Sentenza del 19/01/2018 n. 1297 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

CHE:

1. con ricorso notificato all'Agenzia delle Entrate e ad Equitalia E.T.R. spa, il sig. M.P., tramite il proprio difensore, proponeva ricorso contro la cartella di pagamento n. (XXXXX), notificatagli in data 3.10.2006, relativa all'anno di imposta 2002, con cui gli veniva chiesto il pagamento della somma di Euro 6.750,35 a titolo sanzioni ed interessi per carente versamento di addizionale regionale, ritenute alla fonte, irap ed irpef, eccependo la illegittimità della iscrizione a ruolo per intervenuta decadenza, la mancata notifica della previa comunicazione di irregolarità, l'illegittimità dell'atto impugnato per omessa sottoscrizione del concessionario della riscossione e la carenza di motivazione dell'atto.

2. La CTP di Bari, con sentenza n. 33/20/08, rigettava il ricorso, ritenendo che non si fosse verificata alcuna decadenza perchè il D.L. 17 giugno 2005, n. 106, convertito in L. 31 luglio 2005, n. 156, aveva stabilito che per le somme dovute a seguito di liquidazione D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, relativamente alle dichiarazioni già presentate alla data del 10.8.2005, la notifica delle cartelle dovesse avvenire entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, cosicchè, per l'anno di imposta 2002, il termine per la notifica delle cartelle scadeva il 31.12.2007, e quindi la cartella in questione era stata notificata tempestivamente, rigettando anche le altre eccezioni; quella sulla mancata sottoscrizione, in particolare, era respinta perchè la L. n. 241 del 1990, art. 21 - octies, comma 2, stabilisce che non è annullabile il provvedimento amministrativo che, sebbene adottato in violazione della forma richiesta, tuttavia non avrebbe potuto avere contenuto dispositivo diverso da quello in concreto adottato;

3. il contribuente interponeva appello deducendo, tra l'altro, violazione di legge della sentenza di primo grado in merito alla eccezione di decadenza dal potere impositivo ed insufficiente ed errata pronuncia in ordine alla mancata sottoscrizione dell'agente della riscossione;

4. la CTR della Puglia, con la sentenza n. 116/9/2009 depositata il 26.11.2009, accoglieva l'appello del contribuente ed annullava la cartella per vizi formali della stessa, ritenendo assorbiti gli altri motivi di appello.

5. Ricorre in cassazione Equitalia E.T.R. spa sulla base di due motivi.

6. Resiste con controricorso il contribuente che deduce anche due motivi di ricorso incidentale.

7. Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Motivi della decisione

CHE:

1.1. Con il primo motivo di ricorso Equitalia deduce violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 2, lett. a), del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 e del D.M. 28 giugno 2009, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, asserendo che l'appellante ha confuso due diversi asseriti vizi della cartella, rubricando il motivo di appello in relazione alla omessa sottoscrizione della stessa, ma articolando poi lo stesso in relazione alla omessa indicazione del responsabile del procedimento, e nello stesso vizio è incorsa la CTR sia perchè ha ritenuto necessaria la sottoscrizione della cartella, mentre in base al disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, e del relativo decreto ministeriale cui lo stesso fa riferimento, tale requisito non è previsto, sia perchè nella motivazione ha fatto riferimento alla violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 2, che attiene alla mancata indicazione nella cartella del responsabile del procedimento e nulla ha a che vedere con la omessa sottoscrizione della stessa.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso deduce violazione e falsa applicazione del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, art. 36, comma 4-ter, convertito in L. n. 31 del 2008 e della L. 241 del 1990, art. 21-octies, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, laddove la CTR, pur riconoscendo che l'obbligo di indicazione in cartella del responsabile del procedimento sia stato previsto per legge solo a partire dal 2008 (con l'introduzione della L. n. 31 del 2008, art. 36, comma 4 ter) per i ruoli consegnati a decorrere dal 1.6.2008, e quindi per cartelle certamente successive a quella in questione, già notificata nel 2006, ha tuttavia ritenuto la cartella in questione ugualmente viziata, ed in particolare annullabile, per tale motivo. Inoltre la CTR non ha considerato che la L. n. 241 del 1990, art. 5 comma 2, conteneva una disposizione che suppliva sempre alla mancata espressa indicazione del responsabile del procedimento dettando un criterio per individuarlo in ogni caso in una figura specifica dell'amministrazione relativa, e non ha considerato che la cartella, all'epoca della notifica di quella in questione, era atto a contenuto vincolato in base al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 e D.M. n. 321 del 1999 che non prevedevano la sottoscrizione.

A questi motivi di ricorso, il contribuente in controricorso eccepisce la inammissibilità del primo per violazione dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3 e del principio di autosufficienza; ne eccepisce poi l'infondatezza perchè dedotto per la prima volta in cassazione, quando nei precedenti gradi di giudizio Equitalia aveva accettato il contraddittorio, argomentando, sia in merito al vizio di omessa sottoscrizione che a quello di mancata indicazione del responsabile del procedimento. Eccepisce poi infondatezza del secondo motivo di ricorso atteso che la non applicazione della normativa del 2008 sull'obbligo di indicazione del responsabile del procedimento anche alle cartelle emesse anteriormente comporterebbe una lesione del principio di uguaglianza e sarebbe in contrasto con lo spirito dello Statuto del contribuente, rilevando inoltre che la stessa Corte Costituzionale, nella sentenza n. 58 del 2009, pur ritenendo non applicabile al periodo anteriore al giugno 2008 la sanzione della nullità delle cartelle per omissione della sottoscrizione o per l'omessa indicazione del responsabile, non ha escluso la sanzione dell'annullamento.

1.3. Preliminarmente deve essere respinta l'eccezione di inammissibilità del primo motivo per difetto di autosufficienza, atteso che la tematica dello stesso si evince in maniera chiara dalla esposizione.

1.4. Nè lo stesso può ritenersi tardivo. Lo stesso, infatti, è stato determinato dallo sviluppo processuale assunto dal procedimento. In primo grado il contribuente aveva impugnato la cartella anche per "omessa sottoscrizione del concessionario della riscossione"; Equitalia aveva resistito "in relazione all'eccepita mancata sottoscrizione" affermando che rispecchiava il relativo decreto ministeriale, senza alcun riferimento alla omessa indicazione del responsabile. Nell'appello, è stato il contribuente che, pur intitolando il motivo di impugnazione "errata pronuncia sulla mancata sottoscrizione", lo ha articolato anche con riferimento alla legge del 2008 sulla indicazione del responsabile; a questo Equitalia ha replicato anche su tale specifico aspetto, e la sentenza della CTR si è quindi soffermata specificamente sul problema, in taluni passi unendolo con quello della omessa sottoscrizione. Il motivo, pertanto, non è tardivo perchè deriva dalla sentenza di appello.

2. Nel merito, i primi due motivi di ricorso, che possono essere trattati congiuntamente attendendo al contenuto formale della cartella, sono fondati.

E' vero che l'art. 7 dello "statuto del contribuente" prevede fin dal 2000 l'indicazione del responsabile del procedimento, ma non ne commina nullità in caso di mancata attuazione. La sanzione della nullità per tale omissione è stata prevista solo dal 2008 e non ha applicazione retroattiva.

La stessa sentenza n. 58 del 2009 della Corte Costituzionale non autorizza la conclusione della nullità delle cartelle viziate ante 2008 laddove statuisce in maniera chiara.

La L. n. 212 del 2000, peraltro, non precisa gli effetti della violazione dell'obbligo indicato: essa, in particolare, a differenza di quanto fa con riferimento ad altre disposizioni, non commina la nullità per la violazione della disposizione indicata. Nè la nullità, in mancanza di un'espressa previsione normativa, può dedursi dai principi di cui all'art. 97 Cost., o da quelli del diritto tributario e dell'azione amministrativa.

Deve pertanto escludersi che, anteriormente all'emanazione della disposizione impugnata, alla mancata indicazione del responsabile del procedimento conseguisse la nullità della cartella di pagamento. Questa è stata infatti esclusa, a fronte di notevoli incertezze dei giudici di merito, dalla Corte di cassazione. La disposizione impugnata, di conseguenza, non contiene una norma retroattiva. Essa dispone per il futuro, comminando la nullità per le cartelle di pagamento prive dell'indicazione del responsabile del procedimento.

2.1. Anche l'ordinanza n. 377 del 2007, sempre della Corte Costituzionale, non stabilisce il principio della annullabilità; nella specie, in realtà, si discuteva della questione di legittimità costituzionale dell'art. 7 dello statuto che, proprio laddove prevede l'obbligo di indicare il responsabile del procedimento, non sarebbe coerente con i principi del procedimento amministrativo di riscossione. Si tendeva, quindi, a volere rimuovere la previsione. La decisione di infondatezza della Corte (che conferma, così, la previsione dell'art. 7), però, non permette di

giungere alla conclusione secondo cui le cartelle recanti tale vizio (ante la legge specifica del 2008) siano annullabili.

2.2. In realtà, questa Corte ha più volte ribadito il principio (ancora molto di recente, Sez. 5^, n. 17508 del 2017 e n. 19864 del 2017), che questo Collegio condivide, secondo cui l'omessa indicazione del responsabile del procedimento nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati agli agenti della riscossione in data anteriore al 1 giugno 2008 - quale è, pacificamente, quella qui in considerazione - non comporta nè la nullità di dette cartelle, dato che il D.L. n. 248 del 2007, art. 36, comma 4 - ter, ha previsto tale sanzione solo con riguardo alle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati a decorrere dalla data menzionata (in tale senso, per tutte, Sez. U., n. 11722 del 2010), nè l'annullabilità delle stesse, atteso che, "essendo la disposizione di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 7, priva di sanzione, e non incidendo direttamente la violazione in questione sui diritti costituzionali del destinatario, trova applicazione della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 21 octies, il quale, allo scopo di sanare con efficacia retroattiva tutti gli eventuali vizi procedimentali non influenti sul diritto di difesa, prevede la non annullabilità del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, qualora, per la natura vincolata del provvedimento, come nel caso di cartella esattoriale, il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato" (Sez. 6-T, ord. n. 332 del 2016; nello stesso senso, Sez. 5, n. 25773 del 2014, Sez. 5, n. 3754 del 2013 e Sez. 5, n. 4516 del 2012).

2.3. Anche la mancata sottoscrizione nella cartella non è causa di nullità della stessa, come ribadito da questa Corte (Sez. 5, n. 26053 del 2015 - Rv. 638460 e, ancora da ultimo, Sez. 5, n. 17508 del 2017), secondo cui:

In tema di riscossione delle imposte, la mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, quando non è in dubbio la riferibilità di questo all'Autorità da cui promana, giacchè l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge, mentre, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, la cartella va predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione dell'esattore ma solo la sua intestazione.

2.4. Deve, ritenersi, pertanto che la CTR abbia errato sull'applicazione delle norme in questione; da ciò discende l'accoglimento dei primi due motivi. Poichè, poi, nella decisione della questione non sono coinvolti accertamenti di fatto, si verte nella situazione in cui questa Corte può decidere nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c., e, pertanto, i motivi sopra esposti comportano il rigetto del ricorso introduttivo del contribuente.

3. Con il primo motivo di ricorso incidentale, non essendosi la CTR pronunciata sul punto avendo ritenuto assorbiti i restanti motivi di ricorso a seguito dell'accoglimento del primo, il contribuente deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 11 delle preleggi del codice civile e della L. n. 212 del 2000, art. 3, con riferimento alla L. n. 156 del 2005, art. 1, comma 5 - bis, ed al combinato disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis, e del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, ritenendo che, nella specie, non sarebbe applicabile la suddetta normativa che aveva esteso il termine per l'emissione delle cartelle fino al quarto anno

successivo a quello di presentazione della dichiarazione, restando applicabile la disciplina previgente che stabiliva la decadenza al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Nella specie, pertanto, il termine sarebbe scaduto il 31.12.2005.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. La L. 31 luglio 2005, n. 156, in sede di conversione, ha apportato al 17 giugno 2005, n. 106, alcune modifiche, in particolare introducendo, all'art. 1, il comma 5-bis che ha previsto il termine del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, come data ultima per la notifica delle cartelle, con specifico riferimento alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003 (come quella di specie). Si tratta di normativa emanata a seguito della pronuncia della Corte costituzionale n. 280 del 2005 di declaratoria d'incostituzionalità del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25.

Come ribadito più volte dalla giurisprudenza di questa Corte (si veda, da ultimo, Sez. 5, n. 23822 del 2017) si tratta di una disciplina la quale, secondo la giurisprudenza di questa Corte di legittimità, ha un inequivoco valore transitorio e trova applicazione non solo alle situazioni tributarie anteriori alla sua entrata in vigore, ma anche a quelle ancora non definite con sentenza passata in giudicato operando retroattivamente, sia in quanto introdotto per eliminare una lacuna normativa verificatasi per effetto di pronuncia costituzionale e per garantire - oltre che l'interesse del contribuente - l'interesse dell'erario di evitare un termine decadenziale talmente ristretto da pregiudicare la riscossione dei tributi, sia in considerazione del tenore testuale dell'esordio dei commi 5 bis e 5 ter. (Cass. n. 15329/2014; n. 8406/2013; n. 16990/2012; n. 2212/2011; n. 26104/2005 e n. 1435/2006).

Inoltre con la sentenza n. 26104/2005 questa Corte ha altresì ribadito l'immediata applicazione, anche ai giudizi in corso, dei nuovi termini introdotti dalla disciplina transitoria, affermando: "...la natura additiva di principio dell'intervento della Consulta e la sua necessaria integrazione, a mezzo di legge, con la fissazione di specifici termini di notifica della cartella esattoriale -... comportano l'applicazione di quegli stessi termini e di quelli dettati in via transitoria, ai rapporti ancora pendenti, come se l'azione amministrativa tributaria fosse stata regolata dagli stessi ab initio.

Nella specie, oltre tutto, la nuova normativa è intervenuta (agosto 2005) prima ancora che scadesse il termine che lo stesso contribuente ha identificato come finale per la notifica della cartella nel regime previgente (il 31.12.2005) per cui, a rigore, neppure può parlarsi di applicazione retroattiva della nuova normativa.

4. Con il secondo motivo di ricorso incidentale il contribuente deduce poi violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis e della L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, deducendo l'invalidità della cartella per la mancata previa notifica della comunicazione di irregolarità, motivo anch'esso ritenuto assorbito dalla CTR che su esso non si è pronunciata.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. Come più volte ribadito da questa Corte, l'invio della comunicazione di irregolarità è un adempimento rivolto esclusivamente ad orientare il comportamento futuro dell'interessato ed esula, quindi, dall'ambito dell'esercizio del diritto di difesa e di contraddittorio nei confronti dell'emittenda cartella di pagamento (cfr., ex multis, Sez. 6-T, ord. n. 11292 del 2016; Sez. 5, n. 13759 del 2016; Sez. 5, n. 6563 e n. 20431 del 2014; n. 26361 del 2010; n. 8137 e n. 5329 del 2012). Secondo la sopra citata ordinanza n. 11292 del 2016, poi, la sua emissione non è dovuta se non risulta che la stessa avrebbe portato ad un risultato diverso da quello indicato in dichiarazione o dell'accertamento di una imposta maggiore o diversa da quella liquidata nella dichiarazione sottoposta a controllo, circostanza che, anche in questo caso come in quello oggetto della suddetto provvedimento, non è stato dedotto specificamente. La stessa sentenza n. 110 del 2007 (con udienza il 15.11.2006), citata dal contribuente, che si occupa, in realtà, di altro problema, relativo all'applicazione temporale dell'art. 36 - bis, comma 3, si muove su questa linea e non statuisce, comunque, alcuna sanzione di nullità. La mancanza di tali presupposti rende giustizia anche della tesi di parte ricorrente secondo cui l'omessa comunicazione d'irregolarità al contribuente le avrebbe impedito di ottenere la eventuale definizione con pagamento ridotto.

5. Le spese del presente giudizio di cassazione seguono la soccombenza. Sono, pertanto, a carico del contribuente e si liquidano in Euro 1.500, oltre spese prenotate a debito.

Sussistono, invece, buone ragioni, in considerazione della natura della controversia, per compensare tra le parti le spese delle fasi di merito.

P.Q.M.

Accoglie il primo e secondo motivo di ricorso.

Cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, respinge il ricorso introduttivo del contribuente.

Rigetta i motivi di ricorso incidentale.

Condanna il contribuente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, liquidate in Euro 1.500, oltre spese prenotate a debito.

Compensa le spese delle fasi di merito.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 14 settembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 19 gennaio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza