Sentenza del 11/05/2018 n. 11471 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
TRIBUTI (IN GENERALE) - "SOLVE ET REPETE" - CONTENZIOSO TRIBUTARIO- PROCEDIMENTO - IN GENERE Atti impugnabili - Diffida di pagamento - Facoltà - Mancata impugnazione - Conseguenze.

Massima:

In tema di processo tributario, l'impugnazione da parte del contribuente della diffida di pagamento, trattandosi di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, è una facoltà volta ad estendere gli strumenti di tutela e non un onere, con la conseguenza che, in mancanza di essa, la pretesa tributaria non si cristalizza e, pertanto, non è preclusa la successiva impugnazione di uno degli atti tipici previsti dalla predetta disposizione normativa.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

p. 1. La Fondazione XX propone sette motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 26/08/12 del 12 aprile 2012, con la quale la commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia, in rigetto dell'appello, ha ritenuto inammissibile il ricorso da essa introdotto avverso la cartella di pagamento notificatale - per TIA 2007 - dall'agente per la riscossione, nell'interesse di AS S.p.A. e del Comune di Zoppola (PN).

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto che tale cartella potesse essere impugnata solo per vizi propri, e non per aspetti concernenti la pretesa impositiva; in quanto preceduta da diffida di pagamento (facente a sua volta richiamo a fattura di determinazione del dovuto) regolarmente notificata alla Fondazione, ma da quest'ultima non impugnata.

Nessuna attività difensiva è stata posta in essere in questa sede dalla AS spa e dal Comune di Zoppola.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso la Fondazione lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - omessa o insufficiente motivazione; nonchè erronea valutazione delle risultanze istruttorie. Per avere la commissione tributaria regionale ritenuto preclusa l'impugnazione della cartella per mancata pregressa impugnazione di un atto - la fattura TIA di pagamento - da essa mai ricevuto.

Con il secondo motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4 - violazione dell'art. 2697 c.c. e art. 115 c.p.c. e segg.. Per avere la commissione tributaria regionale omesso di considerare che la controparte non aveva fornito alcuna prova in ordine alla effettiva comunicazione della fattura in questione.

p. 2.2 Questi due motivi di ricorso - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle questioni giuridiche dedotte - non possono trovare accoglimento, risultando finanche inammissibili là dove non colgono l'esatta ratio decidendi della commissione tributaria regionale. Secondo la quale la preclusione all'impugnazione della cartella (se non per vizi suoi propri) derivava, nella specie, dalla mancata pregressa impugnazione - non già della fattura - bensì della diffida di pagamento successivamente inviata. Atto, quest'ultimo, della cui regolare notificazione la commissione tributaria regionale dà puntualmente conto in sentenza; con conseguente ritenuta irrilevanza di ogni altra questione concernente l'effettiva comunicazione-notificazione altresì della fattura.

p. 3.1 Con il terzo e quarto motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 19 e 62. Per avere la commissione tributaria regionale ritenuto preclusa l'impugnazione della cartella per mancata pregressa impugnazione della diffida di pagamento, nonostante che quest'ultima non fosse atto autonomamente impugnabile, perchè non ricompreso nell'elenco tassativo di cui all'art. 19 cit.; e si trattasse, comunque, di atto privo di contenuto impositivo.

Con il quinto motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 - violazione e falsa applicazione della L. n. 241 del 1990, art. 3 e L. n. 212 del 2000, artt. 6 e 7; nonchè contraddittorietà della motivazione. Per non avere la commissione tributaria regionale considerato che la diffida di pagamento non poteva ritenersi atto impositivo autonomamente impugnabile, perchè priva di qualsivoglia indicazione in ordine ai presupposti della pretesa.

Con il sesto motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 contraddittorietà della motivazione. Per non avere la commissione tributaria regionale chiaramente esplicitato quale fosse l'atto impositivo di accertamento la cui mancata impugnazione avrebbe precluso l'impugnazione della cartella se non per vizi propri (diffida di pagamento; ovvero fattura; ovvero, insieme di diffida e fattura).

p. 3.2 Questi motivi di ricorso, anch'essi meritevoli di trattazione congiunta, devono trovare parziale accoglimento nei termini che seguono.

Va considerato che la commissione tributaria regionale - come detto - ha individuato il prodromico atto impositivo necessitante di impugnazione nella "diffida di pagamento in precedenza notificata all'appellante dalla AS spa per conto del Comune di Zoppola"; atto che la commissione tributaria regionale ha ritenuto "autonomamente impugnabile, come tale

ricompreso tra gli atti di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 che possono essere impugnati davanti alle commissioni tributarie".

Questa affermazione se, da un lato, denota l'infondatezza del sesto motivo di ricorso (risultando tale ragione decisoria, non contraddittoria o confusa ma, al contrario, del tutto chiara ed univoca) manifesta, dall'altro, l'errore di diritto nel quale la commissione tributaria regionale è incorsa.

La diffida di pagamento in questione - anche definita in sentenza quale invito al pagamento - non rientrava nell'elenco tassativo degli atti impugnabili avanti al giudice tributario così come previsti nell'elenco di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19.

Se è vero che tale circostanza non ne impediva comunque l'impugnazione, in quanto estrinsecazione sostanziale della pretesa impositiva in tutti i suoi elementi essenziali, altrettanto indubbio è che tale impugnazione costituiva una facoltà, e non (diversamente da quanto enunciato dal giudice di appello) un onere per la contribuente; con la conseguenza che l'opzione per la mancata autonoma impugnazione non comportava, a carico di quest'ultima, la ravvisata decadenza o preclusione.

Questa, infatti, aveva facoltà di attendere che la pretesa in questione le venisse inoltrata attraverso uno degli atti tipici di cui all'art. 19 cit. (segnatamente, un avviso di accertamento relativo ai presupposti dell'imposizione Tarsu/Tia emersi in assenza di dichiarazione iniziale della contribuente, ovvero in difformità da quest'ultima); oppure, alternativamente, di impugnare la cartella che le venisse notificata senza pregressa notificazione di altro atto.

Evenienza, quest'ultima, che si è appunto verificata; con la conseguenza che l'impugnazione della cartella qui proposta dalla Fondazione non poteva ritenersi limitata ai vizi propri della cartella stessa, bensì estesa anche al fondamento della pretesa impositiva.

Si è affermato più volte che "in tema di contenzioso tributario, l'impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 il quale, tuttavia, abbia natura di atto impositivo (nella specie, le fatture TIA), è una facoltà e non un onere, il cui mancato esercizio non preclude la possibilità d'impugnazione dell'atto successivo (nella specie, la cartella di pagamento)" (Cass. ord. 14675/16). Ancorchè tale pronuncia si riferisse a fattispecie di pregressa notificazione di fattura, e non di diffida di pagamento, il principio da essa affermato si attaglia altresì alla fattispecie qui in esame; appunto connotata dalla mancanza di un atto impositivo rientrante nel novero di quelli autonomamente impugnabili ex art. 19 cit.. Con la conseguenza che, omessa l'impugnazione della diffida, non era alla Fondazione preclusa l'impugnazione - nel merito - della cartella successivamente emessa, e costituente primo atto tipico di imposizione.

Ha osservato Cass. 2616/15 che: "in tema di contenzioso tributario, l'impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, che, tuttavia, sia espressivo di una pretesa tributaria ormai definita (nella specie, atto recante intimazione di pagamento) è una facoltà e non un onere, costituendo un'estensione della tutela, sicchè la sua omissione non determina la cristallizzazione della pretesa tributaria, nè preclude la

successiva impugnazione di uno degli atti tipici previsti dall'art. 19" (in termini, anche Cass. ord. 26129/17 ed altre).

p. 4.1 Con il settimo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4 - violazione degli artt. 112 e 324 c.p.c., nonchè contraddittorietà della motivazione. Per avere la commissione tributaria regionale riformato la sentenza di primo grado affermando l'inammissibilità del ricorso introduttivo, nonostante che tale ammissibilità fosse stata ravvisata dal primo iudice (entrato nel merito della controversia) con statuizione non fatta oggetto ex adverso di appello incidentale.

p. 4.2 Il motivo è destituito di fondamento.

Va infatti considerato che la commissione tributaria regionale - pur parzialmente riformando la sentenza di primo grado nella parte in cui aveva rigettato il ricorso introduttivo, invece di dichiararlo inammissibile - l'aveva confermata nella parte fondamentale in cui il primo giudice aveva comunque anch'egli ribadito l'inaccoglibilità dell'opposizione alla cartella per la mancata pregressa impugnazione della diffida di pagamento (così come riportato nel ricorso per cassazione, pag. 3). In sostanza, la statuizione della CTR - ancorchè errata in diritto per le già indicate ragioni - si poneva sostanzialmente in linea con quanto già ritenuto dal primo giudice; con conseguente insussistenza della preclusione da giudicato interno paventata dalla ricorrente.

p. 5. In definitiva, il ricorso va accolto nei limiti indicati.

La sentenza impugnata va conseguentemente cassata in relazione alle censure accolte; con rinvio alla CTR del Friuli Venezia Giulia in diversa composizione la quale, ferma l'ammissibilità dell'impugnazione contro la cartella proposta dalla Fondazione XX , valuterà nel merito i motivi di opposizione da quest'ultima dedotti. Il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del presente procedimento di legittimità.

P.Q.M.

LA CORTE accoglie il 3^, 4^, 5^ e 6^ motivo di ricorso, respinti gli altri;

cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia 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

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza