Ordinanza del 08/09/2022 n. 26534 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Processo tributario - Impugnabilità degli atti - Comunicazione preventiva d'iscrizione ipotecaria - Atto facoltativamente impugnabile -Necessaria la successiva impugnazione dell'iscrizione ipotecaria - Competenza Giudice tributario.

Massima:

Gli atti facoltativamente impugnabili con competenza del giudice tributario sono quelli che anche se non assumono le caratteristiche proprie di quelli elencati all'art. 19 d.lgs. n. 546/1992, comunque recano l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che li sorreggono e portano a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza imporgli di attendere che tale pretesa si vesta della forma autoritativa, riconducibile ad uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili. Difatti, l'elencazione di tali atti, pur essendo tassativa, deve essere interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., che in conseguenza dell'ampliamento della giurisdizione tributaria, per la tutela dell'interesse, ex art. 100 c.p.c., a richiedere una pronuncia giudiziale idonea ad acquisire effetti non più modificabili e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale che svolga una funzione di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico. La comunicazione preventiva d'iscrizione ipotecaria rientra in tale novero, data la necessità che l'iscrizione ipotecaria debba essere preceduta da una comunicazione preventiva che consenta al contribuente d'interloquire in materia, in ragione della natura dell'iscrizione ipotecaria quale atto lesivo della sfera giuridica patrimoniale del destinatario. Resta però pur sempre necessaria l'impugnazione dell'atto tipico che sia poi adottato, per evitare il consolidamento della pretesa tributaria, tant'è che, una volta emesso tale atto, viene meno l'interesse del contribuente ad una decisione che riguardi l'atto impugnato in via facoltativa. In effetti, se l'atto tipico viene impugnato, l'unico giudizio che rileva è quello avverso quest' ultimo , mentre, se non viene impugnato, il ricorso antecedentemente proposto avverso l'atto facoltativamente impugnabile diviene inutile, stante l'avvenuto consolidamento degli effetti propri dell'atto tipico. Inoltre, è proprio la alternatività dell'iscrizione ipotecaria rispetto all'espropriazione, la ragione che ne giustifica, come accade per il fermo amministrativo, l'attribuzione alla giurisdizione del giudice tributario senza che sussista alcuna violazione costituzionale.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.F.

Testo:

RILEVATO CHE:

1. La ricorrente premette di essere socia della società Sagi Costruzioni s.r.l., dalla quale il 4 maggio 2006 riceveva in assegnazione un immobile sito in (------) per l'importo di assegnazione di Euro 1.372.000. In data 5 novembre del 2008 veniva notificato al liquidatore sociale e ad essa, qual co-obbligata, l'avviso con cui veniva accertato il valore normale del bene assegnato sulla base delle indicazioni fornite dall'Agenzia del territorio. L'avviso veniva impugnato davanti alla CTP e attualmente pendeva ricorso in cassazione avverso il provvedimento sfavorevole della CTR. In data 7 aprile 2017, intanto, veniva notificata comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria da parte di Equitalia Centro S.p.a..

2. La contribuente impugnava la comunicazione e la CTP adita accoglieva il ricorso con sentenza che non veniva impugnata.

La contribuente impugnava altresì la successiva iscrizione ipotecaria conseguente al mancato pagamento delle somme, di cui alla cartella traente origine sempre dall'accertamento IRES 2006, cui s'è fatto cenno.

La CTP, anche in tal caso, accoglieva il ricorso ma, a seguito di appello proposto dall'Agenzia della Riscossione, la CTR con sentenza 13 gennaio 2020 qui impugnata riformava integralmente la decisione di primo grado accogliendo il gravame.

La contribuente propone ricorso in cassazione affidato a tre motivi. L'Agenzia della Riscossione si è costituita con controricorso per resistere.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo del ricorso la contribuente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 2808 c.c. e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 77, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con tale motivo la ricorrente censura la sentenza d'appello laddove questa esclude la natura esecutiva dell'ipoteca.

L'ipoteca infatti sarebbe strumento preordinato all'esecuzione forzata, come stabilito da Cass. Sez. U. 14/04/2012, n. 5771, per cui la stessa deve ritenersi come atto di "esecuzione rilevante ai sensi dell'art. 170 c.c..

2. Con il secondo motivo la contribuente censura la sentenza di secondo grado per violazione o falsa applicazione degli artt. 167 e 170 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

In effetti la CTR aveva affermato che grava su chi intende avvalersene dare prova della sussistenza dei presupposti previsti per la costituzione e l'opponibilità del fondo patrimoniale.

La contribuente aveva dimostrato che, con atto 21 giugno 2007, era stato costituito ai sensi dell'art. 170 c.c., sugli immobili poi gravati d'ipoteca D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77, un fondo patrimoniale.

Poichè l'ipoteca costituiva atto d'esecuzione, l'iscrizione relativa doveva essere preceduta da revocatoria avverso la costituzione del fondo, con conseguente onere in capo all'Agenzia di provare il danno subito a seguito della costituzione del fondo stesso.

3. Con il terzo motivo la contribuente denuncia violazione o falsa applicazione dell'art. 2909 c.c. e art. 324 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

La decisione della CTR era anche basata sulla ritenuta irrilevanza della decisione definitiva con cui la CTP aveva accolto il ricorso avverso la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria, invece determinante ai fini del decidere.

L'omessa valutazione di tale decisione determinava il vizio denunciato.

4. Il terzo motivo, che per il suo carattere pregiudiziale va esaminato per primo, è infondato.

Da tempo ormai sono stati individuati gli atti "facoltativamente impugnabili".

In particolare il percorso giurisprudenziale in materia tributaria ha portato a consentire il ricorso al giudice tributario contro gli atti che, anche se non assumono le caratteristiche proprie di quelli elencati al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comunque recano l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che li sorreggono e portano a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza imporgli di attendere che tale pretesa si vesta della forma autoritativa, riconducibile ad uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili (v. Cass., Sez. U, n. 10672 dell'11/05/2009; Cass., Sez. 5, n. 7344 dell'11/05/2012; Cass., Sez. 5, n. 22497 del 27/09/2017; Cass., Sez. 6-5, n. 23469 del 06/10/2017; Cass., Sez. 6-5, n. 26129 del 02/11/2017; Cass., Sez. 5, n. 27601 del 30/10/2018).

Nelle pronunce richiamate si legge che l'elencazione di tali atti, contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, pur essendo tassativa, deve essere interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.), che in conseguenza dell'ampliamento della giurisdizione tributaria, operato con la L. 28 dicembre 2001, n. 448.

Viene, in particolare, riconosciuto, in capo al contribuente, al momento della ricezione della notizia della pretesa tributaria, l'interesse, ex art. 100 c.p.c., a richiedere su di essa una pronuncia giudiziale idonea ad acquisire effetti non più modificabili e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, che svolga una funzione di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico (Cass. 21/10/2021, n. 30736).

La comunicazione preventiva d'iscrizione ipotecaria rientra in tale novero.

Infatti questa Corte ha avuto modo di ribadire la necessità che l'iscrizione ipotecaria debba essere preceduta da una comunicazione preventiva, che consenta al contribuente d'interloquire in materia (cfr. Cass. 10/01/2017, n. 380), in ragione della natura dell'iscrizione ipotecaria quale atto lesivo della sfera giuridica patrimoniale del destinatario (cfr. Cass. 05/09/2016, n. 17612; Cass. 19/02/ 2016, n. 3316).

L'atto prevede in particolare un termine per pagare o rateizzare, procedendosi in difetto all'iscrizione pregiudizievole, e come appena visto deve precedere l'iscrizione vera e propria, per cui senz'altro deve ritenersi come manifestazione anticipata della pretesa impositiva, a mente di quanto sopra ricordato.

Una volta ammessa l'impugnazione facoltativa dell'atto, resta però pur sempre necessaria l'impugnazione dell'atto tipico che sia poi adottato, per evitare il consolidamento della pretesa tributaria, tant'è che, una volta emesso tale atto, viene meno l'interesse del contribuente ad una decisione che riguardi l'atto impugnato in via facoltativa (cfr. in particolare Cass. 11/05/2012, n. 7344).

In effetti, se l'atto tipico viene impugnato, l'unico giudizio che rileva è quello avverso quest'ultimo, mentre, se non viene impugnato, il ricorso antecedentemente proposto avverso l'atto facoltativamente impugnabile diviene inutile, stante l'avvenuto consolidamento degli effetti propri dell'atto tipico (Cass. 30736/21, cit.).

Nella specie la notifica dell'iscrizione ipotecaria, che ha portato alla sentenza di primo grado del 24 aprile 2018, avveniva prima - e precisamente in data 7 aprile 2017 - della definizione del giudizio instaurato avverso la comunicazione preventiva, ad opera infatti della sentenza CTP del 17 gennaio 2018.

Alla luce di quanto precede l'unico giudizio che rileva è dunque il presente, avverso l'atto tipico (nella specie l'iscrizione ipotecaria), dove le relative questioni di merito vanno quindi affrontate.

5. I motivi primo e secondo, per la loro connessione, vanno invece esaminati congiuntamente.

L'ipoteca in generale costituisce un atto alternativo all'esecuzione forzata, e in generale un atto di natura cautelare, ma non mai esecutivo vero e proprio (sebbene preordinato all'esecuzione meglio alla sua fruttuosità).

"Nonostante la disciplina dell'iscrizione di ipoteca, a differenza di quella relativa al fermo amministrativo, trovi nei D.P.R. n. 602 del 1973 collocazione nel capo 2 (e non nel Capo 3) del Titolo 2, situazione che potrebbe far pensare maggiormente ad una relazione strettamente funzionale della stessa con l'espropriazione forzata, devono ritenersi valide in relazione all'iscrizione ipotecaria le medesime conclusioni raggiunte da queste Sezioni Unite rispetto al fermo amministrativo. Sicchè anche rispetto all'iscrizione di ipoteca D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77 deve ritenersi sussistere quella valenza non solo innovativa, ma anche (e prima ancora) interpretativa delle modifiche normative disposte con il D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 25-quinquies, ritenuta dall'ordinanza delle Sezioni Unite n. 10672 del 2009 con riferimento al fermo amministrativo, dalla quale discende l'ineludibile carattere di atto impugnabile tanto di

quest'ultimo, quanto dell'iscrizione di ipoteca. Anzi, a dispetto della "collocazione topografica" nel decreto di riferimento e dello stretto legame strumentale che lega iscrizione ipotecaria D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77 ed espropriazione, sembra ancor più evidente che detta "iscrizione" non possa definirsi un "atto dell'esecuzione": il fatto che secondo la disciplina positiva non necessariamente l'espropriazione deve seguire all'iscrizione ipotecaria, autorizza a ritenere che quest'ultima sia un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria.

Ed è proprio la rilevata alternatività dell'iscrizione ipotecaria rispetto all'espropriazione, la ragione che ne giustifica, come accade per il fermo amministrativo, l'attribuzione alla giurisdizione del giudice tributario senza che sussista alcuna violazione del precetto costituzionale che vieta l'istituzione di giudici speciali (v. Corte Cost. n. 37 del 2010, con riferimento all'istituto dei fermo amministrativo di beni mobili registrati). Se l'iscrizione ipotecaria D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77 deve essere esclusa, come effettivamente deve esserlo per le ragioni già esposte, dall'ambito specifico dell'espropriazione (...)".

(Cass. Sez. U. 18/09/2014, n. 19667).

Tuttavia la non riconducibilità dell'ipoteca al concetto di esecuzione o atto esecutivo, non esclude la sua rilevanza a fronte del disposto dell'art. 170 c.c., rispetto al quale sono rilevanti non solo gli atti esecutivi (e primo fra tutti il pignoramento che introduce il processo d'esecuzione, come l'avviso di vendita introduce l'espropriazione dell'agente della riscossione) ma anche quelli preordinati all'esecuzione, tra i quali appunto l'iscrizione ipotecaria (l'analisi giurisprudenziale - cfr. es. Cass. 24/02/2017, n. 4802 - si concentra sulle ipotesi di ipoteca giudiziale, cui però - almeno sotto questo aspetto - può affiancarsi l'ipoteca prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77, trattandosi in entrambi i casi di ipoteche non volontarie).

Orientamento che si è determinato accogliendo il criterio per cui sono preordinati all'esecuzione quegli atti che dipendono dall'esecutività del titolo e, dunque, anche l'ipoteca iscritta sulla base dell'esecutività del titolo medesimo.

E sotto tal profilo allora la selezione degli atti preordinati all'esecuzione (come di quelli senz'altro esecutivi), che possono essere posti in essere rispetto a beni gravati da un fondo patrimoniale, passa attraverso la nozione di obbligazioni contratte nell'interesse della famiglia, rispetto alle quali infatti gli atti preordinati all'espropriazione da parte dei relativi creditori, non trovano ostacolo. Anzi quei beni sono riservati proprio al soddisfacimento dei creditori di obbligazioni stipulate per tal causa.

5.1. Quanto all'onere della prova circa i presupposti applicativi di cui all'art. 170 c.c. si osserva quanto segue.

"La giurisprudenza di questa Corte è ferma nel ritenere che "In tema di fondo patrimoniale, per contestare il diritto del creditore ad agire esecutivamente, ed anche il diritto di iscrivere ipoteca giudiziale, il debitore opponente deve sempre dimostrare la regolare costituzione del fondo e la sua opponibilità al creditore procedente, e pure che il suo debito verso quest'ultimo venne contratto per scopi estranei ai bisogni della famiglia; la rispondenza o meno dell'atto ai bisogni

della famiglia richiede una verifica estesa al riscontro di compatibilità con le più ampie esigenze dirette al pieno mantenimento e all'armonico sviluppo familiare, cosicchè l'estraneità non può considerarsi desumibile soltanto dalla tipologia di atto (la fideiussione prestata in favore di una società) in sè e per sè considerata." (Cass. 25/10/2021, n. 29983).

La pronuncia citata, espressamente stabilisce che "non soffre alcuna eccezione il principio dell'onere della prova in casi simili, nel senso che l'onere della prova dei presupposti di applicabilità dell'art. 170 c.c. grava sempre su chi intenda avvalersi del regime di impignorabilità dei beni costituiti in fondo patrimoniale".

Come si ricava dalla pronuncia Cass. 29983/21 cit., neppure l'inerenza dell'obbligazione all'attività imprenditoriale può, di per sè, escludere l'obbligazione da quelle rilevanti ai sensi dell'art. 170 c.c. in quanto inerenti al soddisfacimento di bisogni della famiglia, e nella specie quindi anche per l'obbligazione tributaria ricollegabile all'acquisto dell'unità immobiliare assegnata, incombeva alla contribuente la rigorosa prova circa l'estraneità della stessa rispetto al soddisfacimento dei bisogni suddetti, intesi come comprensivi anche dei quelli ritenuti tali dai coniugi, in ragione dell'indirizzo della vita familiare e del tenore prescelto, in conseguenza delle possibilità economiche familiari.

In effetti tali principi sono perfettamente declinabili anche in caso di un'ipoteca iscritta a tutela di un credito tributario.

In tema di riscossione coattiva, l'iscrizione ipotecaria di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77 è ammissibile anche sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale, alle condizioni indicate dall'art. 170 c.c. Sicchè tale iscrizione è legittima se l'obbligazione tributaria (nella specie, per sanzioni amministrative per violazione del codice della strada e per omesso pagamento di tributi) sia strumentale ai bisogni della famiglia, o se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità a tali bisogni, gravando in capo al debitore opponente l'onere della prova non solo della regolare costituzione del fondo patrimoniale, e della sua opponibilità al creditore procedente, ma anche della circostanza che il debito sia stato contratto per scopi estranei alle necessità familiari, avuto riguardo al fatto generatore dell'obbligazione e a prescindere dalla natura della stessa (Cass. 23/08/2018, n. 20998).

L'orientamento di cui alla riportata pronuncia è espressione (per il quale anche Cass. 23/11/2015, n. 23876, ed altre precedenti), supera così i dubbi relativi alla formulazione della norma, che con l'utilizzo del participio "contratte" (riferito alle obbligazioni famigliari) poteva dar adito all'esclusione dalla portata della norma delle obbligazioni di fonte non contrattuale (cioè quelle ex delicto, ex quasi contracto ed ex lege, tra le quali ultime va inquadrata appunto quella tributaria), ma appunto conferma l'onere probatorio incombente sul debitore per opporre il fondo al creditore pubblico. Adunque solo ove tale onere della prova fosse stato assolto, l'iscrizione ipotecaria (o meglio la relativa efficacia) avrebbe dovuto essere subordinata all'esercizio dell'azione pauliana ovvero alla revocatoria "semplificata" di cui all'art. 2929-bis, c.c., per restare a quanto indicato dalla stessa ricorrente.

Non risulta invece neppure il tentativo di assolvere all'onere probatorio indicato da parte della ricorrente.

Ne consegue l'infondatezza dei motivi.

6. L'infondatezza dei motivi determina così la rejezione del ricorso.

7. Sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 15, art. 13, comma 1-quater, nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

P.Q.M.

Respinge il ricorso.

Condanna la parte ricorrente al pagamento delle spese di lite che liquida in Euro 7800,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 12 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 8 settembre 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza