Sentenza del 11/05/2018 n. 11469 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

p. 1. V.E. ed I.A. propongono tre motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 182/29/11 del 22 giugno 2011 con la quale la commissione tributaria regionale della Campania, in riforma della prima decisione, ha ritenuto legittime le cartelle di pagamento loro notificate da Equitalia Sestri spa per imposta principale di successione, ipocatastale, Invim ed accessori; ciò in relazione alla dichiarazione di successione di V.A., di cui si assumeva la loro qualità di eredi.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha rilevato che: - le cartelle in questione erano state emesse in conformità a sentenza della corte di cassazione n. 9209/07 che, in rigetto del ricorso delle contribuenti, aveva confermato la sentenza n. 7142/99 con la quale la commissione tributaria centrale aveva rettificato in minor importo (Lire 247.168.401) le passività successorie opponibili all'amministrazione finanziaria, rispetto a quelle denunciate dalle parti (Lire 704.134.316); - la commissione tributaria centrale, all'esito di "analitica motivazione", aveva stabilito che l'ufficio dovesse conseguentemente "procedere a nuova liquidazione sulla base dei conteggi derivanti dalle superiori statuizioni", con sufficienza del ricalcolo degli importi dovuti, e senza necessità di emissione di un nuovo avviso di liquidazione; - le contribuenti non avevano mosso eccezioni sul quantum così riliquidato.

Resistono con controricorso tanto l'agenzia delle entrate quanto Equitalia Sud.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c. e art. 324 c.p.c.. Per avere la commissione tributaria regionale erroneamente interpretato sia il giudicato rinveniente dalla suddetta sentenza della corte di cassazione n. 9209/07 confermativa della commissione tributaria centrale, sia il giudicato formatosi sulla affermata illegittimità di (altre) cartelle emesse in pendenza di giudizio, di cui alla sentenza commissione tributaria regionale Campania n. 145/48/01. In particolare, doveva ritenersi che, per effetto della sentenza di legittimità, l'ufficio dovesse disporre, non già l'immediata iscrizione a ruolo con diretta emissione delle cartelle qui opposte, bensì la notificazione di nuovo avviso di liquidazione, così da dar modo alla parte contribuente di esplicare le proprie difese in merito ai nuovi importi ricalcolati.

Con il secondo motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, erronea o contraddittoria motivazione. Per avere la commissione tributaria regionale erroneamente ravvisato, nella sentenza della commissione tributaria centrale, una "analitica motivazione" suscettibile di essere posta a fondamento dell'importo di cui alle cartelle contestate. Inoltre, nel

disporre che l'ufficio procedesse a nuova liquidazione, la commissione tributaria centrale aveva in realtà prescritto che l'agenzia delle entrate riavviasse il procedimento di liquidazione, con la notificazione di nuovo avviso di accertamento o liquidazione.

p. 2.2 I due motivi di ricorso - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle questioni giuridiche dedotte - sono infondati.

La commissione tributaria regionale ha esplicitato ed adeguatamente supportato la propria ratio decidendi, osservando che il giudicato di cui alla sentenza della corte di cassazione n. 9209/07 - di rigetto del ricorso proposto dalle contribuenti avverso la sentenza della commissione tributaria centrale n. 7142/99 - doveva essere inteso nel senso del mero ricalcolo del dovuto da parte dell'ufficio impositore, senza necessità di emissione di nuovo avviso di liquidazione.

Questo convincimento è stato tratto, in primo luogo, dall'affermazione della commissione tributaria centrale, secondo cui - all'esito del fondato disconoscimento di una parte soltanto delle passività esposte nella dichiarazione di successione di V.A. - "l'ufficio dovrà procedere a nuova liquidazione sulla base dei conteggi derivanti dalle superiori statuizioni". Affermazione, quest'ultima, appunto incentrata sulla necessità di riliquidare il dovuto mediante mero aggiornamento dei conteggi in senso conformativo a quanto stabilito dalla commissione medesima.

In secondo luogo, la decisione qui censurata non può che vagliarsi alla luce dei principi di sistema, in base ai quali - come già ritenuto da questa corte di legittimità con riguardo a fattispecie ancor più dubbie della presente, pur sempre connotata da nuova iscrizione a ruolo e da emissione di nuova cartella esattoriale - in ipotesi di mera riduzione quantitativa del credito dell'ente impositore direttamente da parte del giudice tributario, non sussiste la necessità di emettere un nuovo avviso di accertamento o liquidazione. Ed, anzi, neppure di procedere ad una nuova iscrizione a ruolo, fatta salva la comunicazione della minor pretesa o sgravio. Tanto che l'agente per la riscossione ben può, in tal caso, adeguarsi spontaneamente all'imperativo costituito dal giudicato tributario formatosi tra l'ente impositore ed il contribuente, così da senz'altro limitare la propria attività di riscossione al minor importo da tale giudicato risultante (v. Cass. 21222/06).

Va considerato che nell'ipotesi in cui la riduzione del credito venga immediatamente operata dal giudice tributario con la sentenza definitiva, ovvero comunque derivi (come nella specie) da un criterio obiettivo e puntuale da questi fissato, e suscettibile di mera attuazione aritmetica, il contribuente ha modo di esercitare appieno - già nel contraddittorio processuale - il proprio diritto di difesa; ferma restando la possibilità di impugnare i successivi atti di riscossione ove emerga che l'importo rettificato risulti difforme rispetto a quello stabilito dal giudicato.

La commissione tributaria regionale, nella sentenza censurata, ha osservato come all'esito della menzionata sentenza di legittimità, si rendesse appunto necessario unicamente il ricalcolo aritmetico del credito; posto che le contribuenti "erano a conoscenza degli addendi di tale liquidazione e potevano controllare l'esattezza della stessa, esposta nella cartella impugnata e notificata"; possibilità di cui, peraltro, le contribuenti non si erano avvalse, non avendo esse

"mosso eccezioni" sul punto specifico del quantum così ristabilito dall'ufficio all'esito della sentenza di legittimità.

Il ragionamento della commissione tributaria regionale deve ritenersi corretto, atteso che la disposta riliquidazione del credito doveva limitarsi - nella concretezza del caso - a dare conto della solo parziale riconoscibilità delle passività ereditarie già esposte in dichiarazione; per importo (Lire 247.168.401) che la commissione tributaria centrale aveva essa stessa quantificato all'esito di "analitica motivazione". Sicchè altro non restava all'ufficio che prendere atto della rettifica operata dal giudice tributario e riconteggiare il dovuto; riconteggio che l'ufficio ha eseguito senza incontrare, sul punto, contestazione di sorta.

D'altra parte, che non fosse nella specie necessario l'avvio di un nuovo procedimento di accertamento e liquidazione si desume dalla stessa sentenza della S.C., più volte citata, secondo cui (ad esclusione del qui lamentato vizio di contraddittorietà ovvero inadeguatezza motivazionale) la commissione tributaria centrale era effettivamente addivenuta all'analisi puntuale e determinativa delle passività esposte in dichiarazione, così da riquantificarle in rettifica dell'originaria pretesa. Si osserva infatti in tale sentenza di legittimità che: "la Commissione Tributaria Centrale, con la sentenza in epigrafe indicata, riconosceva il ricorso dell'Ufficio parzialmente fondato e lo accoglieva per quanto di ragione. In particolare, veniva così motivato: la documentazione relativa ai debiti derivanti dal conto corrente bancario, relativo ai debiti nei confronti della BNL per Lire 114.524.915, la dichiarazione di sussistenza di credito era incompleta per la mancanza della firma autentica dell'erede, per cui la relativa partita non poteva essere ammessa in detrazione, non risultando assolta la prescrizione di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, art. 16; alla stessa conclusione, ai sensi dell'art. 13, citato D.P.R., doveva pervenirsi per quanto attiene al debito di Lire 112.534.000 derivante dalla scrittura privata intervenuta tra il de cuius e l'XXX S.p.A., perchè tale scrittura era priva di data certa anteriore all'apertura della successione ed, anzi, era priva di data; in forza della norma da ultimo richiamata non era detraibile il debito di Lire 229.907.000 risultante dal decreto ingiuntivo ottenuto da tale V.L., in quanto mancava la prova della definitività del provvedimento giurisdizionale; invece, venivano ammesse in detrazione le ulteriori passività dichiarate, in quanto risultavano documentate ai sensi di legge, per cui l'Ufficio doveva procedere ad una nuova liquidazione, rifacendo i conteggi".

Dal che si trae ulteriore e definitiva conferma di quanto esattamente osservato nella sentenza impugnata, secondo cui l'attività di liquidazione demandata all'ufficio in altro non doveva concretarsi che nella rideterminazione dell'imposta dovuta, avendo riguardo alle minori passività ereditarie opponibili, così come definitivamente stabilite in Lire 247.168.401 dal giudice tributario.

Nè i motivi in esame potrebbero trovare accoglimento con riguardo ad altra sentenza asseritamente passata in giudicato (commissione tributaria regionale Campania n. 145/48/01), dal momento che - come si evince dalla stessa narrativa delle ricorrenti - quest'ultima statuizione ha riguardato cartelle diverse da quelle qui opposte. Su tale presupposto, era dunque onere delle ricorrenti medesime dare specificamente conto delle ragioni per le quali tale sentenza

avrebbe dovuto svolgere effetto preclusivo nel presente procedimento, invece connotato dalla diversa preclusività discendente dalla citata sentenza di legittimità n. 9209/07.

p. 3.1 Con il terzo motivo di ricorso si lamenta nullità della sentenza e del procedimento - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - per omesso esame o pronuncia su specifiche eccezioni, erroneamente dichiarate "assorbite" dalla commissione tributaria regionale (prescrizione e decadenza; carenza di legittimazione passiva di V.E., per mancata accettazione dell'eredità dismessa; duplicazione di pretesa nelle cartelle notificate ad I.A.; omessa indicazione, nelle cartelle notificate, del responsabile del procedimento).

Trattandosi di questioni dedotte fin dal ricorso introduttivo e riproposte in appello, la commissione tributaria regionale non poteva esimersi dal prenderle in esame, vertendo esse su aspetti del tutto diversi da quello della mancanza di prodromico avviso di liquidazione; così da non potersi ritenere assorbite.

p. 3.2 Il motivo deve trovare parziale accoglimento, nei termini che seguono.

La commissione tributaria regionale ha effettivamente errato nel ritenere - una volta accolto il motivo di appello proposto dall'ufficio in ordine alla non necessità di nuovo avviso di liquidazione - "assorbite le altre eccezioni".

Queste ultime riguardavano infatti profili del tutto diversi dalla mancanza di avviso di liquidazione, così da escludersi qualsivoglia nesso logico-giuridico di continenza, esclusione ovvero assorbimento tra le varie eccezioni. Sicchè, pur nella ritenuta fondatezza dell'appello proposto dall'ufficio, ben poteva ipotizzarsi che le cartelle opposte risultassero effettivamente illegittime per una ragione tutt'affatto autonoma e diversa dalla necessità di un nuovo avviso di liquidazione.

La statuizione di assorbimento risulta dunque errata, con conseguente necessità di rinvio della controversia alla commissione tributaria regionale della Campania in diversa composizione; la quale riesaminerà le "altre eccezioni" opposte dalle contribuenti alle cartelle in esame, e ciò all'esito degli accertamenti fattuali del caso con riguardo alla posizione di ciascuna contribuente.

Quanto, invece, alla specifica eccezione di prescrizione del credito ovvero decadenza, sussistono i presupposti - trattandosi di questione in puro diritto - per la decisione in questa sede, mediante suo rigetto. Ciò in applicazione del consolidato indirizzo di legittimità, secondo cui: "Il diritto alla riscossione di un'imposta, azionato mediante emissione di cartella di pagamento e fondato su un accertamento divenuto definitivo a seguito di sentenza passata in giudicato, non è assoggettato ai termini di decadenza di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 (nel testo vigente "ratione temporis"), bensì al termine di prescrizione decennale previsto dall'art. 2953 c.c., per l'"actio iudicati" (Cass. 9076/17); e, inoltre, "la riscossione di un credito tributario fondato su una sentenza passata in giudicato (nella specie, avente ad oggetto la revoca del beneficio dell'agevolazione prevista in materia d'imposta di registro per l'acquisto della prima casa) non soggiace più ai termini di decadenza previsti per l'esecuzione degli atti amministrativi, ma al termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2953 c.c., in quanto il titolo della pretesa

tributaria cessa di essere l'atto e diventa la sentenza che, pronunciando sul rapporto, ne ha valutato la legittimità" (Cass. 21623/15).

Si richiama, inoltre, quanto stabilito da Cass. 20153/14, secondo cui: "In tema d'imposta di registro e di INVIM, il credito erariale può essere riscosso nel termine decennale di prescrizione, decorrente dal passaggio in giudicato della sentenza, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 78, ove non sia necessaria alcuna ulteriore attività di determinazione dell'imposta, per avere il giudice rigettato integralmente il ricorso del contribuente o, in caso di accoglimento parziale, provveduto alla relativa quantificazione; in quanto, da un lato, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 17 (ora art. 25), si riferisce ai soli crediti derivanti da atti divenuti definitivi per omessa impugnazione e, dall'altro, dello stesso D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, nel prevedere il termine triennale di decadenza dal passaggio in giudicato della sentenza, tende ad accelerare non l'attività di riscossione, ma quella ulteriore di determinazione dell'imposta ed ha, perciò, carattere residuale, concernendo la sola ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria debba procedere ad un ulteriore accertamento".

Il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del presente procedimento di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, respinti il primo ed il secondo;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, alla commissione tributaria regionale della Campania in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 5 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 11 maggio 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza