

Sentenza del 21/05/2024 n. 14078 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La CTP di Milano rigettava il ricorso proposto da A.A., titolare di un'impresa individuale esercente la gestione di apparecchi da intrattenimento che consentono vincite in denaro, per conto della Cogetech Spa (concessionario dell'AAMS), avverso l'avviso di accertamento, per imposte dirette e IVA, con il quale erano stati determinati maggiori ricavi e contestata maggiore IVA per l'anno d'imposta 2007.

Con la sentenza n. 6533/34/2014, la CTR della Lombardia accoglieva parzialmente l'appello proposto dal contribuente, osservando, per quanto qui rileva, che:

- l'eccezione di giudicato andava disattesa, in quanto la sentenza della CTR Lombardia n. 835/38/14, depositata in data 17.02.2014, non era ancora passata in giudicato alla data del 10.06.2014;
- andava condivisa la motivazione della sentenza di primo grado con riferimento all'infondatezza delle censure proposte in ordine alla mancanza di motivazione in ordine alle indagini finanziarie, in materia di imposte dirette, alla mancanza della relazione di notificazione, alla illegittimità della verifica fiscale e all'omissione del contraddittorio;
- la ripresa riguardante l'importo di Euro 31.707,19, quale eccedenza di somme versate sul conto n. 5900 intestato al contribuente, andava annullata, trattandosi di importo erroneamente calcolato;
- andavano confermati, invece, sia il rilievo riguardante l'importo di Euro 128.500,00, versato sul conto del figlio del contribuente, in quanto le giustificazioni fornite dal contribuente non erano convincenti e non vi era corrispondenza tra prelievi e versamenti, sia quello relativo ai prelevamenti pari ad Euro 140.000,00, effettuati dal conto n. 3840, intestato alla moglie, in quanto la asserita donazione al figlio non era supportata da documenti giustificativi e i prelevamenti non erano collegabili ai versamenti effettuati dal figlio del contribuente;
- era fondata la censura sulla ripresa dell'IVA, non essendo l'importo di Euro 397.525,00 assoggettabile ad IVA, in quanto errato e relativo a compensi esenti da IVA, ai sensi degli artt. 1 , comma 497, della l. n. 311 del 2004 e 10, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 , essendo già assoggettato a PREU (prelievo erariale unico); il volume d'affari da assoggettare ad IVA al 20% era pari ad Euro 128.500,00, con la conseguente applicazione di sanzione per omessa autofatturazione di operazioni imponibili.

Contro la suddetta decisione il contribuente depositava presso la medesima CTR ricorso per revocazione ex art. 395 n. 4 cod. proc. civ., con contestuale istanza di sospensione del termine per presentare ricorso per cassazione ai sensi dell' art. 398 cod. proc. civ.

Accolta l'istanza di sospensione del termine per proporre ricorso per cassazione, con la sentenza n. 2170/35/2016, la CTR della Lombardia rigettava il ricorso per revocazione, evidenziando i limiti del giudicato esterno in materia tributaria e osservando che nella specie non era comunque rilevabile alcun errore revocatorio, in quanto il passaggio in giudicato della sentenza della CTR Lombardia n. 835/38/14, depositata in data 17.02.2014, si sarebbe eventualmente verificato, secondo la disciplina del processo civile, solo in data 3.10.2014.

Il contribuente proponeva ricorso per cassazione sia contro la sentenza della CTR Lombardia n. 6533/34/2014, affidandolo a nove motivi, sia contro la sentenza della CTR Lombardia n. 2170/35/2016, emessa a seguito del ricorso per revocazione, affidandolo ad un unico motivo.

L'Agenzia delle entrate si costituiva al solo fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione.

Motivi della decisione 1. Preliminarmente occorre rilevare che è ammissibile proporre un unico ricorso per cassazione contro sentenze diverse, alla luce del principio affermato da questa Corte, secondo il quale "L'impugnazione di una pluralità di sentenze con un unico atto è consentita solo quando queste siano tutte pronunciate fra le medesime parti e nell'ambito di un unico procedimento, ancorché in diverse fasi o gradi (come nel caso della sentenza non definitiva oggetto di riserva di impugnazione e della successiva sentenza definitiva;

della sentenza revocanda e di quella conclusiva del giudizio di revocazione; della sentenza di rinvio e di quella di rigetto della istanza di revocazione, allorché le due impugnazioni siano rivolte contro capi identici o almeno connessi delle due pronunzie, ovvero di sentenze di grado diverso pronunciate nella medesima causa, che investano l'una il merito e l'altra una questione pregiudiziale), mentre è inammissibile il ricorso per cassazione proposto, contestualmente e con un unico atto, contro sentenze diverse, pronunciate dal giudice del merito in procedimenti formalmente e sostanzialmente distinti, che concernano soggetti anch'essi parzialmente diversi" (Cass. n. 33895 del 19/12/2019).

2. Ciò premesso, occorre distinguere i motivi di ricorso che attengono alla sentenza del procedimento di revocazione e quelli riguardanti la sentenza di appello, procedendo, per priorità logica,

prima all'esame del ricorso proposto contro la sentenza del giudizio di revocazione.

3. Con l'unico motivo di ricorso contro la sentenza n. 2170/35/2016 (indicato dal ricorrente come decimo motivo di ricorso), denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 124 , comma 1, disp. att. cod. proc. civ., 324 cod. proc. civ., 2909 cod. civ., 325 , 327 e 395 n. 4 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR applicato erroneamente alla fattispecie la disciplina del termine cd. lungo per l'impugnazione, anziché quello breve, senza considerare l'attestazione del passaggio in giudicato, apposta dal cancelliere in data 10.06.2014

con l'apposito timbro sulla copia conforme della sentenza n. 835/38/2014, depositata in data 17.02.2014, prodotta in giudizio dal contribuente, in allegato alla memoria illustrativa del 23.10.2014; in subordine, chiede di riformare il capo della sentenza relativo alla condanna alle spese, atteso che l'Ufficio era rappresentato in giudizio da un suo funzionario.

3.1 Il motivo è inammissibile.

3.2 Come ha costantemente affermato questa Corte, l'errore di fatto previsto dall' art. 395 n. 4 cod. proc. civ., per essere idoneo a determinare revocazione delle sentenze, deve: 1) consistere in una errata percezione del fatto, in una svista di carattere materiale, oggettivamente e ed immediatamente rilevabile, tale da avere indotto il giudice a supporre l'esistenza di un fatto la cui verità era esclusa in modo incontrovertibile, oppure a considerare inesistente un fatto accertato in modo parimenti indiscutibile;

2) essere decisivo, nel senso che, se non vi fosse stato, la decisione sarebbe stata diversa; 3) non cadere su un punto controverso sul quale la Corte si sia pronunciata;

4) presentare i caratteri dell'evidenza e dell'obiettività, in modo da non richiedere, per essere apprezzato, lo sviluppo di argomentazioni induttive e di indagini ermeneutiche;

5) non consistere in un vizio di assunzione del fatto, né in un errore nella scelta del criterio di valutazione del fatto medesimo; deve, quindi, trattarsi di errore che non solo deve apparire di assoluta immediatezza e di semplice e concreta rilevabilità, ma non può tradursi in un preteso inesatto apprezzamento delle risultanze processuali o di disposizioni giuridiche e principi giurisprudenziali, vertendosi in tale caso nell'ipotesi dell'errore di giudizio, inidoneo a determinare la revocabilità delle sentenze della Cassazione (ex multis, Cass. Sez. Un. n. 25212 del 10/11/2020 ; Cass. n. 16439 del 10/06/2021).

3.3 Nella specie, con il ricorso per revocazione il contribuente si era limitato a depositare la sentenza della CTR della Lombardia n. 835/38/2014, depositata in data 17.02.2014, in calce alla quale risulta apposta con un timbro, in data 10.06.2014, dal funzionario di segreteria la seguente attestazione: "Visti gli atti d'ufficio, si certifica, ai sensi dell' art. 124 disp. att. C.P.C., che avverso la sentenza n. 835/38/2014 pronunciata in data 11-2-14 dalla sezione 38 di questa Commissione e depositata in data 17-2-14 all'attualità non è stata proposta impugnazione ex art. 327 C.P.C. né istanza di revocazione ex art. 395 C.P.C. Si rilascia a richiesta del sig. A.A.".

3.4 Dal contenuto del ricorso per cassazione non risulta se nel giudizio per la revocazione fosse stata depositata anche la documentazione riguardante la notificazione di detta sentenza alla controparte, non essendo sufficiente l'attestazione della cancelleria per dimostrare che nella specie rilevava il termine di cui all' art. 325 cod. proc. civ.

3.5 Poiché il termine cd. lungo, previsto dall' art. 327 c.p.c., non era ancora scaduto alla data dell'attestazione del 10.06.2014, apposta in calce alla sentenza n. 835/38/2014, essendo stata questa depositata in data 17.02.2014, il contribuente avrebbe dovuto produrre anche la prova della avvenuta notificazione di detta sentenza alla controparte.

3.6 L'asserito errore, infatti, non era immediatamente rilevabile, solo sulla base dell'attestazione del funzionario di segreteria.

4. Va rigettata anche la censura, proposta in via subordinata, riguardante la condanna alle spese.

4.1 Sul punto occorre evidenziare che l' art. 15 , comma 2-sexies del D.Lgs. n. 546/1992 , vigente *ratione temporis*, dispone che, nel caso in cui l'ente impositore, risultato vittorioso, sia stata assistito da un proprio funzionario, si applicano per la liquidazione il "compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo, ivi previsto", prevedendo espressamente, pertanto, la liquidazione dei compensi per l'attività difensiva svolta in giudizio (ex multis, Cass. n. 23055/2019).

4.2 Come è stato più volte ribadito da questa Corte, la normativa tributaria si fonda, infatti, su una diversa e più specifica disciplina, in quanto l' art. 15 D.Lgs. 546/92 , ha, sempre, normativamente previsto la ripetibilità di dette spese, nell'ipotesi in cui l'attività difensiva sia stata svolta da funzionari dell'amministrazione finanziaria o da dipendenti di enti locali, sicché il contribuente può essere condannato al pagamento delle spese processuali in favore dell'Amministrazione finanziaria, anche se essa si è costituita con un funzionario delegato, senza il ministero del difensore (Cass. n. 4473 del 2021).

5. Passando ora ad esaminare i motivi riguardanti la sentenza di merito n. 6533/34/2014, con il primo motivo di ricorso, il contribuente denuncia la violazione degli artt. 124 disp. att. cod. proc. civ., 324 cod. proc. civ. e 2909 cod. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR accolto l'eccezione di giudicato esterno in relazione alla sentenza della medesima CTR n. 835/38/14 (relativa all'avviso di accertamento notificato al A.A. per l'anno 2006, fondato sulla medesima attività di verifica e sulle medesime indagini bancarie), nonostante fosse stato prodotto il certificato, rilasciato in data 10.06.2014, che attestava il suo passaggio in giudicato, avendo il contribuente notificato la sentenza di primo grado alla controparte a mani proprie in data 21.02.2014, facendo così decorrere il termine breve per l'eventuale impugnazione; in ogni caso, invoca il riconoscimento del giudicato esterno, avuto riguardo al fatto che la sentenza n. 835/38/14 è, allo stato, sicuramente passata in giudicato, come si evince dall'ulteriore certificato del 26.05.2016, allegato al ricorso per cassazione.

6. Con il secondo motivo, denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 36 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e 118 disp. att. cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR motivato perrelationem alla sentenza di primo grado sui motivi di appello relativi alla "assenza della motivazione sulle indagini finanziarie in materia di imposte dirette; erronea ed insufficiente motivazione in merito alla mancanza della relazione di notificazione; nullità dell'avviso notificato per illegittimità della verifica subita; motivazione erronea ed insufficiente in merito all'allocuzione del contr (laddove, presumibilmente, "contr" sta per contraddittorio", rendendo impossibile l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni poste a fondamento della decisione.

7. Con il terzo motivo, denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 36 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e 118 disp. att. cod. proc. civ., in

relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., riproponendo sotto altro profilo la medesima censura indicata nel secondo motivo.

8. Con il quarto motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 , 139, 148 e 149, comma 2, cod. proc. civ., 3 e 14 della l. n. 890 del 1982 , 29 del d.l. n. 78 del 2010 , conv. in l. n. 122 del 2010 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., con riferimento ai profili di nullità ed inesistenza della notifica a mezzo posta dell'avviso di accertamento, non avendo la CTR rilevato l'inesistenza della notificazione dell'avviso di accertamento impugnato, insuscettibile di sanatoria, per mancanza della relazione di notificazione, in quanto, trattandosi di atto impositivo, doveva essere notificato con l'interposizione di un agente notificatore abilitato.

9. Con il quinto motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 6 , comma 1, del D.Lgs. n. 218 del 1997 , 10 e 12 della l. n. 212 del 2000 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR rilevato l'omessa considerazione delle osservazioni rese a verbale dal contribuente, la mancata attivazione del contraddittorio preventivo nella fase successiva alla notificazione dei verbali di constatazione e alla notificazione dell'avviso di accertamento, nonostante la presentazione di ben tre istanze di accertamento con adesione.

10. Con il sesto motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 7 , comma 1, della l. n. 212 del 2000 e 3 della l. n. 241 del 1990 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR rilevato che l'Ufficio aveva ignorato le osservazioni articolate dal contribuente e non aveva spiegato la ragione del mancato accoglimento delle memorie difensive presentate a seguito della notifica del PVC.

11. Con il settimo motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione dell' art. 52 , comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 , in relazione alle "istruzioni sulle attività di verifica della Guardia di Finanza" di cui alla circolare n. 1/2008, e degli artt. 12 , comma 1, della l. n. 212 del 2000 e 21-ocies della l. n. 241 del 1990 , con riferimento alla dedotta nullità dell'avviso per illegittimità della verifica subita dal ricorrente, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR rilevato l'illegittimità dell'avviso di accertamento per illegittimità della verifica, dato che l'ordine di accesso non indicava gli anni da sottoporre a verifica.

12. Con l'ottavo motivo di ricorso, denuncia la violazione e falsa applicazione dell' art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR confermato le riprese riconducibili ai movimenti rilevati sui conti intestati, rispettivamente, al figlio e alla moglie del contribuente, sebbene quest'ultimo avesse fornito una dettagliata ricostruzione di detti movimenti.

13. Con il nono motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 10 , comma 1, n. 6) del d.P.R. n. 633 del 1972 e 1, comma 497, della l. n. 311 del 2004 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR riformato la sentenza di primo grado, affermando, da un lato, che i ricavi dichiarati dal contribuente, per l'importo di Euro 397.525,00, erano esenti da IVA, essendo soggetti a PREU, e, dall'altro lato, che l'importo di Euro 128.500,00 (corrispondente verosimilmente alla ripresa derivante dai versamenti sul conto del figlio del

contribuente) andava assoggettata ad IVA al 20% e che, quindi, andava conseguentemente applicata la relativa sanzione.

14. Il primo motivo è inammissibile.

14.1 Va ribadito l'orientamento ormai consolidato di questa Corte, per cui l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, come quelle di cui si discute, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti, integranti elementi costitutivi della fattispecie, che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata (Cass. 28 novembre 2019, n. 31084 ; Cass. 10 ottobre 2019, n. 25516).

14.2 Nella specie è da escludere la rilevanza del giudicato costituito dalla sentenza della CTR n. 835/38/14 (relativa all'avviso di accertamento notificato al A.A. per l'anno 2006), avuto riguardo alla diversità degli anni di imposta e la mancata individuazione di elementi costitutivi della fattispecie estensibili nel tempo, non potendo certamente ritenersi tali la "medesima attività di verifica", i "medesimi atti di autorizzazione all'accesso e allo svolgimento delle indagini bancarie", "la natura dell'attività svolta dal ricorrente" oppure la "movimentazione operata sui medesimi conti", trattandosi di fatti variabili da periodo a periodo o comunque irrilevanti.

15. Il secondo e il terzo motivo, che per connessione vanno esaminati unitariamente, sono, invece, fondati.

15.1 Con riferimento specifico al processo tributario, è stato affermato che "è nulla, per violazione degli artt. 36 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , nonché dell' art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente priva dell'illustrazione delle censure mosse dall'appellante alla decisione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare "per relationem" alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, poiché, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni poste a fondamento della decisione e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame" (Cass. n. 24452 del 05/10/2018).

15.2 Con la sentenza n. 6533/34/2014, la CTR ha rigettato alcune censure mosse dal contribuente (assenza di motivazione sulle indagini finanziarie e in materia di imposte dirette, insufficienza della motivazione sulla mancanza della relazione di notificazione dell'avviso impugnato e sull'omessa instaurazione del contraddittorio, nullità dell'avviso di accertamento per illegittimità della verifica), argomentando sulla loro infondatezza attraverso il mero rimando al contenuto della sentenza di primo grado, senza esplicitare il percorso logico giuridico seguito per pervenire alle proprie conclusioni, anche alla luce dei motivi di appello, proposti dal contribuente.

16. L'accoglimento del secondo e del terzo motivo di ricorso assorbe l'esame dei restanti motivi.

17. In conclusione, va rigettato il ricorso nella parte riguardante la sentenza n. 2170/35/2016, essendo stato dichiarato inammissibile l'unico motivo (indicato dal ricorrente come decimo motivo di ricorso), e vanno accolti il secondo e il terzo motivo di ricorso, riguardanti la sentenza n. 6533/34/2014, va dichiarato inammissibile il primo motivo e assorbiti gli altri; la sentenza n. 6533/34/2014 va cassata con riferimento ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado territorialmente competente, in diversa composizione, per nuovo esame e per provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso nella parte riguardante la sentenza n. 2170/35/2016; accoglie il secondo e il terzo motivo di ricorso, riguardanti la sentenza n. 6533/34/2014, dichiara inammissibile il primo, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata con riferimento ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese dei giudizi di legittimità, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza