

Fatto

Rosario F. ha ricevuto notificazione di una cartella di pagamento concernente l'Iva relativa agli anni 1998 e 2000, scaturente da due avvisi di accertamento, divenuti definitivi, e l'ha impugnata eccependo l'inutile decorso del termine di decadenza quinquennale e facendo leva sulla pendenza di un giudizio avverso un avviso di accertamento fondato sui medesimi elementi, ma concernente l'anno 1999.

La Commissione tributaria provinciale ha respinto il ricorso e quella regionale ha respinto l'appello dell'ufficio, facendo leva, per un verso sulla definitività degli avvisi e sull'insussistenza di vizi propri della cartella impugnata, notificata entro il termine prescritto dall'art. 25 del DPR 29.9.1973, n. 602 e, per altro verso, sulla mancanza di pregiudizialità del giudizio pendente concernente l'anno 1999, non soltanto in considerazione delle diverse annualità, ma anche del differente oggetto, riguardando, il giudizio del 1999, non già una cartella di pagamento, ma un avviso di accertamento. Avverso questa sentenza propone ricorso il contribuente per ottenerne la cassazione, che affida a dieci motivi, illustrati con memoria ex art. 378 c.p.c., cui l'Agenzia reagisce con controricorso.

Diritto

1.- I primi quattro motivi di ricorso vanno esaminati congiuntamente, in quanto sono frammentazioni di un'unica censura, volta ad affermare, nell'odierno giudizio concernente la cartella di pagamento, la rilevanza del rinvenimento di un documento, ritenuto decisivo, successivamente alla scadenza del termine per impugnare i prodromici avvisi di accertamento, che, se rinvenuto prima, avrebbe indotto il contribuente a proporre l'impugnazione, sotto i profili:

- della nullità della sentenza, là dove il giudice d'appello non ha esaminato il capo d'appello fondato sulla sopravvenienza del documento - primo motivo;

- dell'omessa motivazione in ordine agli effetti di tale sopravvenienza - secondo motivo;

- della violazione dell'art. 19 del DLgs 31.12.1992, n. 546, reputando che l'impugnazione della cartella non possa essere limitata ai vizi propri di essa, qualora la prova decisiva intervenga dopo la scadenza del termine d'impugnazione del prodromico avviso di accertamento -terzo motivo;

- dell'incostituzionalità dell'art. 19, qualora si aderisca all'interpretazione contrastata col motivo precedente -quarto motivo.

1.1.- La censura così proposta è infondata ed irrilevante è il dubbio di legittimità costituzionale prospettato.

In tesi, il rinvenimento di un documento decisivo dopo la scadenza del termine d'impugnazione dell'avviso di accertamento può rappresentare evento suscettibile di essere valutato dal giudice ai fini di disporre la rimessione in termini del soggetto interessato, che sia incorso nella decadenza dal diritto d'impugnazione, ai sensi dell'art. 184-bis c.p.c. (vigente nella fattispecie *ratione temporis*, poi

abrogato dall'art. 46 della L. 18.6.2009, n. 69 e sostituito dalla generale previsione di cui all'art. 153, comma 2, codice cit.): tale norma, infatti, letta alla luce dei principi costituzionali di tutela delle garanzie difensive e del giusto processo, trova applicazione non solo nel caso di decadenza dai poteri processuali interni al giudizio, ma anche a situazioni esterne al suo svolgimento, quale la decadenza dal diritto di impugnazione (cfr. Cass. nn. 14627, 17704 e 22245 del 2010, 98 del 2011, che prendono le mosse da SS.UU., 14.1.2008, n. 627); diritto, questo, da intendere in senso lato, comprensivo, quindi, anche del diritto alla proposizione del ricorso avverso atti tributari. L'istituto della rimessione in termini, tuttavia, non può che operare in relazione allo specifico atto riguardo al quale si è verificata la decadenza, e quindi solo in sede di impugnazione - sia pur tardiva dell'atto stesso, mentre non può essere invocato in sede di giudizio relativo ad un atto successivo autonomamente impugnabile.

In sostanza, il ricorrente avrebbe dovuto comunque impugnare gli avvisi di accertamento e chiedere in quella sede al giudice l'inoperatività della decadenza ai sensi del citato art. 184-bis c.p.c., anziché restare inerte ed impugnare la cartella di pagamento, quando ormai gli atti prodromici erano irrimediabilmente divenuti definitivi (espressamente in termini, in relazione a fattispecie similare, Cass. 2.3.2012, n. 3277; rispondono al medesimo principio 17.4.2013, n. 9279 e ord. 15.4.2014, n. 8715).

L'istituto della rimessione in termini, dunque, consente di escludere la sussistenza della lacuna di tutela lamentata da F. e, per conseguenza, la prospettata violazione dell'effettività sostanziale del diritto di difesa, sotto il profilo dell'art. 24 della Costituzione.

Il principio, d'altronde, è immanente al sistema e trova riscontro, sul fronte del processo tributario, nell'affermazione, di recente ribadita dalla corte (vedi Cass. 15.10.2013, n. 23323), secondo cui, a fronte della nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione di udienza, la parte costituita, oltre all'impugnazione della sentenza nei termini ordinari, ha a propria disposizione lo strumento dell'impugnazione tardiva, qualora dimostri di non aver avuto conoscenza della pronuncia; non può, invece, dedurre la nullità nei giudizi di impugnazione degli ulteriori atti consequenziali emanati dall'erario sulla base della sentenza ormai passata in giudicato (Cass. 29.2.2008, n. 5454).

2.- L'intervenuta definitività degli avvisi di accertamento comporta l'infondatezza altresì dell'ottavo, del nono e del decimo motivo di ricorso, da esaminare congiuntamente e con priorità logica rispetto ai restanti, con i quali il ricorrente si duole:

- dell'insufficiente motivazione in ordine al rigetto del motivo inerente alla rilevabilità d'ufficio dell'intervenuta decadenza dal potere impositivo -ottavo motivo;

- dell'inapplicabilità dell'art. 2969 c.c. alla pretesa tributaria, con la conseguenza che, intervenuta la decadenza, non poteva avvenire l'iscrizione a ruolo -nono motivo;

-in via subordinata, dell'incostituzionalità dell'art. 43 del DPR 29.9.1973, n. 600 o dell'art. 2969 c.c., nella parte in cui non prevedono la rilevabilità d'ufficio della decadenza dalla pretesa erariale, per contrasto con gli artt. 3, 24 e 97 della Costituzione nonché del principio di certezza del diritto, dell'affidamento e della ragionevolezza - decimo motivo.

Basti al riguardo richiamare il principio affermato dalle sezioni unite (Cass., SS.UU. 5.10.2004, n. 19854), secondo il quale la decadenza dal potere di accertamento non produce l'inesistenza degli atti successivamente emanati, per cui anche in tal caso il contribuente ha l'onere di dedurre la decadenza come specifico vizio nel ricorso introduttivo dinanzi alle commissioni tributarie, escludendosi un potere di declaratoria ex officio del giudice (in termini, da ultimo, Cass. 20.12.2013, n. 28530). In particolare, il contribuente ha l'onere di proporre l'avvenuta decadenza dell'amministrazione dal potere di accertamento come motivo di impugnazione dell'avviso emanato fuori termine; con la conseguenza che, in mancanza d'impugnazione, si produrrà l'irretrattabilità dell'avviso, con la conseguente preclusione della proposizione della questione di decadenza.

Il dubbio di legittimità costituzionale è poi manifestamente infondato: il termine di decadenza stabilito a carico dell'ufficio tributario ed in favore del contribuente, per l'esercizio del potere impositivo non appartiene a materia sottratta alla disponibilità delle parti, in quanto tale decadenza non concerne diritti indisponibili dello Stato alla percezione di tributi, ma incide unicamente sul diritto del contribuente a non vedere esposto il proprio patrimonio, oltre un certo limite di tempo, alle pretese del fisco, sicché è riservata alla valutazione del contribuente stesso la scelta di avvalersi o no della relativa eccezione, che ha natura di eccezione in senso proprio e non è, quindi, rilevabile d'ufficio, né proponibile per la prima volta in grado d'appello (Cass., ord. 9.1.2015, n. 171;

conforme, fra varie, ord. 1154/2012). Il che differenzia questa decadenza da quella prevista in favore dell'amministrazione, la quale, attenendo a situazione non disponibile, può essere rilevata d'ufficio, purché emerga dagli elementi comunque acquisiti agli atti del giudizio (Cass. 8.3.2013, n. 5862).

3.- Infine, è infondata la censura frammentata nei motivi dal quinto al settimo, con i quali F. lamenta:

- l'insufficiente motivazione in ordine al rigetto della richiesta di sospensione del giudizio inerente alla cartella per l'applicazione del principio di giudicato esterno, conseguente alla definizione del giudizio pendente avverso l'avviso di accertamento concernente l'anno d'imposta 1999 - quinto motivo;
- la conseguente violazione dell'art. 2909 c.c. e dell'art. 295 c.p.c. - sesto motivo;
- in subordine, l'incostituzionalità dell'art. 2909 c.c. e dell'art. 39 del DLgs 31.12.1992, n. 546, là dove non prevedono che una sentenza la quale accerti l'erroneità dei presupposti di fatto di una pretesa tributaria faccia stato anche per le annualità gli avvisi relativi alle quali non siano stati impugnati e che le conseguenti cartelle ed i relativi giudizi debbano essere sospesi in attesa della sentenza che definisca il giudizio relativo ai suddetti presupposti fattuali, per contrasto con gli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione - settimo motivo.

3.1.- Inconferenti sono la questione concernente la violazione dell'art. 2909 c.c. ed il relativo dubbio d'incostituzionalità, giacché, come espressamente riferisce il contribuente, nessun giudicato si era prodotto allorquando si è pronunciato il giudice d'appello con la sentenza impugnata.

3.2.- Infondata è, inoltre, la dedotta violazione dell'art. 295 c.c.; il che assorbe i profili di vizio della motivazione e di prospettata illegittimità costituzionale.

Ciò in quanto non incombeva sulla Commissione tributaria regionale alcun obbligo di sospensione, perché nessun rischio di contrasto di giudicati si prospettava.

L'eventuale accertamento definitivo sulla qualità di dipendente e non di procacciatore di affari di F.

in relazione ad un anno d'imposta non avrebbe difatti potuto dispiegare alcun effetto su altre annualità.

La corte ha da ultimo (Cass. 11.3.2015, n. 4832) lucidamente chiarito che, in materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno formatosi, con riguardo ai medesimo tributo, in relazione ad un diverso periodo d'imposta è limitato ai soli casi concernenti fatti aventi, per legge, efficacia permanente o pluriennale, di guisa che, al di fuori di dette ipotesi e, in particolare, per quelle fattispecie, che qualificazioni giuridiche, le quali ben possono variare di anno in anno, l'efficacia espansiva del giudicato deve essere esclusa. Il giudicato si forma difatti sull'applicazione e sull'interpretazione di una norma in relazione ad una fattispecie specifica accertata dal giudice, e non già sull'affermazione di un principio astratto, di guisa che l'effetto vincolante, quanto alle imposte periodiche, concerne i soli fatti, i quali producano, per previsione legislativa, effetti per un arco di tempo comprensivo di più periodi d'imposta.

Per conseguenza, le fattispecie tendenzialmente permanenti, come quelle che coinvolgono le qualificazioni giuridiche (nel caso, in esame, la qualificazione di lavoratore dipendente, anziché quella di procacciatore d'affari), proprio perché lo sono soltanto tendenzialmente possono variare di anno in anno, con la conseguenza che per ciascun anno ne va accertata la persistenza, senza possibilità d'invocare il giudicato eventualmente formatosi per un periodo diverso.

4.- Ne deriva il rigetto del ricorso.

Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna il contribuente a pagare le spese, liquidate in euro 7.290,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.