Sentenza del 17/03/2023 n. 7908 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La controversia riguarda le impugnazioni del silenzio-rifiuto dell'amministrazione finanziaria formatosi sulle istanze di rimborso dell'Irap versata, per i periodi di imposta dal 2001 al 2009 e dal 2010 al 2012, da A.A., svolgente l'attività di avvocato.

2. La CTP di Padova, dopo averli riuniti, accolse i ricorsi per l'assenza del presupposto dell'autonoma organizzazione, con sentenza (n. 205/2017) che è stata riformata dalla CTR del Veneto, la quale ha dichiarato inammissibili i motivi quattro, cinque e sei dell'appello erariale, perchè relativi a censure sollevate per la prima volta in sede di gravame, e, per il resto, ha accolto l'appello dell'ufficio.

3. Per la Commissione regionale gli elementi evidenziati dall'autorità tributaria - collaborazione di altri professionisti; spese relative ai due studi legali nella disponibilità del contribuente; spese di rappresentanza, consumi, spese alberghiere, altre spese documentate; beni strumentali e spese per prestazione di lavoro dipendente - (cfr. pag. 4 della sentenza) "sono rivelatori di quella autonoma organizzazione che il professionista nega di possedere, proprio in relazione all'attività che A.A. dichiara di svolgere. E' evidente, infatti, che senza un supporto organizzativo efficiente (la cui esistenza tra Spa re dalle spese sostenute nelle diverse annualità), il contribuente non potrebbe svolgere la sua attività spesso al di fuori della propria sede (come esposto nelle controdeduzioni) con gli ampi margini di profitto denunciati".

4. Il contribuente ricorre, con nove motivi, per la cassazione della sentenza di appello; l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso, nel quale svolge ricorso incidentale condizionato, sulla base di tre motivi. In prossimità della pubblica udienza, la parte privata ha chiesto la discussione orale.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso principale ("I. Illegittimità ed infondatezza del diniego: motivazione apparente. Violazione e falsa applicazione dell' art. 132 c.p.c. , n. 4 (art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4) "), si censura la motivazione apparente della sentenza impugnata che si basa su un dato irrilevante, quale l'esistenza di un'organizzazione efficiente, ma non parla dell'autonoma organizzazione, che è il presupposto dell'Irap, e non valuta, anno per anno, l'attività dello studio legale che, nei periodi di imposta per i quali è stato chiesto il rimborso Irap, è andata incontro a numerosi cambiamenti.

2. Con il secondo motivo ("II. In via subordinata, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2 (art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3) "), il ricorrente rileva che la sentenza impugnata fa riferimento a un'organizzazione non "autonoma", ma strettamente "ausiliaria" rispetto all'attività intellettuale del professionista, attività che si è avvalsa dell'impiego di beni strumentali, sia pure organizzati in maniera efficiente, non eccedenti il minimo indispensabile all'esercizio della professione.

3. Con il terzo motivo ("III. In via subordinata, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2 (art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3) "), il ricorrente eccepisce che, al contrario di quanto assume la sentenza impugnata, l'elevato margine di profitto non è rilevante ai fini dell'Irap. 4. Con il quarto motivo ("IV. In via ulteriormente subordinata, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 14 , e del principio di autonomia dei periodi d'imposta (art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3) "), si censura la sentenza impugnata che non ha esaminato separatamente ciascun periodo di imposta e non ha rilevato che, in alcune annualità, il numero di clienti era particolarmente esiguo (ad esempio, nel 2009 e nel 2011, venivano emesse fatture a quindici clienti in tutto).

5. Con il quinto motivo ("V. In via di estremo subordine, omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione alla mancata considerazione dei documenti, fatti e circostanze che evidenziano l'estrema varietà ed eterogeneità delle situazioni nei vari anni d'imposta (art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5) "), la medesima censura di cui al punto 4 è sussunta entro il parametro dell'art. 360, n. 5.

6. Con il sesto motivo ("VI. In via di estremo subordine, omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, laddove si ritenga che la sentenza si basi implicitamente sull'affermata ma inesistente numerosità dei clienti dell'avv. A.A., e/o sulla loro provenienza da tutta Italia (art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5) "), si censura la sentenza impugnata che ha trascurato che i clienti erano poco numerosi e provenivano soprattutto dal Veneto.

7. Con il settimo motivo ("VII. In via di estremo subordine, omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, laddove si ritenga che la sentenza si basi sulla presenza di due studi (art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5) "), si censura la sentenza impugnata che ha tralasciato di valutare che in alcuni degli anni contestati l'attività era svolta esclusivamente in uno studio.

8. Con l'ottavo motivo ("VIII. In via di estremo subordine, omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, laddove si ritenga che la sentenza si basi sulla natura specialistica di "prestazioni fornite da altri professionisti sul territorio nazionale" (art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5) "), si censura la sentenza impugnata che non ha rilevato che i "domiciliatari" svolgevano attività di cancelleria in loco, partecipavano alle udienze o fissavano appuntamenti con giudici e pubblici ministeri.

9. Con il nono motivo ("IX. In via di estremo subordine, si chiede comunque l'annullamento della condanna alle spese, o comunque la loro riduzione"), è chiesto l'annullamento della condanna alle spese, liquidate in Euro 12.000,00, in quanto eccessiva e priva di qualsiasi motivazione.

10. Con il primo motivo di ricorso incidentale ("1. Nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 , in relazione al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 e dell' art. 2969 c.c. (art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4) "), si addebita alla sentenza impugnata di avere dichiarato inammissibile il quarto motivo di appello dell'ufficio, perchè proposto per la prima volta in grado di appello, senza considerare che la censura riguardava la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso, a norma dell'art. 38 cit., con riferimento ad alcuni versamenti eseguiti in acconto e riportati come eccedenze nelle dichiarazioni dell'anno successivo, ossia un'eccezione rilevabile d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, anche per la prima volta in cassazione, purchè dalla sentenza impugnata risultino i dati fattuali costituiti dalla data del versamento dell'imposta e da quella dell'inoltro dell'istanza di rimborso.

11. Con il secondo motivo ("2. Nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 , in relazione al D.L. n. 185 del 2008, art. 6, comma 1 (art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4) "), si addebita alla sentenza impugnata di avere dichiarato inammissibile il quinto motivo di appello dell'ufficio, in quanto proposto per la prima volta in grado di appello, senza considerare che non integrava un'eccezione in senso stretto il rilievo dell'ufficio concernente il fatto che il contribuente, per gli anni dal 2008 al 2012, non aveva diritto al rimborso perchè aveva usufruito del beneficio (di cui al D.L. n. 185 del 2008, art. 6, comma 1) della deduzione di una parte dell'Irap versata, sicchè in caso di rimborso avrebbe ricevuto due volte quella stessa parte dell'Irap. 12. Con il terzo motivo ("3. Nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 , in relazione alla L. n. 289 del 2002, art. 9 (art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 "), si addebita alla sentenza impugnata di avere dichiarato inammissibile il sesto motivo di appello dell'ufficio, avente ad oggetto l'inammissibilità della domanda di rimborso dell'Irap versata per il 2001 e per il 2002, oggetto di condono della L. n. 289 del 2002 , ex art. 9, in quanto proposto per la prima volta in grado di appello, senza considerare che, per la giurisprudenza di legittimità, l'accesso al condono determina l'estinzione del giudizio, anche in relazione alle domande di rimborso dell'imposta, che deve essere rilevata d'ufficio dal giudice.

13. Il primo motivo di ricorso principale è fondato e ciò comporta l'assorbimento degli altri motivi.

14. Per orientamento consolidato di questa Corte (ex plurimis Cass. 28/02/2023, n. 6037 ; Cass. 19/01/2023, n. 1618 ; Cass. 23/12/2022, n. 37770 , che richiama Cass. Sez. U. 27/12/2019, n. 34476 , la quale cita, in motivazione, Cass. Sez. U., 07/04/2014, n. 8053 ; Sez. U. 18/04/2018, n. 9558 ; Sez. U. 31/12/2018, n. 33679) "nel giudizio di legittimità è denunciabile solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi , in quanto attiene all'esistenza della motivazione in sè, purchè 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". In particolare, "(l)a motivazione del provvedimento impugnato con ricorso per cassazione deve ritenersi apparente quando pur se graficamente esistente ed, eventualmente sovrabbondante nella

descrizione astratta delle norme che regola la fattispecie dedotta in giudizio, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 Cost. , comma 6 " (Cass. 30/06/2020, n. 13248 del 30/06/2020). Pertanto, "In tema di contenuto della sentenza, il vizio di motivazione previsto dall' art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4, e dall'art. 111 Cost. , sussiste quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, nè alcuna disamina logico-giuridica che lasci tra Spa rire il percorso argomentativo seguito" (Cass. 14/02/2020, n. 3819). Giova poi ricordare che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, il giudice non può, nella motivazione, limitarsi ad enunciare 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 sua situazione di iniziale ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta il necessario contenuto "dinamico" della dichiarazione stessa (cfr. Cass. 23/01/2006, n. 1236 ; Cass. 19/04/2013, n. 9577 , in motivazione; Cass. 29/07/2016, n. 15964 ; Cass. 20/12/2018, n. 32980). Nella fattispecie concreta, la CTR ha omesso di illustrare le ragioni del proprio convincimento. Infatti, utilizzando una formula tautologica, telegrafica e sostanzialmente omissiva, ha desunto, in maniera semplicistica, in rapporto alla pluralità di elementi fattuali riferibili ai tredici periodi di imposta per i quali è chiesto il rimborso dell'Irap, l'esistenza dell'autonoma organizzazione (quale fattore ostativo al detto rimborso) da alcuni indici, neppure univoci (in argomento, ex plurimis, Cass. n. 4424/20, e la giurisprudenza ivi richiamata, in connessione con Cass. Sez. U. n. 9451/16 e con Cass. n. 3676/07; Cass. nn. 21806/19, 19775/19, 719/19), e cioè dalle spese sostenute e dalla circostanza che il contribuente svolgesse spesso l'attività "al di fuori della propria sede", con ampi margini di profitto.

15. Passando all'esame del ricorso incidentale condizionato, il primo motivo è fondato.

16. La sentenza impugnata si è discostata dalla giurisprudenza di questa Corte, per la quale la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso per mancata presentazione della relativa istanza entro il termine di legge è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, essendo inerente a situazione non disponibile (ex multis Cass. nn. 2778/23, 3760/21, 18714/18, 791/11).

17. Il secondo motivo è fondato.

18. Quando (come nella specie) la domanda riguarda la ripetizione dell'indebito da parte del contribuente, l'amministrazione finanziaria incorre nel divieto di proporre nuove eccezioni di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 2 , se deduce per la prima volta in appello le eccezioni in senso tecnico, ossia gli strumenti processuali diretti a fare valere un fatto giuridico avente efficacia impeditiva, modificativa o estintiva della pretesa fiscale (ex multis Cass. 13217/22). Nel nostro caso il motivo di appello, al contrario di ciò che ha ritenuto CTR, non era inammissibile in quanto l'ufficio non aveva infranto il divieto di proporre nuove eccezioni in appello e si era limitato a offrire un ulteriore argomento a supporto della propria tesi circa l'irripetibilità dell'Irap già portata in deduzione dal contribuente negli anni dal 2008 al 2012.

19. Il terzo motivo è fondato.

20. Il dictum del giudice tributario di appello non si attiene al principio di diritto enunciato da questa Corte, al quale va dato seguito, secondo cui "In tema di condono fiscale e con riferimento alla definizione automatica prevista dalla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 7 , l'esercizio della facoltà di ottenere la chiusura delle liti fiscali pendenti, pagando una somma correlata al valore della causa, produce un effetto estintivo del giudizio, che opera anche in relazione alle domande giudiziali riguardanti le richieste di rimborso d'imposta (nella specie, Irap), con la conseguenza che l'intervenuta proposizione della relativa istanza, palesandosi come questione officiosa, connessa ai riflessi di ordine pubblico nascenti dall'elisione della pretesa impositiva realizzata in virtù dell'adesione al condono, deve essere rilevata d'ufficio dal giudice, senza che occorra una specifica eccezione ad opera della parte interessata a farla valere" (Cass. 3841/12; in tesi generale, sulla circostanza che "il rilievo giuspubblicistico della definizione condonistica delle pendenze fiscali rende la relativa questione sicuramente rilevabile d'ufficio e, quale eccezione impropria o in senso lato, introducibile per la prima volta in appello anche se la fattispecie estintiva del processo si sia verificata durante il giudizio di primo grado, non operando alcuna preclusione", cfr. Cass. Sez. U. n. 1518/16).

21. In definitiva, accolti il ricorso principale e quello incidentale condizionato, la sentenza è cassata con rinvio al giudice a quo, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale e il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza