (Corte Cost., 25 gennaio 2008, n. 11).

Pertanto, la cartella è stata notificata tempestivamente il 28-11-2006, ossia prima del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del 2001.

4.Con il secondo motivo del ricorso incidentale condizionato il F. deduce la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2, D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, commi 8 e 8 bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, in quanto l'insussistenza dei presupposti ai fini Irap sono deducibili anche in sede contenziosa.

4.1.Tale motivo è infondato.

Invero, per la Suprema Corte, a Sezioni Unite, in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, se diretta ad evitare un danno per la P.A. (del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8), mentre, se intesa, ai sensi del successivo comma 8 bis, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, fermo restando che il contribuente può chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento ed, in ogni caso, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria (Cass. Civ., Sez. Un., 30 giugno 2016, n. 13378).

Tuttavia, si è affermato che, in tema di IRAP, nel giudizio d'impugnazione della cartella di pagamento emessa dall'Amministrazione finanziaria del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36-bis, spetta al contribuente, che "ritratta" la propria dichiarazione, fornire la prova, in applicazione dell'art. 2697 c.c., del fatto impedivo dell'obbligazione tributaria (asserita mancanza dell'autonoma organizzazione), determinandosi, altrimenti, un'irrazionale disparità di trattamento tra coloro che chiedono il rimborso di un'imposta versata e non dovuta, onerati di fornire la prova del diritto alla restituzione, e coloro che, dopo essersi dichiarati soggetti all'imposta ed averne indicato l'ammontare in dichiarazione, ne omettono il versamento (Cass. Civ., 28 dicembre 2016, n. 27127).

La prova della insussistenza della organizzazione non è stata fornita in alcun modo dal contribuente.

5.Con il terzo motivo del ricorso incidentale condizionato il F. deduce la violazione e la falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto la questione relativa alla omessa indicazione del responsabile del procedimento ben poteva essere sollevata d'ufficio dal giudice in sede di appello.

5.1.Tale motivo è inammissibile.

Invero, in sede di appello non possono essere dedotti motivi nuovi rispetto al ricorso iniziale del contribuente, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58.

6.La sentenza impugnata, in accoglimento del ricorso principale, va cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo del ricorso principale; dichiara assorbito il secondo motivo; rigetta il ricorso incidentale condizionato; cassa la decisione impugnata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 14 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 23 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza