Sentenza del 06/06/2018 n. 14577 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - IN GENERE Processo tributario - Dichiarazione di contumacia - Esclusione - Conseguenze.

Massima:

Nel processo tributario, non è prevista la dichiarazione di contumacia, rilevando la mancata costituzione del resistente come mera assenza di fatto.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. L' Equitalia Sud S.p.A., in qualità di incorporante Equitalia Polis S.p.A. ed Equitalia Gerit S.p.A., ricorre con dodici motivi avverso la XXX s.r.l., in liquidazione, e l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n. 214/37/2011 della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sez. 37, depositata il 21/7/2011 e non notificata, che, in controversia concernente l'impugnativa della cartella di pagamento n. (XXXXX) emessa a seguito di controllo automatizzato D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, riguardante IVA, IRPEG ed IRAP per gli anni di imposta 2002 e 2003, ha accolto l'appello della società contribuente avverso la sentenza della C.T.P. di Roma, che, a sua volta, aveva rigettato il ricorso introduttivo.

2. Con la sentenza impugnata, la C.T.R. del Lazio riteneva l'illegittimità della duplicazione del rapporto giuridico tra fisco e contribuente, la nullità della notifica della cartella di pagamento, effettuata dal concessionario territorialmente incompetente, senza il ricorso ad un apposito ufficiale della riscossione e priva di relata, nonchè la nullità della stessa cartella, perchè priva di motivazione e non preceduta da avviso bonario, e del ruolo, reso esecutivo prima della sua emissione.

3. A seguito del ricorso dell'Equitalia Sud S.p.A., l'Agenzia delle Entrate si costituisce con controricorso contenente ricorso incidentale con cinque motivi; anche la XXX s.r.l. in liquidazione

si costituisce e resiste con controricorso, avanzando ricorso incidentale di un unico motivo, al quale l'Equitalia S.p.A. resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1.1. Preliminarmente si rileva che "Il soccombente ha l'onere di impugnare la sentenza entro i termini di legge, perchè l'art. 334 c.p.c., che consente l'impugnazione incidentale tardiva nei confronti di qualsiasi capo della sentenza impugnata "ex adverso", è applicabile solo all'impugnazione incidentale in senso stretto, che è quella proveniente dalla parte contro la quale è stata proposta l'impugnazione principale o che sia stata chiamata ad integrare il contraddittorio, a norma dell'art. 331 c.p.c., sicchè la parte che propone un ricorso incidentale adesivo a quello principale è tenuta a rispettare il termine lungo di cui all'art. 327 c.p.c., comma 1, nel testo applicabile "ratione temporis" (Cass. sent. n. 21990/15).

"In materia di cosiddetto termine lungo di impugnazione, l'art. 327 c.p.c., come novellato dalla L. n. 69 del 2009, art. 46, mediante riduzione del termine da un anno a sei mesi, si applica, ai sensi dell'art. 58 della medesima legge, ai giudizi instaurati, e non alle impugnazioni proposte, a decorrere dal 4 luglio 2009, essendo quindi ancora valido il termine annuale qualora l'atto introduttivo del giudizio di primo grado sia anteriore a quella data" (Cass. Sent. n. 6784/12).

Pertanto, il ricorso incidentale dell'Agenzia delle Entrate, articolato in cinque motivi sostanzialmente corrispondenti ai motivi A3 (terzo), B4 (nono), B5 (decimo), B6 (undicesimo e dodicesimo) del ricorso dell'Equitalia S.p.A., non può ritenersi tardivo, dovendosi applicare all'impugnazione il termine annuale, in quanto il procedimento è stato introdotto in primo grado nel 2008.

1.2. Sempre preliminarmente, deve rilevarsi che, contrariamente a quanto dedotto dalla società contribuente, non vi è acquiescenza dell'Agenzia delle Entrate sull'illegittima duplicazione dei rapporti giuridici, sull'incompetenza territoriale del concessionario e sull'illegittima esecutività dei ruoli, oggetto di specifica impugnazione nell'ambito del primo motivo del ricorso incidentale dell'Agenzia delle Entrate (pag. 7 del controricorso), laddove l'Agenzia denuncia la novità delle questioni, introdotte per la prima volta inammissibilmente in grado di appello.

1.3. Passando all'esame dei motivi di ricorso principale, con il primo motivo l'Equitalia Sud S.p.A. denuncia un "error in procedendo" ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 12 e 23, perchè il giudice di appello la avrebbe indicata erroneamente come costituita, mentre, in assenza di costituzione, doveva essere dichiarata contumace.

1.4. Il motivo è infondato e va rigettato.

1.5. Invero, la dichiarazione di contumacia non è prevista nel processo tributario, in cui la mancata costituzione del resistente rileva come mera assenza di fatto; inoltre il ricorrente non avrebbe comunque un interesse giuridicamente rilevante a far valere l'omissione della dichiarazione di contumacia, non avendo dedotto di aver subito uno specifico pregiudizio dal mancato rilievo della sua "assenza" in giudizio.

2.1. Con il secondo motivo di ricorso, l'Equitalia S.p.A. denuncia l'ulteriore "error in procedendo" ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, perchè il giudice di primo grado e quello di appello non avrebbero rilevato l'inammissibilità del ricorso introduttivo, stante la mancata costituzione degli Agenti della riscossione e l'omessa produzione degli avvisi di ricevimento delle raccomandate a mezzo delle quali era stato notificato il ricorso introduttivo.

Chiede, quindi, dichiararsi inammissibile il ricorso, poichè la costituzione dell'Agenzia delle Entrate non avrebbe effetto sanante della nullità della notifica, essendo il concessionario l'unico legittimato passivo per l'impugnazione avente ad oggetto i vizi propri della cartella.

Il motivo è inammissibile, poichè, come rilevato da questa Corte in diversa fattispecie, legittimato passivo nel giudizio promosso dal contribuente per contestare la pretesa tributaria è l'ente creditore e non il concessionario, "il quale, se fatto destinatario dell'impugnazione, dovrà chiamare in giudizio l'ente impositore, se non vuole rispondere dell'esito della lite, non trattandosi nella specie di vizi che riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi" (Cass. S.U. sent. n. 16412/07).

Invero, in un caso di tardiva notifica della cartella esattoriale, questa Corte ha chiarito che "in materia di impugnazione della cartella esattoriale, la tardività della notificazione della cartella non costituisce vizio proprio di questa, tale da legittimare in via esclusiva il concessionario a contraddire nel relativo giudizio. La legittimazione passiva spetta, pertanto, all'ente titolare del credito tributario e non già al concessionario, al quale, se è fatto destinatario dell'impugnazione, incombe l'onere di chiamare in giudizio l'ente predetto, se non vuole rispondere dell'esito della lite, non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non è configurabile nella specie un litisconsorzio necessario" (Cass. sent. n. 10477/2014).

Di conseguenza, la regolare costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate rende irrilevante la presenza sussidiaria dell'agente della riscossione, che, per altro, contraddittoriamente, nello stesso ricorso afferma di essere stato "evocato" in giudizio nei due gradi di merito.

3.1. Con il terzo motivo di ricorso, l'Equitalia Sud S.p.A. denuncia un "error in procedendo ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in riferimento all'art. 112 c.p.c e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, avendo il giudice di appello consentito l'ingresso nel giudizio di domande nuove, accogliendole senza motivare in ordine all'eccezione d'inammissibilità sollevata dall'Agenzia delle entrate. Tale motivo (paragrafo A3 del ricorso principale) coincide con il primo motivo del ricorso incidentale dell'Agenzia delle Entrate.

3.2. I motivi sono fondati e vanno accolti.

3.3. Invero, nel giudizio di appello non possono essere introdotte domande di nullità fondate su fatti diversi da quelli che il contribuente ha fatto valere in primo grado. Per fatti diversi devono intendersi quelli che allargano la materia del contendere, cioè ampliano l'indagine giudiziale, perchè la richiesta di nullità è fondata su di una causa petendi differente da quella dedotta nell'originario ricorso dal contribuente (Cass. sez. trib. n. 16829 del 2007; Cass. sez. trib. n. 10864 del 2005).

Nel caso di specie, la società contribuente, con il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, aveva impugnato la cartella di pagamento, deducendone la nullità della notificazione, effettuata al liquidatore P.S. presso la sua abitazione, senza che risultasse la previa notifica alla società presso la sede legale, a norma dell'art. 145 c.p.c..

Le eccezioni, contenute nell'atto di appello, relative alla nullità della notifica della cartella di pagamento, perchè eseguita dal concessionario fuori dal proprio ambito territoriale, con illegittima duplicazione delle notifiche a soggetti diversi (anche all'ex liquidatore Pe.Ca.), direttamente per posta, senza l'intervento dell'ufficiale per la riscossione e senza redazione della relata, costituiscono un ampliamento dell'originario tema di indagine e non sono ammissibili per la prima volta in grado di appello.

Di conseguenza, le statuizioni contenute ai punti n. 1), 2) e 3) della sentenza impugnata sono state emesse in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, poichè basate sull'accoglimento delle doglianze introdotte dalla società contribuente per la prima volta inammissibilmente in appello.

4.1. In conseguenza dell'accoglimento del terzo motivo del ricorso principale dell'Equitalia Sud S.p.A. e del primo motivo del ricorso incidentale dell'Agenzia delle Entrate, rimangono assorbiti i successivi motivi del ricorso principale (A4, A5, B1, B2, B3, B4, cioè quarto, quinto, sesto, settimo, ottavo e nono), nonchè il secondo motivo del ricorso incidentale dell'Agenzia delle Entrate (contrassegnato con il n. 3), relativi ad "errores in procedendo" sulla valutazione di atti non acquisiti al processo (relativi al diverso procedimento nei confronti di Pe.Ca.), nonchè a singole violazioni di legge attinenti alle norme sulla notifica a mezzo posta da parte dell'Agente della riscossione ed alla violazione degli artt. 156 e 160 c.p.c., che prevedono la sanatoria dell'atto nullo che abbia raggiunto il suo scopo.

5.1. Con il decimo motivo di ricorso (B5), Equitalia Sud S.p.A. denuncia la violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della L. n. 212 del 2000, L. n. 241 del 1990, art. 3, artt. 3 e 24 Cost., perchè il giudice di appello avrebbe ritenuto che la cartella di pagamento non fosse adeguatamente motivata, pur contenendo il riferimento alla dichiarazione dei redditi e l'indicazione del tipo di accertamento condotto con le singole voci di addebito.

Con l'undicesimo motivo di ricorso (B 6), Equitalia Sud S.p.A. denuncia la violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 5, D.Lgs. n. 462 del 1997, art. 2, e D.P.R. n. 633 del 1972, perchè il giudice di appello avrebbe ritenuto la nullità della cartella di pagamento per l'omesso previo invio dell'avviso bonario.

5.2. I motivi corrispondono ai motivi 4, 5 e 6 (in realtà progressivamente il terzo, quarto e quinto) del ricorso incidentale dell'Agenzia delle Entrate e vanno trattati congiuntamente; sono complessivamente fondati e vanno accolti.

5.3. "In tema di riscossione delle imposte, sebbene in via generale la cartella esattoriale, che non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, debba essere motivata alla stregua di un atto propriamente impositivo, tale obbligo di motivazione deve essere

differenziato a seconda del contenuto prescritto per ciascuno tipo di atto, sicchè, nel caso in cui la cartella di pagamento sia stata emessa in seguito a liquidazione effettuata in base alle dichiarazioni rese dal contribuente ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, l'obbligo di motivazione può essere assolto mediante il mero richiamo a tali dichiarazioni perchè, essendo il contribuente già a conoscenza delle medesime, non è necessario che siano indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa" (Cass. ord. n. 21804/2017).

In particolare "la cartella con cui l'Amministrazione chieda il pagamento delle imposte, dichiarate dal contribuente e non versate, non necessita di specifica motivazione, non risultando a tale fine applicabile nè la L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3 (il quale prevede siano messi a disposizione del contribuente gli atti di cui egli già non disponga), nè del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 25, (che prescrive il contenuto minimo della cartella), in quanto la pretesa tributaria scaturisce dalla pura e semplice obbligazione di pagamento delle imposte, determinate nella dichiarazione del contribuente. Spetta, eventualmente, a quest'ultimo, in relazione ai principi generali in tema di onere della prova, allegare e provare di avere effettuato in tutto o in parte i versamenti richiesti, in adempimento dell'obbligo in questione. (Fattispecie relativa a cartella recante la dizione "somme dovute a seguito di controllo della dichiarazione dei redditi")" (Cass. sent. n. 27140/11).

Nel caso di specie, come dedotto fin dall'inizio dall'Agenzia delle Entrate e risultante dalla semplice lettura dell'atto riprodotto nel ricorso dell'Agenzia, la cartella contiene il richiamo alla dichiarazione dei redditi presentata dalla contribuente per gli anni di imposta in contestazione ed assolve, quindi, sia pure sinteticamente all'obbligo di motivazione, trattandosi di omessi versamenti accertati sulla base del controllo automatizzato della stessa dichiarazione.

Inoltre, "in materia di riscossione, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, l'invio al contribuente della comunicazione di irregolarità, al fine di evitare la reiterazione di errori e di consentire la regolarizzazione degli aspetti formali, è dovuto solo ove dai controlli automatici emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero un'imposta o una maggiore imposta e, comunque, la sua omissione determina una mera irregolarità e non preclude, una volta ricevuta la notifica della cartella, di corrispondere quanto dovuto con riduzione della sanzione, mentre tale adempimento non è prescritto in caso di omessi o tardivi versamenti, ipotesi in cui, peraltro, non spetta la riduzione delle sanzioni amministrative ai sensi del D.Lgs. n. 462 del 1997, art. 2, comma 2" (Cass. sent. n. 13759/16).

In tal senso, risulta infondata anche l'argomentazione della società contribuente, secondo cui l'omesso invio del preventivo avviso bonario le avrebbe ingiustamente precluso la possibilità di usufruire della riduzione delle sanzioni amministrative.

Invero, "in materia di riscossione, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, l'invio al contribuente della comunicazione di irregolarità, al fine di evitare la reiterazione di errori e di consentire la regolarizzazione degli aspetti formali, è dovuto solo ove dai controlli automatici emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero un'imposta o una maggiore imposta e, comunque, la sua omissione determina una mera irregolarità e non preclude, una volta ricevuta la notifica della cartella, di corrispondere quanto dovuto con riduzione della sanzione, mentre tale adempimento non è prescritto in caso di

omessi o tardivi versamenti, ipotesi in cui, peraltro, non spetta la riduzione delle sanzioni amministrative ai sensi del D.Lgs. n. 462 del 1997, art. 2, comma 2" (Cass. sent. n. 13759/2016).

7.1. Infine, con il dodicesimo motivo di ricorso (B6), in parte connesso con il primo motivo del ricorso incidentale dell'Agenzia delle Entrate, Equitalia Sud denuncia la violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, perchè non è previsto a norma di legge che il ruolo abbia un numero identificativo, che tale numero debba riportare l'anno di formazione del ruolo e che la sottoscrizione debba essere apposta nel momento in cui viene attribuito il numero identificativo.

L'Agenzia delle Entrate, a sua volta, nell'ambito del primo motivo del ricorso incidentale, lamenta la novità della doglianza relativa all'irregolare formazione del ruolo, che sarebbe stata avanzata dalla società contribuente per la prima volta in fase di appello.

7.2. Appare, quindi, preliminare l'esame della doglianza sollevata nel primo motivo di ricorso dell'agenzia delle Entrate, che riguarda l'ammissibilità della contestazione; il motivo è fondato e va accolto.

7.3. Ed invero, la società contribuente con il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, ha contestato solo genericamente che il ruolo era stato reso esecutivo oltre i termini di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, mentre con il ricorso in appello ha introdotto la circostanza del tutto nuova che l'esecutività non poteva ritenersi tempestiva, perchè resa prima dell'emissione del ruolo stesso, ricavabile dal numero cronologico.

Tale rilievo comporta l'accoglimento del motivo di ricorso dell'Agenzia delle Entrate, attinente alla novità della questione, inammissibilmente introdotta dalla società ricorrente solo nel giudizio di appello, con assorbimento del dodicesimo motivo di ricorso dell'Equitalia Sud S.p.A., per altro fondato nel merito.

8.1. Atteso l'accoglimento del ricorso, la sentenza impugnata va cassata e rinviata alla C.T.R. del Lazio in diversa composizione, cui è demandato di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità, affinchè decida sui motivi di appello della società contribuente, che non vertono su circostanze introdotte per la prima volta nel secondo grado di giudizio e non siano stati dichiarati infondati con la presente decisione.

8.2. Al giudice di rinvio è rimesso anche l'esame del ricorso incidentale della XXX s.r.l. in liquidazione, che è inammissibile in questa sede, poichè la società è risultata integralmente vittoriosa in appello.

Secondo un orientamento consolidato di questa Corte, infatti, "il ricorso incidentale per cassazione, anche se condizionato, deve essere giustificato da un interesse che abbia per presupposto una situazione sfavorevole al ricorrente, cioè una soccombenza; esso, pertanto, deve essere considerato inammissibile quando proposto dalla parte vittoriosa. Peraltro, le tesi, considerate assorbite e, quindi, non considerate dalla sentenza impugnata, possono essere eventualmente riproposte davanti al giudice di rinvio, in caso di accoglimento del ricorso principale" (Cass. sent. n. 9637/01).

P.Q.M.

La Corte accoglie i motivi terzo, decimo e undicesimo del ricorso principale, e primo, terzo, quarto e quinto del ricorso incidentale dell'Agenzia delle Entrate, tutti come indicati nella parte motiva; rigetta il primo motivo del ricorso principale dell'Equitalia Sud S.p.A. e dichiara inammissibile il secondo; dichiara inammissibile il ricorso incidentale della XXX s.r.l. in liquidazione, nonchè assorbiti i rimanenti motivi del ricorso principale dell'Equitalia Sud S.p.A. e del ricorso incidentale dell'Agenzia delle Entrate; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla C.T.R. del Lazio in diversa composizione, cui demanda anche al decisione sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 28 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 6 giugno 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza