Sentenza del 06/02/2019 n. 3383 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. G.G. ricorre avverso la sentenza n. 108/46/11, depositata il 20.10.2011, con la quale la CTR di Milano, in parziale riforma della pronuncia resa dal giudice di prime cure, ha confermato gli avvisi di accertamento aventi ad oggetto l'IRAP per gli anni di imposta 2004 e 2005, accogliendo, nel contempo, il gravame interposto dal contribuente in ordine all'insussistenza dei presupposti legittimanti l'applicazione delle sanzioni amministrative ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8.

2. La CTR, per quanto qui rileva, ha da un lato confermato la pronuncia di primo grado in merito alla congruità e sufficienza della motivazione contenuta negli avvisi d'accertamento, mentre, ha dall'altro riformato detta pronuncia, ritenendo inapplicabili le sanzioni amministrative di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, alla fattispecie concreta divisata.

3. Avverso tale pronuncia ricorre G.G. affidandosi a sei motivi. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, articolato sotto un duplice profilo, il ricorrente denuncia in relazione all'art. 360 c.p.c, comma 1, nn. 3 e 5, la violazione della L. n. 212 del 2000, artt. 12 e 7, L. n. 241 del 1990, artt. 3 e 21-septies, nonchè l'insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto di fatto decisivo per la risoluzione della controversia, relativo all'affermazione del giudice d'appello, secondo il quale, l'Ufficio avrebbe posto il contribuente "in grado di espletare appieno le proprie difese"; e per avere la CTR ritenuto legittimi gli avvisi di accertamento, nonostante gli stessi fossero stati notificati prima dello scadere dei sessanta giorni di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 7.

2. Con il secondo motivo viene denunciata in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, artt. 7 e 13, in combinato disposto con la L. n. 241 del 1990, art. 3, nonchè l'insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto di fatto decisivo per la risoluzione della controversia, attinente alla mancata motivazione degli avvisi di accertamento con riferimento alle osservazioni e richieste avanzate dal contribuente.

3. Con il terzo motivo il ricorrente lamenta in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere la CTR omesso di pronunciare sulla dedotta "non debenza dell'IRAP".

4. Con il quarto motivo, viene denunciata in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 1 e 5, l'insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione ad un punto di fatto controverso e decisivo per la risoluzione della controversia, attinente alla sussistenza del presupposto impositivo IRAP, nonchè la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2.

5. Con il quinto motivo viene dedotta in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere la CTR omesso di pronunciare sulla richiesta, di parte ricorrente, relativa alla deducibilità dalla base imponibile, ai fini IRAP, dei costi inerenti all'attività professionale dallo stesso espletata (contributi versati dal ricorrente alla cassa di previdenza).

6. Con il sesto motivo viene denunciata in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'insufficienza e contraddittoria motivazione, sulla richiesta di deducibilità dei versamenti contributivi effettuati dal ricorrente alla cassa di previdenza.

7. Vanno esaminati congiuntamente i primi due motivi in quanto strettamente connessi.

8. Nello specifico, parte ricorrente sviluppa le ragioni di censura sotto vari profili: a) violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 e L. n. 241 del 1990, art. 3, per violazione del principio del contraddittorio e dei principi generali regolanti l'azione amministrativa, ed in particolare per essere stati, gli avvisi di accertamento, notificati al contribuente prima dello scadere dei sessanta giorni dall'invio del questionario (OMISSIS) rimessogli dall'Agenzia delle Entrate, e quindi, in violazione di quanto previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7; b) mancanza ed insufficienza di motivazione in merito alle osservazioni trasmesse dal ricorrente a seguito della richiesta di documentazione avanzata dall'Ufficio; c) mancanza ed insufficienza di motivazione in ordine alle ragioni di particolare urgenza, in presenza delle quali l'Agenzia è legittimata ad emettere l'avviso di accertamento ex art. 12, citato, prima della scadenza del suddetto termine; d) il contenuto degli avvisi di accertamento non ha consentito al contribuente di svolgere il fondamentale diritto di difesa, in quanto carente dei necessari elementi conoscitivi.

9. In relazione ai primi tre profili di doglianza giova richiamare una pronuncia di questa Corte (Sez. 24823/2015) che, sulla problematica concernente l'ambito di applicabilità della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, e della clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale ha affermato il seguente principio:"Differentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinge ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purchè, in giudizio il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da

configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".

10. Avuto conto di ciò, appaiono del tutto infondate le doglianze prospettate dal ricorrente in riferimento ai tre profili di censura dianzi indicati, atteso che, nel caso in disamina non è predicabile la violazione dell'obbligo al contraddittorio endoprocedimentale, in quanto trattasi di accertamenti ai fini IRAP, da espletarsi "a tavolino", e quindi al di fuori delle ipotesi tassative contenute nella L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

11. Tale norma, infatti, secondo testuale indicazione, si riferisce, esclusivamente, agli accertamenti conseguenti ad "accessi", "ispezioni" e "verifiche" fiscali nei locali del contribuente, nè può, di conseguenza, estendersi il suo ambito di applicazione in mancanza di elementi positivi desumibili dall'ordinamento tributario, ed idonei a suffragare l'esistenza di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale.

12. Nè colgono nel segno le censure dedotte con il quarto profilo, riguardanti, specificamente, il contenuto degli accertamenti e la lamentata violazione del diritto alla difesa.

13. Sul punto, in via generale, è consolidato l'orientamento della Corte secondo il quale l'accertamento deve contenere degli elementi essenziali, quali l'indicazione del tributo e delle aliquote applicate, nonchè i presupposti di fatto ed in punto di diritto sulla base dei quali l'atto impositivo viene emesso, e ciò al fine di assicurare al contribuente il compiuto esercizio del diritto di difesa; orbene, nella fattispecie, tali elementi, enucleabili dalla stessa allegazione di essi, presente nel ricorso che occupa, sono stati esaurientemente indicati nell'atto di accertamento, anche, in relazione ai presupposti concernenti l'applicazione dell'IRAP.

14. Vanno, quindi, esaminati congiuntamente, il terzo ed il quarto motivo, anch'essi connessi.

15. Con il terzo motivo, sopra illustrato, viene censurata l'omessa pronuncia sulla infondatezza dei presupposti legittimanti l'applicazione dell'IRAP.

16. Come noto, è configurabile l'omessa motivazione, soltanto qualora dal ragionamento del giudice di merito risultante dalla sentenza impugnata, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento (Cass. S.U. n. 24148/2013).

17. Ciò posto, premesso che, nella specie, la sentenza impugnata risulta, completamente, priva dell'illustrazione delle censure mosse dall'appellante alla decisione di primo grado, in relazione alla carenza dei presupposti legittimanti l'applicabilità dell'IRAP, e delle considerazioni che hanno indotto la stessa CTR a disattenderle, appare chiaro che siffatte circostanze rendano impossibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni poste a fondamento della decisione.

18. Nè può affermarsi che il giudice di secondo grado abbia implicitamente aderito alle conclusioni sul punto raggiunte dal giudice di primo grado, poichè appare evidente dal tenore del contenuto della, peraltro, esigua parte motiva della pronuncia, qui, impugnata, che

l'adesione implicita può essere, nella specie, utilmente, invocata solo in relazione alle censure mosse dal ricorrente in riferimento al contenuto degli atti di accertamento, e non per quanto riguarda i presupposti di applicabilità dell'IRAP, per i quali non è rinvenibile alcun elemento, in sentenza, dal quale inferire una implicita adesione alle conclusioni cui è pervenuto, al riguardo, il giudice di prime cure.

19. L'accoglimento del terzo motivo esime il Collegio dal divisare il quarto motivo che risulta assorbito dal precedente.

20. Ad analoghe conclusioni si perviene all'esito dell'esame del quinto e del sesto motivo, anch'essi strettamente connessi; atteso che, la CTR ha omesso di indicare tra i motivi d'appello, e di prendere in considerazione, le specifiche censure rivolte dal contribuente in merito all'esatta individuazione della base imponibile, ed in particolare alla possibile deducibilità ai fini IRAP dei contributi versati alle casse di previdenza per l'attività professionale dallo stesso svolta.

21. Va, quindi, accolto il quinto motivo con assorbimento del sesto.

22. Per le considerazioni che precedono il ricorso deve, pertanto, essere accolto con cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla CTR di Milano che, in diversa composizione provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo ed il quinto motivo, assorbiti il quarto ed il sesto, rigetta i primi due motivi, cassa la sentenza impugnata, e rinvia alla CTR di Milano che, in diversa composizione, provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 30 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 6 febbraio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza