Sentenza del 22/10/2019 n. 26897 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Dalla esposizione in fatto della pronuncia del Giudice di appello si evince che: alla (XXXXX) s.r.l., (gia' (XXXXX) s.r.l.), era stato riconosciuto, in data 15 dicembre 2006, il credito di imposta di cui alla L. 23 dicembre 2000, n. 388, articolo 8, concernente agevolazioni per gli investimenti nelle aree svantaggiate; il suddetto credito di imposta era stato utilizzato in compensazione, a mezzo modello F24, negli anni 2008, 2009 e 2010; successivamente, l'amministrazione finanziaria aveva accertato l'assenza dei presupposti per il riconoscimento del credito di imposta, sia in quanto la societa' era decaduta dal beneficio del credito di imposta sia tenuto conto della previsione di cui al Decreto Legge 28 dicembre 2006, n. 300, convertito dalla L. 26 febbraio 2007, n. 17, secondo cui gli investimenti realizzati negli anni 2008, 2009 e 2010 non erano piu' ammessi ai fini del riconoscimento dell'agevolazione in esame; avverso il suddetto atto la contribuente aveva proposto ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Bari, che lo aveva rigettato; avverso la suddetta pronuncia aveva proposto appello (XXXXX) s.r.l., (gia' (XXXXX) s.r.l.).

La Commissione Tributaria Regionale della Puglia ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: l'avviso di recupero era correttamente motivato; la societa' era decaduta dal beneficio del credito, sia in quanto taluni beni strumentali non potevano essere considerati ai fini del riconoscimento dell'agevolazione sia in quanto l'immobile strumentale acquistato dalla societa' in data 29 dicembre 2018, non risultava ultimato, e quindi era inutilizzabile, alla data del 18 novembre 2011; non poteva trovare applicazione la previsione di cui al Decreto Legge n. 300 del 2006, che aveva prorogato i termini di completamento degli investimenti ai periodi di imposta 2007 e 2008, stante la successiva abrogazione di cui alla L. n. 244 del 2007, articolo 1, comma 65; non sussisteva il vizio di doppia imposizione in quanto le cartelle di pagamento (che erano state notificate a seguito di controllo automatizzato sul presupposto che la contribuente non aveva esposto il credito nella dichiarazione dei redditi, non avendo compilato il quadro RU) erano state oggetto di successivi provvedimenti di sgravio, circostanza che escludeva, quindi, la sussistenza di una duplicazione di imposta a seguito dell'emissione dell'atto di recupero fondato sulla insussistenza dei presupposti legittimanti il diritto al credito di imposta; la notifica dell'avviso di recupero del credito di imposta era stata correttamente effettuata in via diretta dall'ufficio finanziario a mezzo del servizio postale, nel rispetto dei requisiti richiesti dalle previsioni normative di riferimento; erano infondati i motivi di appello relativi alla inesistenza dell'atto di recupero nonche' alla ritenuta incostituzionalita' della L. n. 244 del 2007, articolo 1, comma 65, per violazione dell'articolo 3 Cost..

Avverso la suddetta pronuncia hanno proposto ricorso (XXXXX) s.r.l., (gia' (XXXXX) s.r.l.) e (XXXXX), in proprio, affidato a sei motivi di ricorso, cui ha resistito l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e errata applicazione della L. n. 890 del 1982, articoli 3, 8 14, e Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 60, relativamente alle modalita' di notifica dell'avviso di recupero, stante la mancanza di prova in ordine alla legittimazione del messo notificatore, alla relata di notifica nonche' alla sottoscrizione e apposizione del numero del registro cronologico.

In particolare, parte ricorrente lamenta che, poiche' la previsione di cui alla L. n. 890 del 1982, articolo 14, fa salve le previsioni di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 60, ai fini della regolarita' della notifica non e' sufficiente la mera allegazione dell'avviso di ricevimento, ma e' necessaria la redazione della relata di notifica nonche' l'osservanza di tutte le altre formalita' previste dal suddetto articolo 60.

1.1. Il motivo e' infondato.

La pronuncia censurata ha accertato, sulla base della documentazione in atti, che la notificazione dell'avviso di recupero del credito di imposta e' stata effettuata in maniera "diretta" tramite utilizzo del servizio postale, ed e' stata correttamente eseguita. La stessa, inoltre, ha precisato che la notifica a mezzo posta degli atti fiscali, effettuata direttamente dall'ufficio, non e' soggetta ad alcun ulteriore onere, relativo all'inserimento di numeri cronologici o di firma, che sono necessari solo in caso di notifica a mezzo ufficiale giudiziario.

Pertanto, e' fatto accertato dal giudice del gravame che, nella fattispecie, la notifica e' avvenuta direttamente dall'ufficio mediante servizio postale; sotto tale profilo, priva di rilevanza e' la considerazione di parte ricorrente secondo cui nella fattispecie concreta, l'ufficio finanziario ha adottato quale modalita' di notifica dell'atto impositivo, non la procedura diretta, c.d. semplificata, ma quella effettuata avvalendosi della cooperazione di un soggetto il quale ha agito, di fatto, come agente notificatore, analogamente, dunque, ad un ufficiale giudiziario, messo comunale o speciale.

Le considerazioni espresse dal giudice del gravame, invero, sono in linea con la giurisprudenza di questa Corte (Cass. civ., 21 febbraio 2019, n. 5077; Cass. civ. 15 luglio 2016, n. 14501) secondo cui "In tema di notificazioni a mezzo posta, la disciplina relativa alla raccomandata con avviso di ricevimento, mediante la quale puo' essere notificato, ai sensi della L. n. 890 del 1982, articolo 14, l'avviso di accertamento o liquidazione senza intermediazione dell'ufficiale giudiziario, e' quella dettata dalle disposizioni concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, in quanto le disposizioni di cui alla legge citata attengono esclusivamente alla notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex articolo 140 c.p.c.. Ne consegue che, difettando apposite previsioni della disciplina postale, non deve essere redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento in ordine alla persona cui e' stato consegnato il

plico, e l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui all'articolo 1335 c.c., superabile solo se il medesimo dia prova di essersi trovato nella impossibilita' senza sua colpa di prenderne cognizione.

2. Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, per non avere esaminato il contenuto degli avvisi di ricevimento, atteso che non risultavano essere stati osservati gli adempimenti richiesti dalla L. n. 890 del 1982, articolo 8, comma 2, in caso di soggetto temporaneamente assente, in particolare l'affissione alla porta d'ingresso degli avvisi ovvero la immissione nella cassetta postale dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda, nonche' il successivo invito al ritiro presso la casa comunale del piego raccomandato, l'avvertimento del compimento della notificazione trascorsi dieci giorni dal deposito e la restituzione al mittente del piego trascorsi sei mesi.

2.1. Il motivo e', in primo luogo, inammissibile.

Lo, stesso, infatti, prospetta una ragione di censura, relativa alla irregolarita' della notifica dell'avviso di recupero conseguente alla temporanea assenza del destinatario, che non risulta prospettata nel corso dei giudizi di merito.

In ogni caso, le considerazioni espresse in ordine al primo motivo di ricorso hanno valore assorbente del presente motivo.

3. Con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente, acritica e contraddittoria motivazione in ordine alla natura accertativa dell'atto di recupero del credito di imposta e alla necessita' che la riscossione avvenga in via frazionata.

il motivo e' inammissibile.

Alla controversia in esame si applica la nuova formulazione dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5), che esclude la possibilita' di impugnare la sentenza di appello per semplice insufficienza della motivazione (si veda Cass. S.U. n. 8053 del 07/04/2014, secondo la quale "e' denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in se', purche' il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione").

Inoltre, proprio in relazione alla riconducibilita' della presente controversia nell'ambito della nuova formulazione dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5), va osservato che questa Corte ha chiarito che il "fatto" ivi considerato e' un preciso accadimento ovvero una precisa circostanza in senso storico-naturalistico (Cass. civ. n. 21152/2014).

Nella specie, la assunta insufficienza motivazionale della sentenza impugnata e' dedotta con riferimento alla mancata illustrazione delle ragioni per cui "non ritiene ammissibili le diverse argomentazioni fornite dalla difesa" in ordine alla natura degli avvisi di recupero del credito di imposta quale atti di accertamento ipoesattivi, ma in tal modo la ragione di censura non si riferisce al mancato esame di un fatto storico rilevante, ma a una mancata esplicitazione delle ragioni di non condivisione delle prospettazioni difensive della contribuente.

Peraltro, va osservato che il motivo in esame verte sulla ritenuta non completezza di tutti gli elementi informativi necessari per il rispetto dei requisiti di forma dell'avviso di recupero, in particolare dell'intimazione ad adempiere, dell'avvertimento dell'affidamento in carico agli agenti della riscossione, nonche' degli ulteriori requisiti previsti dal Decreto Legge n. 78 del 2010, articolo 29.

Il giudice del gravame ha precisato che con l'atto impugnato si era compiutamente informata la societa' dell'attivita' posta in essere ed il suo contenuto era rispondente ai requisiti indicati nella circolare n. 35/2003 e nello stesso era riportato che l'iscrizione a ruolo, nel caso di osservanza all'obbligo di pagamento, sarebbe stata effettuata ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 15-bis, concludendo per la completezza motivazionale del medesimo.

Parte ricorrente, con il motivo in esame, si limita a prospettare la incompletezza dell'avviso di recupero, ma tale ragione di censura risulta solo genericamente proposta, senza alcuna riproduzione dell'atto di recupero nonche' della circolare sopra indicata, non potendo quindi questa Corte apprezzare la rilevanza della questione.

Ne' puo' accogliersi la ragione di censura in esame nella parte in cui lamenta la contraddittorieta' della pronuncia e la conseguente necessita', una volta ritenuto che l'avviso di recupero ha natura accertativa, che sia prevista la riscossione frazionata degli importi. Il fulcro centrale della pronuncia in esame si incentra sulla considerazione che l'atto in esame non ha natura di accertamento o di rettifica e nemmeno di irrogazione delle sanzioni, sostanziandosi nella ripresa di quanto indebitamente goduto dalla societa' contribuente.

Il riferimento alla diversa natura e' stato compiuto nella parte relativa a quanto aveva gia' in precedenza sostenuto il giudice di primo grado, ma solo al fine di inferire la completezza dell'atto ai requisiti di cui alla circolare n. 35/2003.

4. Con il quarto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, e della L. n. 212 del 2000, con riferimento alla acritica riproduzione dei contenuti del processo verbale di constatazione.

In particolare, si censura la sentenza per non avere motivato in merito alla contestazione proposta relativa alla totale corrispondenza tra quanto contenuto nel processo verbale di constatazione e l'avviso di recupero del credito, mentre, al fine del soddisfacimento del requisito motivazionale dell'atto impugnato era necessario che si desse atto dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo avevano determinato.

4.1. Il motivo e' infondato.

La pronuncia censurata ha definito la questione del difetto di motivazione dell'atto impugnato ritenendo che lo stesso, fondato su un processo verbale di constatazione il cui contenuto era noto alla contribuente, riportava in modo puntuale e dettagliato la descrizione dell'attivita' svolta dai verificatori, i motivi per cui il credito era spettante, della cronologia e delle riprese tributarie operate nonche' una esauriente ed analitica elencazione del "prospetto degli utilizzi del credito d'imposta oggetto del recupero" oltre al riepilogo del credito distinto per annualita'; ha, altresi', evidenziato che, nello stesso, erano riportati con precisione i termini quantitativi della pretesa tributaria, la normativa di riferimento, una puntuale descrizione degli investimenti effettuati ed i motivi che avevano determinato il disconoscimento dell'agevolazione.

Pertanto, sulla base delle suddette considerazioni, il giudice del gravame ha concluso per la completezza motivazionale dell'atto di recupero del credito.

Nessuna specifica ragione di censura ha prospettato la ricorrente in ordine alla ritenuta completezza motivazionale dell'atto impugnato, limitandosi a rappresentare un acritico recepimento nell'atto impositivo delle risultanze del processo verbale di constatazione.

In ogni caso, questa Corte ha ripetutamente affermato l'erroneita' dell'assunto secondo cui le considerazioni e conclusioni della guardia di finanza, quali in genere riportate nei processi verbali di constatazione, quando poste alle base delle motivazioni degli atti impositivi, devono essere oggetto di autonomo vaglio, critico o adesivo, dell'amministrazione fiscale (Cass. civ. 30 settembre 2016, n. 19534).

Pertanto, la motivazione degli atti di accertamento "per relationem" con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla guardia di finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non e' illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura, che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi gia' noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio.

5. Con il quinto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio con specifico riferimento al vizio di doppia imposizione.

Parte ricorrente censura la sentenza per avere ritenuto non sussistente nella fattispecie una doppia imposizione in considerazione del fatto che le cartelle di pagamento, notificate alla contribuente a seguito di controllo ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 36 bis, e da queste impugnate con ricorso dinanzi alle commissioni tributarie provinciali, erano state oggetto di sgravio.

In particolare, evidenzia che l'atto di recupero del credito di imposta era stato notificato in data 15 marzo 2013, mentre le cartelle di pagamento erano state notificate in data, rispettivamente, 23 dicembre 2010, 13 febbraio 2013 e 6 giugno 2013, sicche' la contemporanea sussistenza di

diverse pretese relative alla medesima pretesa aveva determinato una non legittima duplicazione dei ruoli.

5.1. Il motivo e' inammissibile.

Anche in questo caso, va osservato che la ragione di censura, prospettata ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5), e' inconferente con i limiti di applicazione della previsione normativa in esame, come delineati in sede di esame del terzo motivo di ricorso.

Il giudice del gravame ha esaminato la questione della ritenuta duplicazione di imposta e ne ha ritenuto l'insussistenza alla luce dell'avvenuto sgravio delle cartelle di pagamento da parte dell'amministrazione finanziaria, sicche' sul fatto in esame la stessa si e' pronunciata.

In ogni caso, la questione non puo' dirsi rilevante.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 67, la stessa imposta non puo' essere applicata piu' volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi.

Dal contenuto della sentenza censurata si evince che le cartelle di pagamento erano state emesse a seguito di controllo automatizzato di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 36-bis, in quanto era risultato che la societa' contribuente non aveva esposto, nella dichiarazione dei redditi, presentate per le annualita' di riferimento, il credito spettante, in quanto non aveva compilato il quadro RU.

Invece, l'avviso di recupero del credito di imposta, oggetto della presente controversia, aveva trovato fondamento sul venire meno del diritto al credito per effetto dell'abrogazione della previsione del decreto n. 300 del 2006, che aveva prorogato i termini di completamento degli investimenti ai periodi di imposta 2007 e 2008, per effetto della disposizione di cui alla L. n. 244 del 2007, articolo 1, comma 65, nonche' sull'intervenuta decadenza della medesima societa'.

Sicche', le pretese fatte valere con le cartelle di pagamento e con l'avviso di recupero del credito di imposta erano fondate su presupposti del tutto diversi, relativi, nel primo caso, alla inosservanza dell'onere formale di esposizione del credito, nel secondo caso, al venire meno del diritto all'agevolazione.

Le suddette circostanze, quindi, escludono che potesse sussistere una duplicazione di imposta avente il medesimo presupposto, sicche', sotto questo profilo, nessuna rilevanza puo' darsi alla ragione di censura prospettata con il presente motivo.

6. Con il sesto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per avere fatto acritico recepimento delle conclusioni dei giudici di prime cure e della difesa di controparte relativamente alla questione di illegittimita' costituzionale della L. n. 244 del 2007, articolo 1, comma 65, per manifesta violazione del principio di legittimo affidamento e di irretroattivita' delle norme.

In particolare, parte ricorrente lamenta che il giudice del gravame ha ritenuto non manifestamente infondata la questione di legittimita' della previsione normativa sopra indicata facendo acritica adesioni alle conclusioni cui era pervenuto il giudice di primo grado, senza prendere in esame con proprie ed esaurienti motivazioni le ragioni prospettate dalla ricorrente.

Il motivo e' inammissibile.

Questa Corte (Cass. civ., 19 gennaio 2018, n. 1311) ha precisato che non puo' configurarsi vizio di motivazione in relazione alla valutazione, operata dal giudice a quo, di manifesta infondatezza della predetta questione di legittimita' costituzionale.

Invero, la questione di legittimita' costituzionale di una norma, in quanto strumentale rispetto alla domanda che implichi l'applicazione della norma medesima, non puo' costituire infatti oggetto di un'autonoma istanza rispetto alla quale, in difetto di esame, sia configurabile un vizio di omessa pronuncia, ovvero (nel caso di censure concernenti le argomentazioni svolte dal giudice di merito) un vizio di motivazione, denunciabile con il ricorso per cassazione: la relativa questione e' infatti deducibile e rilevabile, anche d'ufficio, nei successivi stati e gradi del giudizio che sia validamente instaurato, ove rilevante ai fini della decisione (Cass. 11/12/2006, n. 26319; v. anche Cass. n. 5135 del 2004; n. 16245 del 2003; n. 4399 del 1980).

Ne' puo' ritenersi che la questione possa, comunque, essere rilevata d'ufficio in questa sede, posto che non sussiste il presupposto della rilevanza.

Va, infatti, osservato che il giudice del gravame ha precisato che l'atto impugnato ha trovato fondamento su una duplice circostanza:

da un lato, sul venire meno del diritto al credito per effetto dell'abrogazione della previsione del decreto n. 300 del 2006, che aveva prorogato i termini di completamento degli investimenti ai periodi di imposta 2007 e 2008, per effetto della Disp. di cui alla L. n. 244 del 2007, articolo 1, comma 65; dall'altro, sull'intervenuta decadenza della medesima societa', sia in quanto taluni beni strumentali non potevano essere considerati ai fini del riconoscimento dell'agevolazione sia in quanto l'immobile strumentale acquistato dalla societa' in data 29 dicembre 2018, non risultava ultimato, e quindi era inutilizzabile, alla data del 18 novembre 2011.

La prospettata questione di incostituzionalita' e' incentrata sulla lesione del legittimo affidamento della societa' contribuente, le cui aspettative di potere validamente godere del credito di imposta alla stessa riconosciuto in data 15 dicembre 2006, sarebbe ingiustificatamente venute meno a seguito della abrogazione della previsione del decreto n. 300 del 2006, che aveva prorogato i termini di completamento degli investimenti ai periodi di imposta 2007 e 2008, per effetto della disposizione di cui alla L. n. 244 del 2007, articolo 1, comma 65.

La questione, tuttavia, del legittimo affidamento recede dinanzi alla accertata decadenza della societa' per mancata osservanza delle condizioni sulla cui base la stessa poteva vantare il diritto all'agevolazione.

Invero, l'inosservanza degli obblighi cui la stessa era tenuta, non contestata dalla parte ricorrente, esclude comunque che questa potesse vantare il legittimo affidamento sul cui fondamento si basa la ritenuta incostituzionalita' della previsione normativa sopra indicata.

In conclusione, sono infondati il primo e quarto motivi di ricorso, inammissibili il secondo, terzo, quinto e sesto, con conseguente rigetto del ricorso e condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite del presente giudizio.

Si da' atto che, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, sussistono i presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore della controricorrente che si liquidano in complessive Euro 13.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Si da' atto, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza