Sentenza del 29/04/2020 n. 8341 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

P.B. proponeva separati ricorsi innanzi alla Commissione Tributaria provinciale di Roma avverso gli avvisi di accertamento con i quali l'Agenzia delle entrate, muovendo da un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, riprendeva a tassazione il maggior reddito Irpef, Irap ed Iva, per l'anno 1997, per un totale complessivo di Euro 126.344,80, oltre sanzioni.

La Commissione di primo grado, riuniti i ricorsi, li rigettava con sentenza n. 239/4/2009.

La Commissione tributaria regionale respingeva l'appello proposto dal contribuente confermando integralmente la gravata sentenza; in particolare, rilevava che "gli atti impugnati erano congruamente e sufficientemente motivati con riferimento agli esperiti accertamenti. Le riprese a tassazione, anche sotto il profilo quantitativo appaiono esenti da possibili critiche e censure"; che "l'irritualità della notificazione" era stata sanata, ex art. 156 c.p.c., con effetto ex tunc, dalla "proposizione del ricorso da parte del contribuente per effetto del raggiungimento dello scopo dell'atto"; che il comportamento della Guardia di finanza era esente da censure in quanto quest'ultima aveva proceduto "con tutte le dovute autorizzazioni e comunicazioni agli accertamenti presso il contribuente"; riteneva altresì che "anche per quanto riguarda l'accertamento in rettifica all'Iva, anno di imposta 1997, la L. n. 289 del 2002, art. 10, ha prorogato il termine per l'esercizio del potere di rettifica da parte dell'Ufficio" e che comunque "i provvedimenti in sede Europea citati da parte ricorrente non appaiono inficiare la legittimità e validità degli accertamenti in parola".

Il contribuente ha proposto ricorso per Cassazione avverso tale sentenza, affidandosi a quattro motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

P.B. ha depositato memoria difensiva ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso - così rubricato: "Violazione e falsa applicazione del combinato disposto dell'art. 139 del c.p.c., del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 360 c.p.c., n. 3 " - il ricorrente denuncia l'errore dei secondi giudici nella parte in cui non hanno rilevato il vizio di notificazione dell'avviso di accertamento ed hanno ritenuto che la costituzione in giudizio del contribuente aveva sanato l'atto, ex art. 156 c.p.c.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. Nella specie i giudici di merito hanno ritenuto la validità della notifica degli avvisi di accertamento ricevuta dal portiere dello stabile di residenza del contribuente, per effetto di raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c.. I giudici di merito hanno ritenuto irrilevante, ai fini della validità della notifica, la variazione di domicilio del contribuente sul rilievo che tale variazione non era stata comunicata all'Agenzia delle entrate e che, in ogni caso, tale irritualità era stata superata dalla sanatoria derivante dall'impugnazione dell'avviso da parte del contribuente.

1.3. Va in primo luogo evidenziato che la questione della variazione di domicilio e dei conseguenti effetti della notifica presso il domicilio precedente alla variazione, che pur tanta occupa nelle deduzioni del primo motivo di ricorso (v. pagg. 12-17), non è censurabile in questa sede perchè riguarda le modalità di effettuazione del procedimento notificatorio implicando un apprezzamento di fatto, insindacabile nel giudizio di legittimità e che, al più, avrebbe potuto essere censurato sotto il profilo del vizio di motivazione di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, e non, invece, di violazione di legge come assunto dal ricorrente (cfr. Sez. 1, Sentenza n. 21353 del 09/11/2004, Rv. 578700-01; Sez. 5, Sentenza n. 10772 del 10/05/2006, Rv. 589478-01; Sez. 5, Sentenza n. 13916 del 28/05/2008, Rv. 603743-01; sulla notifica dell'atto di citazione, adde Sez. 2, Sentenza n. 18427 del 01/08/2013, Rv. 627586-01).

1.4. In ogni caso, il ricorrente con il primo motivo deduce, altresì, che i secondi giudici hanno violato la legge nel ritenere operante la sanatoria, ex art. 156 c.p.c., per raggiungimento dello scopo anche per le decadenze prodottesi prima della presentazione del ricorso ovvero per le decadenze prodottesi con riferimento alle annualità in scadenza entro il 31 dicembre 2005 (segnatamente in riferimento all'annualità 1997, con esclusivo riguardo dell'Iva). Richiama all'uopo la sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte n. 19584 del 05/10/2004 secondo cui pur essendo ammissibile, in ipotesi di invalidità della notifica (per inesistenza o nullità) tale sanatoria essa può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza - previsto dalle singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento.

1.5. Il principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza su indicata risulta a tutt'oggi consolidato (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 10445del 12/05/2011, Rv. 618086-01; Sez. 5, Sentenza n. 18480 del 21/09/2016, Rv. 640971-01; Sez. 5, Sentenza n. 384 del 13/01/2016, Rv. 638250-01; Sez. 5, Sentenza n. 21865 del 28/10/2016, Rv. 641550- 01; Sez. 5, Sentenza n. 654 del 15/01/2014, Rv. 629235-01; Sez. 5, Sentenza n. 8374 del 24/04/2015, Rv. 635171-01; Sez. 5, Ordinanza n. 21071 del 24/08/2018, Rv. 650056-01, Sez. 5, Ordinanza n. 2203 del 2018, Rv. 647106-01). In sintesi di detti principi, cui si dà seguito, la notificazione degli atti d'imposizione tributaria non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia (o, potrebbe dirsi nel solco della dottrina amministrativistica, di operatività) e, come le Sezioni Unite hanno chiarito, tanto la nullità, quanto l'inesistenza della notifica dell'atto non rileva ove l'atto abbia raggiunto lo scopo (dal richiamo operato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, deriva l'applicazione del regime processual-civilistico delle nullità e delle relative sanatorie, ex art. 156 c.p.c.) per il fatto di essere stato impugnato dal destinatario

prima della scadenza del termine fissato dalla legge per l'esercizio del potere impositivo; d'altro canto, l'impugnazione dell'atto determina inequivocabilmente la piena conoscenza da parte del contribuente dello stesso come è logicamente desumibile dalle contestazioni formulate in sede di impugnazione - e quindi il pieno rispetto delle garanzie costituzionali riguardanti il diritto di difesa.

1.6. Tuttavia, ciò che osta all'accoglimento della doglianza è che non risulta formulata alcuna eccezione di decadenza dal potere impositivo come conseguenza della affermata inesistenza della notificazione degli atti impugnati, come peraltro è evidente dalla lettura del ricorso che non fa alcun richiamo alle difese dei giudizi di merito nei quali tale eccezione sarebbe stata formulata, con conseguente infondatezza della questione sottostante relativa alla decadenza del potere impositivo prodottasi prima della proposizione del ricorso (e cioè, come assume il ricorrente, entro il 31.12.2005, per l'Iva relativa all'annualità 1997).

2. Col secondo motivo, - così rubricato: "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3" - il ricorrente denuncia l'erroneità della gravata sentenza per non aver tenuto conto dell'inapplicabilità della proroga dei termini dell'accertamento per effetto dei pronunciamenti dei Giudici delle Leggi e della Corte di Giustizia Europea; evidenzia, all'uopo, che la declaratoria di illegittimità del condono Iva di cui alla legge del 27 dicembre 2002, n. 289, artt. 8 e 9, di cui alla sentenza della Corte Costituzionale n. 356 del 2008 e della Corte di giustizia 17 luglio 2008, causa C-132/06, Commissione CE v. Repubblica italiana, precluderebbe l'applicazione della proroga biennale prevista dall'art. 10 della legge cit., in relazione al termine di accertamento ordinario di fattispecie all'epoca condonabili atteso che la norma sul condono Iva non avrebbe mai dovuto essere introdotta.

2.1. La censura è infondata.

2.2. S'intende dare seguito all'orientamento di questa Corte (cfr. Cass., Sez. 5, n. 16433 del 05/08/2016, in motivazione, richiamata da Sez. 5, Ordinanza n. 17621 del 05/07/2018, Rv. 649820-01) secondo cui "la disapplicazione delle norme interne sul condono all'IVA, in forza dei principi statuiti nella menzionata sentenza della Corte di giustizia UE del 17 luglio 2008 (causa C-132/06), non spiega effetto sulla distinta questione della proroga dei termini per l'accertamento di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 10, "introdotta per consentire all'amministrazione di dedicarsi alla complessa gestione degli adempimenti imposti dalla legge di condono, così da poter compiere le connesse operazioni senza pregiudizio dell'azione di contrasto dell'evasione e di controllo per le annualità ancora (all'epoca) accertabili, anche nei confronti di contribuenti che non avessero ritenuto di fruire dell'opportunità della definizione premiale", sicchè quel "maggior termine procedimentale, anche se di rilevanza sostanziale (... non poteva essere retroattivamente vanificato su base interpretativa, in ragione dell'illegittimità comunitaria del condono dell'Iva", tanto più essendo quest'ultima ispirata proprio dalla "necessità di salvaguardare il potere accertativo, non di deprimerlo" (Cass. n. 2194/15)".

2.3. Nello stesso senso, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 356 del 2008 non ha affatto dichiarato incostituzionale la proroga dei termini ma ha, invece, dichiarato in parte infondate le questioni di legittimità costituzionale della L. n. 289 del 2002, art. 10, sollevate, con riguardo agli anni d'imposta 1998 e 1999, in riferimento agli artt. 3, 24 e 97 Cost., ed in parte inammissibili le

questioni di legittimità costituzionale della L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 10 cit., sollevate in riferimento all'art. 111 Cost., art. 3, artt. 24 e 97 Cost., confermando la costituzionalità della norma.

2.4. Ne consegue che, nel caso di specie, la Commissione tributaria regionale correttamente ha ritenuto l'applicabilità della proroga biennale di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 10, all'accertamento posto in essere dall'Ufficio e la conseguente legittimità del condono Iva.

3. Con il terzo motivo di ricorso - così rubricato: "Omessa motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio. Art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5", si deduce il vizio motivazionale nella parte in cui secondi giudici hanno omesso di spiegare perchè il fatto che il ricorrente fosse titolare, nell'anno 2005, di uno studio legale in via Marziale in Roma, fosse idoneo a dimostrare l'effettiva attività in maniera abituale e continuativa già nell'anno 1997 e ciò nonostante la relativa contestazione fosse stata proposta ai secondi giudici (il ricorrente indica la pagina 18 dell'atto di appello).

3.1. La censura è fondata.

3.2. In effetti, nella parte espositiva e nella parte motiva della sentenza impugnata, non si rinviene alcuna motivazione in ordine ai presupposti per l'applicabilità dell'Irap per l'anno 1997, limitandosi i secondi giudici a ritenere che "gli atti impugnati, basati su tipici della Guardia di Finanza, appaiono congruamente e sufficientemente motivati con riferimento agli esperiti accertamenti. Le riprese a tassazione, anche sotto il profilo quantitativo, appaiono esenti da possibili critiche o censure".

3.3. Si richiama, all'uopo, il costante orientamento di questa Corte secondo cui "ai fini della sufficienza della motivazione della sentenza, il giudice non può, quando esamina i fatti di prova, limitarsi a denunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, perchè questo è il solo contenuto "statico" della complessa dichiarazione motivazionale, ma deve impegnarsi anche nella descrizione del processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla situazione iniziale d'ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta necessario contenuto "dinamico" della dichiarazione stessa" (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 1236 del 23/01/2006, Rv. 590221-01; Sez. 6-5, Ordinanza n. 15964 del 29/07/2016 Rv. 640645-01, richiamate da Sez. 5, Ordinanza n. 32980 del 20/12/2018, Rv. 65205801).

3.4. Alla luce di tali principi, la motivazione della sentenza impugnata è gravemente insufficiente per aver omesso la valutazione di elementi di fatto decisivi per il giudizio - anche rispetto alle regole di riparto dell'onere probatorio - come individuati dal ricorrente nei giudizi di merito nonchè in seno al giudizio di impugnazione.

4. Il quarto motivo - così rubricato: "Violazione e falsa applicazione dell'art. 53 del TUIR, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 5, e del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 3, comma 1, lett. b), unitamente al disposto di cui al del D.Lgs. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, nn. 2 e 7, e di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, nn. 2 e 7. Art. 360 c.p.c., n. 3", con il quale il ricorrente deduce la violazione di legge per non aver, il giudice a quo, esaminato le contestazioni in ordine all'effettivo compimento di attività professionale da parte del ricorrente e, conseguentemente, per aver

ritenuto lo stesso soggetto passivo d'Iva e titolare di lavoro autonomo, nonchè nella parte in cui non ha considerato l'illegittimità degli accertamenti bancari per non svolgere il ricorrente attività professionale, risulta assorbito dall'accoglimento del terzo motivo trattandosi di questioni connesse, logicamente e giuridicamente, riguardanti la sussistenza o meno dell'attività professionale di avvocato svolta dal ricorrente.

5. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, affinchè, in relazione al motivo accolto, proceda ad un nuovo esame della controversia e, segnatamente, verifichi e dia conto, attraverso un adeguato iter motivazionale, dei presupposti per l'applicabilità dell'Irap per l'anno 1997.

Il giudice di rinvio è tenuto a provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il primo ed il secondo motivo di ricorso; accoglie il terzo motivo e dichiara assorbito il quarto. Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile della Corte di Cassazione, il 17 gennaio 2020.

Depositato in Cancelleria il 29 aprile 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza