Sentenza del 30/01/2018 n. 2220 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Intitolazione:

Massima:

Testo:

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

RITENUTO CHE:

La società Organizzazione Pubblicitaria Stradale spa ricorre, sulla base di cinque motivi, contro la sentenza della CTR del Lazio n. 8/9/2009 che, respingendo l'appello contro la sentenza della CTP, ha confermato la cartella di pagamento n. 103 2004 00256413 22, notificata il 28.1.2005 - relativa all'iscrizione a ruolo dell'asserito omesso o carente versamento di imposte iva, irpeg ed irap per l'anno di imposta 2000 (mod. Unico 2001) e l'asserito omesso o carente versamento di ritenute ed addizionali regionali, oltre interessi e sanzioni -, affermando la regolarità della notifica della cartella stessa (avvenuta presso una sede effettiva della società diversa dal domicilio fiscale) e della sua emissione perchè la dichiarazione integrativa, che il contribuente aveva presentato per rimediare agli errori che asseriva avere commesso nella dichiarazione originaria cui la cartella si riferiva, era tardiva.

Il concessionario della riscossione Equitalia Sestri spa si costituisce con controricorso ed articola un motivo di ricorso incidentale.

L'Agenzia delle Entrate si costituisce con controricorso.

In data 7.9.2017 il ricorrente ha depositato memoria.

CONSIDERATO CHE:

Con il primo motivo di ricorso la società ricorrente deduce violazione e falsa applicazione del **D.P.R. n. 602 del 1973**, **art. 26**, comma 5, **D.P.R. n. 600 del 1973**, **art. 60**, comma 1, lett. c), in relazione agli **artt. 58**, commi 3 e 4, e **D.P.R. n. 600 del 1973**, **art. 59**, comma 4, degli **artt. 145**, **156** e **157 c.p.c.**, **D.Lgs. n. 546 del 1992**, **art. 62**, comma 1, con riferimento all'**art. 360 c.p.c.**, n. 3), per non avere la CTR riconosciuto la invalidità della notifica della cartella, effettuata in un luogo diverso da quello della sede legale sulla sola base di dati emergenti dall'anagrafe tributaria, e formulando al riguardo - come per tutti i motivi - quesito di diritto, atteso che, nella specie, si tratta di ricorso contro sentenza pubblicata anteriormente al 4.7.2009;

con il secondo motivo di ricorso la società deduce violazione e falsa applicazione del **D.P.R. n. 602 del 1973**, **art. 26**, del **D.Lgs. n. 546 del 1992**, **art. 21**, degli **artt. 145**, **156** e **157 c.p.c.** ai sensi del **D.Lgs. n. 546 del 1992**, **art. 62**, comma 1 ed in relazione all'**art. 360 c.p.c.**, n. 3 per avere la CTR erroneamente ritenuto sanato il vizio di notifica, mentre nella specie si è in presenza di inesistenza di quest'ultima, e quindi di insanabilità del vizio, con il terzo motivo deduce violazione e falsa applicazione del **D.Lgs. n. 546 del 1992**, **art. 19**, comma 1, lett. d), del **D.P.R. n. 600 del 1973**, **art. 36-bis**, del **D.P.R. n. 602 del 1973**, **art. 38** e del principio di emendabilità della dichiarazione dei redditi, ai sensi del **D.Lgs. n. 546 del 1992**, **art. 62**, comma 1 e art. **360 c.p.c.**, n. 3) per avere la CTR errato sull'interpretazione delle norme che consentivano di ritenere illegittima l'iscrizione a ruolo, in quanto la dichiarazione era frutto di mero errore;

con il quarto motivo deduce violazione e falsa applicazione del **D.P.R. n. 322 del 1998**, **art. 2**, comma 8, art. 11 preleggi, **L. n. 212 del 2000**, **art. 3**, comma 1, nonchè del **D.P.R. n. 435 del 2001**, **art. 2** in relazione al **D.Lgs. n. 546 del 1992**, **art. 62,** comma 1 e **art. 360 c.p.c.**, n. 3) per avere la CTR ritenuto tardiva la presentazione integrativa, per quanto per l'anno di imposta 2000 e per l'anno di presentazione della relativa dichiarazione (2001) - ai quali si riferisce la controversia - la normativa non prevedesse alcun limite temporale per la correzione di errori od omissioni della dichiarazione. L'introduzione di un termine risale infatti al **D.P.R. n. 435 del 2001**, **art. 2**, comma 3, lett. c) e d), entrato in vigore dal 1.1.2002 e non applicabile, quindi, al caso di specie;

con il quinto motivo deduce violazione e falsa applicazione del **D.P.R. n. 322 del 1998**, **art. 2**, commi 8 ed 8-bis, nonchè dell'art. 12 preleggi e del principio di emendabilità della dichiarazione, ai sensi del **D.Lgs. n. 546 del 1992**, **art. 62**, comma 1 e **art. 360 c.p.c.**, n. 3) per avere la CTR compiuto riferimento, per valutare la tempestività della

dichiarazione integrativa, al **D.P.R. n. 322 del 1998**, **art. 2**, comma 8-bis (che prevede come termine per la dichiarazione integrativa quello della presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo), anzichè al comma 8 dello stesso **art. 2** (che consente la presentazione entro il termine di cui al **D.P.R. n. 600 del 1973**, **art. 43**, cioè entro il quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione) applicabile al caso di specie;

con l'unico motivo di ricorso incidentale, il concessionario della riscossione Equitalia Sestri spa deduce erroneità della sentenza della CTR laddove non ha dichiarato il difetto di legittimazione passiva dello stesso in relazione all'asserito vizio di notifica della cartella per erroneità del luogo, non essendo il difetto a sè riconducibile, non avendo avuto alcun ruolo nella individuazione dell'indirizzo dove espletare la notifica, ma avendo compiuto un'attività meramente esecutiva, mentre era l'ente impositore ad avere proceduto all'iscrizione a ruolo ed alla emissione della cartella recante l'indicazione dell'indirizzo.

I primi due motivi, relativi alla notifica della cartella, possono essere trattati congiuntamente, attesa la loro stretta connessione. Con il primo, infatti, in sostanza la società ricorrente deduce che la notifica è invalida perchè non è stata compiuta presso la sede legale, ma presso altra sede, mentre con il secondo afferma che, poichè tale notifica deve ritenersi inesistente, non è neppure sanabile.

I motivi sono infondati.

Nella specie, non è in contestazione che, pur essendo avvenuta la notifica dell'atto in luogo diverso dalla sede legale e domicilio fiscale, la società ne sia venuta a conoscenza e abbia instaurato regolarmente un giudizio per l'annullamento dell'atto stesso, anche per motivi di merito. Il luogo della notifica era, infatti, un'altra sede effettiva dell'impresa (sita in Albenga), sebbene diversa da quella legale (sita in Roma).

Orbene, è giurisprudenza costante di questa Corte, nell'interpretazione del **D.P.R. n. 600 del 1973**, **art. 60**, comma 1, lett. c), e **D.P.R. n. 602 del 1973**, **art. 26**, ma anche degli **art. 145 c.p.c.** e **art. 46 c.c.**, quella per cui è pienamente valida la notifica effettuata in luogo diverso dalla sede legale dell'impresa, e quindi dal domicilio fiscale, quando l'atto raggiunga effettivamente il destinatario (Sez. 6-5, n. 1248 del 2017; **Sez. 5, n. 8039 del 2017**; Sez. 5, n. 10434 del 2011).

Anche la sentenza n. 19584 del 2004, citata dallo stesso ricorrente a sostegno della propria tesi (ed erroneamente indicata come emessa dalle Sez. Un., mentre appartiene alla sezione lavoro), in realtà afferma il principio della validità della notifica anche quando, sebbene non siano state rispettate le formalità, l'atto sia stato di fatto ricevuto da persona riferibile al destinatario.

Quest'ultima decisione, poi, offre lo spunto per affrontare anche il secondo motivo.

La notifica in questione, infatti, ha certamente raggiunto il proprio scopo nonostante, tutt'al più, la sua irritualità, per cui nessuna pronuncia di nullità della stessa può essere emessa. Si verte, poi, a maggior ragione, certamente al di fuori della sfera estrema della inesistenza della notifica, unica ipotesi per la quale **Sez. Un. n. 14916 del 2016** ha ravvisato la insanabilità (al di là della specificità della fattispecie, laddove essa si riferisce alle notifiche processuali più che degli atti amministrativi).

Con il terzo motivo di ricorso, ribadito poi anche nella memoria aggiuntiva depositata il 7.9.2017, la società ricorrente lamenta, in sostanza, che la CTR non ha riconosciuto la possibilità di fare valere in sede processuale il merito della infondatezza della pretesa tributaria, infondatezza non emersa in dichiarazione per un mero errore nella compilazione di quest'ultima. In ricorso, infatti, il contribuente ha evidenziato che il debito tributario emergente dalla dichiarazione era frutto di mero errore materiale, perchè il debito iva - cui si riferiva l'errore - era realmente inesistente, come confermato dalla circostanza, non contestata, per cui nel corso di una verifica della Guardia di Finanza del 2002 lo stesso non era stato ravvisato.

La CTR avrebbe quindi errato, nella prospettazione del ricorrente, laddove si è limitata ad affermare che i termini per l'emenda della dichiarazione erano scaduti.

In primo luogo, l'eccezione di inammissibilità del motivo formulata dall'Agenzia in controricorso, secondo cui lo stesso sarebbe motivo nuovo perchè formulato per la prima volta nel ricorso per cassazione, non appare fondata, al di là della rispondenza al principio di autosufficienza di tale eccezione, meramente formulata, ma non corroborata, in controricorso, da alcun elemento. In ogni caso, la stessa, come detto, non appare fondata, atteso che dagli atti a

disposizione di questo collegio emerge come il contribuente avesse già in fase di merito contestato la legittimità dell'iscrizione a ruolo per inesistenza del debito, che è, in sostanza, il contenuto di questo motivo di ricorso.

Il motivo è fondato.

La giurisprudenza aveva già in passato delineato un orientamento secondo il quale, poichè la dichiarazione è - in linea generale, salvo casi particolari o parti specifiche di essa - un atto di scienza e quindi sempre emendabile, il contribuente può fare valere eventuali vizi commessi nella redazione della stessa, che attengano al merito della pretesa tributaria, anche in sede contenziosa indipendentemente dal rispetto dei termini per la presentazione della emenda. (Sez. 5, n. 23574 del 2012, riguardante, oltre tutto, le stesse parti relativamente ad altro periodo di imposta, e Sez. 6-5, n. 21740 del 2015).

Sulla questione sono poi intervenute nel 2016 le Sez. Un. della Corte che, nello statuire sui termini di presentazione della dichiarazione integrativa per correggere errori od omissioni, hanno anche affermato che il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal **D.P.R. n. 322 del 1998**, **art. 2** e dall'istanza di rimborso di cui al **D.P.R. n. 602 del 1973**, **art. 38**, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria. (**Sez. Un., n. 13378 del 2016**).

La CTR ha quindi errato nel legare la possibilità di fare valere tali circostanze esclusivamente ai termini di presentazione della dichiarazione integrativa. Il ricorso va, quindi, accolto sul punto e la sentenza di appello cassata con rinvio alla CTR del Lazio in diversa composizione.

L'accoglimento del terzo motivo comporta l'assorbimento del quarto e quinto motivo relativi ai termini di presentazione della dichiarazione integrativa.

Con l'unico motivo di ricorso incidentale Equitalia lamenta che la CTR non ha tenuto conto delle difese svolte dalla stessa in merito alla correttezza del proprio operato sulla notifica dell'atto e, in sostanza, del difetto di legittimazione passiva della medesima rispetto alle domande del contribuente, atteso che Equitalia si sarebbe limitata ad effettuare mera attività esecutiva di notifica dell'atto presso l'indirizzo indicato dall'ente impositore.

Il motivo è inammissibile, in primo luogo perchè avanzato in maniera formalmente non corretta, non indicando nè la norma che si assume violata, nè il profilo sotto il quale esso è proposto.

Se si considera che, secondo un orientamento giurisprudenziale, anche la sola errata indicazione del parametro di cui all'**art. 360 c.p.c.** determina inammissibilità del ricorso (Sez. 6-3, n. 6835 del 2017), a maggior ragione questo vale se tale indicazione è totalmente mancante. A ben vedere, poi, si tratta di formalità non fine a se stessa, essendo il profilo di censura della decisione impugnata essenziale per la valutazione del ricorso.

Ma lo stesso è inammissibile in quanto, dalla sua lettura, si deduce che esso ha come presupposto una eventuale declaratoria di invalidità della notifica della cartella presso la sede di Albenga; sul punto, però, il controricorrente è risultato integralmente vittorioso sia in appello che nella presente sentenza, dove la notifica è stata riconosciuta come valida.

La giurisprudenza di questa Corte afferma, al riguardo, che il ricorso incidentale per cassazione presuppone la soccombenza e non può, quindi, essere proposto dalla parte che sia risultata completamente vittoriosa nel giudizio di appello (Sez. 2, n. 134 del 2017).

P.Q.M.

Accoglie il terzo motivo di ricorso, assorbiti il quarto ed il quinto; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR del Lazio in diversa composizione, anche per le spese.

Rigetta il primo e secondo motivo di ricorso.

Dichiara inammissibile il motivo del ricorso incidentale.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 14 settembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 30 gennaio 2018