

Civile Ord. Sez. 5 Num. 2084 Anno 2021

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: CONDELLO PASQUALINA ANNA PIERA

Data pubblicazione: 29/01/2021

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 17450/17 R.G. proposto da:

PERRELLA GIANLUCA, rappresentato e difeso, giusta delega in calce al ricorso, dall'avv. Nicola Maione, con domicilio eletto presso il suo studio, in Roma, alla via Garigliano, n. 11

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso la quale è elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale del Lazio n. 9720/05/16 depositata in data 29 dicembre 2016

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 5 novembre 2020 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

Rilevato che:

1. Gianluca Perrella, notaio esercente nel distretto di Catanzaro, impugnava la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma, con la quale era stato rigettato il ricorso dallo stesso proposto avverso

3883
2010

l'avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 37, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, con il quale era stato rettificato il reddito relativo all'anno 1997 ed erano stati attribuiti al contribuente i redditi della società Pebros Service s.r.l., che gli forniva servizi indispensabili per lo svolgimento dell'attività professionale, essendo stata ravvisata una situazione di interposizione fittizia.

2. La Commissione tributaria regionale del Lazio, rigettando il gravame, rilevava, preliminarmente, l'inammissibilità del motivo con il quale era stato dedotto il difetto di sottoscrizione dell'avviso di accertamento, trattandosi di censura non proposta in primo grado, afferente ad una ipotesi di invalidità e non di inesistenza dell'atto; riteneva inoltre insussistenti i lamentati vizi dell'accertamento, ponendo in evidenza che l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, la redazione di un verbale di chiusura delle operazioni e l'osservanza del termine dilatorio di 60 giorni di cui all'art. 12 dello Statuto del contribuente postulavano lo svolgimento di accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'attività commerciale, che nel caso di specie non erano avvenuti.

Quanto al merito dell'accertamento, riteneva che la contestazione dell'interposizione fittizia fosse fondata su presunzioni gravi, precise e concordanti e che, a fronte degli elementi offerti dall'Ufficio, le difese del contribuente erano state regressive. Spiegava, al riguardo, che la competenza professionale della moglie e del padre del ricorrente e la qualificazione dei dipendenti della società Pebros Service s.r.l. non contraddicevano la fittizietà dell'interposizione e che la mancata rilevazione di flussi di ritorno dalla società al notaio non era rilevante, dato che il beneficio tratto dallo schema operativo era stato individuato nel vantaggio fiscale conseguito dal professionista, che aveva visto ridotto il proprio reddito imponibile.

Ravvisata l'interposizione fittizia, concludeva che correttamente l'Agenzia delle entrate aveva imputato al contribuente l'intero reddito della società, considerato che quest'ultima avrebbe potuto successivamente chiedere il rimborso delle imposte versate sul reddito imputato al professionista interponente.

e

3. Ricorre per la cassazione della suddetta decisione Gianluca Perrella, con quattro motivi, ulteriormente illustrati con memoria ex art. 380-bis.1. cod. proc. civ..

L'Agenzia delle entrate resiste mediante controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo motivo il ricorrente deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 42, primo e terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, nella parte in cui i giudici di appello hanno dichiarato l'inammissibilità del motivo relativo alla mancanza di sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte del Direttore dell'Agenzia delle entrate o da parte di funzionario della carriera direttiva munito di valida delega.

Riportando quanto eccepito nell'atto di appello, sostiene che, in difetto della sottoscrizione, che costituisce elemento essenziale dell'atto, questo è affetto da nullità insanabile, rilevabile anche di ufficio dal giudice tributario.

1.1. Il motivo è infondato e non va accolto.

1.2. Va, in primo luogo, ribadito che, anche qualora mancasse effettivamente la sottoscrizione, tale vizio non potrebbe determinare un'ipotesi di inesistenza dell'atto impugnato. Infatti, i vizi che afferiscono alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento possono inficiare la sua validità, comportandone la nullità, ma non la inesistenza giuridica dello stesso.

Inoltre, nel processo tributario, la nullità dell'avviso di accertamento non è rilevabile d'ufficio e la relativa eccezione, se non formulata nel giudizio di primo grado, non è ammissibile qualora venga proposta nelle successive fasi del giudizio (Cass., sez. 5, 5/05/2010, n. 10802; Cass., sez. 5, 24/06/2016, n. 13126; Cass., sez. 5, 13/01/2017, n. 706).

Questa Corte ha già avuto modo di affermare che alla sanzione della nullità comminata dall'art. 42, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 all'avviso di accertamento privo di sottoscrizione non è direttamente applicabile il regime normativo di diritto sostanziale e processuale dei vizi di nullità dell'atto amministrativo – che hanno trovato riconoscimento positivo nell'art. 21-septies della legge n. 241 del 1990 e sistemazione processuale

nell'art. 31, comma 4, del d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104 (CPA) nell'autonoma azione di accertamento della nullità sottoposta a termine di decadenza, e nella attribuzione del potere di rilevazione *ex officio* da parte del Giudice amministrativo - atteso che l'ordinamento tributario costituisce un sottosistema del diritto amministrativo, con il quale è in rapporto di *species ad genus*, potendo pertanto trovare applicazione le norme generali sugli atti del procedimento amministrativo soltanto nei limiti in cui non siano derogate e non risultino incompatibili con le norme speciali di diritto tributario che disciplinano gli atti del procedimento impositivo, ostando alla generale estensione del regime normativo di diritto amministrativo la scelta operata dal legislatore, nella sua piena discrezionalità politica, di ricomprendere nella categoria unitaria della «nullità tributaria» indifferentemente tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell'atto tributario, riconducendoli, indipendentemente dalla peculiare natura di ciascuno, nello schema della invalidità - annullabilità, dovendo essere gli stessi tempestivamente fatti valere dal contribuente mediante impugnazione da proporsi, con ricorso, entro il termine di decadenza di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, in difetto del quale il provvedimento tributario - pure se affetto dal vizio di nullità - si consolida, divenendo definitivo e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva dell'imposta (Cass., sez. 5, 9/11/2015, n. 22803).

Di conseguenza si pone in conflitto con il sistema normativo tributario l'affermazione secondo cui, in difetto di tempestiva impugnazione dell'atto impositivo affetto da nullità, tale vizio possa comunque essere fatto valere per la prima volta dal contribuente con l'impugnazione dell'atto consequenziale, oppure che, emergendo dagli atti processuali, possa comunque essere rilevato d'ufficio dal giudice tributario, in difetto di norma di legge che attribuisca espressamente tale potere (Cass., sez. 3, 18/09/2015, n. 18488).

Poiché, nel caso di specie, la Commissione regionale ha rilevato che il vizio è stato dedotto per la prima volta in grado di appello, in conformità ai principi sopra richiamati, ha correttamente ritenuto inammissibile la censura tardivamente proposta.

2. Con il secondo motivo denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 24, 97 Cost., 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere i giudici regionali respinto le eccezioni di difetto di contraddittorio preventivo e di inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento.

Trascrivendo uno stralcio dell'atto di appello e richiamando pronunce di questa Corte e sentenze di merito, reitera le medesime eccezioni, sottolineando l'importanza che assume il confronto preventivo con il contribuente nelle ipotesi delle verifiche a tavolino, dove il contribuente si potrebbe trovare di fronte ad un accertamento senza avere avuto la benché minima possibilità di manifestare il proprio punto di vista.

2.1. Anche il secondo motivo è infondato.

2.2. Risulta pacifico che, nella fattispecie che ci occupa, l'Amministrazione finanziaria ha svolto un accertamento cd. a tavolino, senza procedere ad accessi, ispezioni e verifiche nei locali destinati all'esercizio dell'attività professionale, che è il presupposto applicativo del disposto di cui all'art. 12 della legge n. 212 del 2000 (Cass., Sez. U, 9/12/2015, n. 24823; Cass., Sez. U, 29/07/2013, n. 18184; Cass., sez. 5, 12/02/2014, n. 3142; Cass., sez. 6-5, 13/06/2014, n. 13588; Cass., sez. 6-5, 8/02/2017, n. 3408; Cass., sez. 6-5, 27/07/2018, n. 20036).

La statuizione impugnata aderisce, quindi, ai principi giurisprudenziali, di derivazione anche unionale, in materia di contraddittorio endoprocedimentale, secondo cui per i tributi «non armonizzati» non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un generalizzato obbligo di contraddittorio nella fase amministrativa, sussistente solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito, così come non sussiste per gli accertamenti condotti «a tavolino», mentre per i tributi «armonizzati» grava sul contribuente, in ipotesi di violazione del contraddittorio, l'onere di indicare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere nella fase amministrativa (Cass., Sez. U, 9/12/2015, n. 24823; Cass., sez. 6-5, 14/03/2018, n. 6219).

2.3. Correttamente, inoltre, la Commissione regionale ha escluso l'obbligo del rispetto da parte dell'Ufficio del termine di 60 gg. tra il rilascio del verbale di chiusura delle operazioni e l'emissione dell'avviso di accertamento di cui al comma 7 dell'art. 12 della legge n. 212 del 2000, considerato che le garanzie previste da quest'ultima disposizione trovano applicazione solo al processo verbale di constatazione redatto a chiusura di operazioni di verifica condotte dagli organi dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali o professionali, ma non anche nel caso della tipologia di controlli cd. «a tavolino», quali quello sottostante all'avviso di accertamento in esame (Cass., sez. 6-5, 2/05/2016, n. 8628; Cass., sez. 6-5, 29/10/2018, n. 27420).

3. Con il terzo motivo, deducendo violazione e falsa applicazione degli artt. 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, 37 d.P.R. n. 600 del 1973 e 2697 cod. civ., censura la decisione impugnata nella parte in cui la C.T.R. conferma l'avviso di accertamento impugnato, ritenendo sussistente la contestata interposizione fittizia.

Trascrivendo le argomentazioni difensive svolte in primo ed in secondo grado, lamenta che esse non sono state prese in considerazione dai giudici di appello, il cui convincimento si è risolto in una semplice adesione a quanto già deciso dai giudici di primo grado ed in una superficiale valutazione degli elementi di prova offerti.

4. Con il quarto motivo, rubricato «violazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ. in riferimento all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.», insiste nel lamentare che i giudici di appello non hanno minimamente valutato le circostanze positivamente acquisite al processo tramite la produzione documentale e tramite le circostanze di fatto dedotte, pervenendo in tal modo al rigetto dell'appello proprio in conseguenza del mancato accertamento della fattispecie concreta desumibile dall'esame delle risultanze processuali.

5. Il terzo ed il quarto motivo, che possono essere trattati unitariamente in quanto connessi, sono inammissibili, in quanto tendono a sollecitare una rivisitazione del merito della controversia, precluso alla Corte di legittimità.

5.1. Questo Collegio non può che ribadire, richiamando l'orientamento costante di questa Corte di legittimità, che, attraverso il combinato disposto degli artt. 116 cod. proc. civ. e 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., non è consentito riproporre la censura dei vizi di insufficienza e di logicità eliminati dall'attuale testo normativo dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., atteso che il principio del libero convincimento ex art. 116 cod. proc. civ. opera interamente sul piano dell'apprezzamento di merito riservato in via esclusiva al giudice e come tale è insindacabile in sede di legittimità; pertanto, la denuncia di violazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ. solo apparentemente introduce un vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto, traducendosi piuttosto nella denuncia di «un errore di fatto» che deve essere fatta valere attraverso il corretto paradigma normativo del vizio motivazionale, e, quindi, nei limiti consentiti dal riformato art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. (Cass., sez. 6-5, 28/03/2012, n. 5024; Cass., sez. 6-5, 7/01/2014, n. 91; Cass., sez. 3, 12/10/2017, n. 23940).

5.2. Quanto detto comporta che la censura di violazione delle predette norme processuali non può giustificare la trasformazione del precedente vizio di motivazione «per insufficienza od incompletezza logica», non più sindacabile in questa sede in conseguenza della nuova formulazione del vizio ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., introdotta dall'art. 54, comma 1, lett. b), del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, in un vizio di «errore di diritto» attinente all'attività processuale, non essendo autonomamente denunciabili, attraverso la censura della violazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., asseriti errori di convincimento strettamente attinenti alla rilevanza dai giudici di merito attribuita ad alcune questioni o alle argomentazioni attraverso le quali si è estrinsecato il potere di valutazione delle prove offerte dalle parti ed acquisite al giudizio, restando precluso in sede di legittimità l'accertamento dei fatti o, comunque, la loro valutazione ai fini istruttori (Cass., sez. L, 21/10/2015, n. 21439).

5.3. Peraltro, anche qualora si volessero qualificare le censure come denuncia di un vizio ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. nuovo

testo, applicabile al caso di specie, il motivo non potrebbe sottrarsi alla declaratoria di inammissibilità per difetto del requisito ex art. 366, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., in mancanza di puntuali argomenti a supporto delle critiche rivolte alla decisione impugnata, essendosi il ricorrente limitato a riproporre le medesime censure contenute nel ricorso introduttivo e nel successivo atto di appello, trascrivendone il relativo contenuto, già vagliate dai giudici di secondo grado, omettendo tuttavia di evidenziare quale «fatto storico» controverso, oggetto di discussione tra le parti, decisivo ai fini di una diversa decisione, sarebbe stato pretermesso dai giudici di secondo grado.

Piuttosto, dall'illustrazione dei mezzi in esame emerge chiaramente che il contribuente contesta integralmente il convincimento che il giudice di merito si è formato ex art. 116 cod. proc. civ., in esito all'esame delle deduzioni difensive svolte dalle parti e del materiale probatorio acquisito, e sostiene che il cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove da parte del giudice di merito avrebbe condotto ad una soluzione della controversia non conforme alla fattispecie concreta.

Al riguardo, questo Collegio non può esimersi dal rilevare che i giudici di merito hanno preso in considerazione tutti gli elementi probatori offerti, valutandone l'attendibilità ed operando il conseguente giudizio di prevalenza, ed hanno concluso che la contestazione mossa dall'Amministrazione finanziaria fosse fondata su presunzioni gravi, precise e concordanti, che sono state riscontrate nella remunerazione dei servizi della società oltre i valori di normalità del mercato, nel basso contenuto specialistico dei servizi, che il notaio avrebbe potuto acquisire direttamente, risparmiando sui costi, nella operatività della società esclusivamente nei confronti del contribuente, nella composizione soggettiva della Pebros Service s.r.l., il cui unico socio era il coniuge del notaio e amministratore unico il padre del notaio, e ancora nella vantaggiosità fiscale dell'interposizione che ha comportato una dilatazione del reddito della società, soggetto ad aliquota più bassa di quella applicabile al reddito del ricorrente, che è stato conseguentemente ridotto.

A fronte dei numerosi elementi presuntivi addotti dall'Ufficio, i giudici di appello hanno contestualmente valutato anche gli elementi di segno contrario offerti dal contribuente, che sono stati reputati inidonei a smentire la ricostruzione effettuata dall'Agenzia delle entrate, sottolineando, in proposito, che «la competenza professionale della moglie e del padre del notaio» e «la qualificazione dei dipendenti della società» non contraddicono la fittizietà dell'interposizione, atteso che la condotta negoziale attuata, sebbene sia stata realizzata mediante strumenti giuridici del tutto legittimi, ossia attraverso l'acquisto da parte della società interposta di una serie di servizi, poi girati allo studio notarile Perrella a prezzi non conformi a quelli di mercato, ha consentito al contribuente di conseguire un notevole risparmio di imposta, previo abbattimento dell'imponibile.

L'apprezzamento svolto dai giudici regionali è stato, dunque, esaustivo e rispettoso dei criteri di ripartizione dell'onere della prova, risultando, invece, le doglianze del ricorrente tutte volte ad una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito, nel quale ridiscutere analiticamente tanto il contenuto dei fatti storici quanto le valutazioni dei fatti espresse dal giudice di appello, non condivise e per ciò solo censurate al fine di ottenere la sostituzione con altre più consone alle proprie prospettive.

6. Conclusivamente, il ricorso va rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità seguono i criteri della soccombenza e vanno liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 5.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito

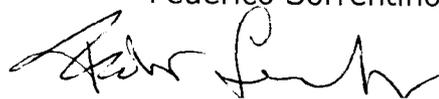
Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello

dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-*bis*, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 5 novembre 2020

IL PRESIDENTE

Federico Sorrentino



IN CANCELLERIA