Sentenza del 07/11/2018 n. 28345 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle Entrate ha impugnato, con unico motivo, la sentenza n. 169/01/2011, depositata dalla CTR del Lazio il 14.03.2011.

Ha riferito che la Trasformazione Fondiaria di Buglione s.p.a. aveva proposto ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma avverso la cartella di pagamento - dell'importo di Euro 46.274,02 - emessa a seguito di controllo automatizzato ex D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis. La società sosteneva la tardiva trasmissione del ruolo al Concessionario, oltre i termini previsti dalla L. n. 448 del 1998, lamentando anche di non essersi potuta avvalere del condono ex L. 289 del 2002, art. 12.

La CTP aveva accolto il ricorso con sentenza n. 117/32/2009, rilevando la tardività della notifica della cartella e la conseguente decadenza della Amministrazione dal potere accertativo, alla luce del D.L. n. 106 del 2005.

L'appello dell'Ufficio, con la pronuncia ora impugnata, era stato rigettato.

Con l'unico motivo la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., del D.L. n. 106 del 2005, art. 1, comma 5 bis, conv. in L. n. 156 del 2005, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 1 e art. 24, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, perchè con la contribuente aveva denunciato la tardività della trasmissione del ruolo, mentre il giudice tributario aveva deciso sul rilievo d'ufficio della decadenza della Amministrazione dal potere accertativo per tardiva notifica della cartella di pagamento, così incorrendo in una decisione ultra petita. Ha chiesto pertanto la cassazione della sentenza impugnata.

La contribuente si è costituita, eccependo l'inammissibilità del ricorso e nel merito la sua infondatezza.

Non si costituiva Equitalia, cui pure era stato tempestivamente notificato il ricorso. All'udienza pubblica del 18 settembre 2018, dopo la discussione, il P.G. e le parti hanno concluso. La causa è stata trattenuta in decisione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Esaminando le sollevate eccezioni di inammissibilità del ricorso, esse non trovano fondamento.

Non è fondata quella relativa alla tardività della impugnazione. A tal fine è sufficiente evidenziare che l'ultimo giorno di notifica utile coincideva con il 29 aprile 2012, cadente di domenica, sicchè è tempestiva la notifica eseguita il giorno 30 aprile 2012.

E' infondata anche la seconda eccezione. La contribuente rileva che il testo della sentenza impugnata, riportato nel ricorso, sarebbe quello di altra pronuncia, riguardante la controversia instaurata per la cartella esattoriale relativa all'anno d'imposta 1994. Se pur risulta riportato il testo di altra sentenza, relativa ad altro anno d'imposta e riguardante la distinta controversia insorta tra le medesime parti e su questioni analoghe, trattasi di un mero errore materiale che non inficia l'atto, nè lo rende incomprensibile, atteso che nel corpo del ricorso risulta inequivoco il riferimento alla sentenza oggetto della presente impugnazione e all'anno d'imposta 1996, così come corretta è stata la produzione della copia dell'atto impugnato.

Per le ragioni esposte in riferimento alla seconda eccezione è infondata anche la terza, con cui si eccepisce la violazione del diritto di difesa e di contraddittorio. Se poi con essa non ci si vuole riferire al testo di sentenza erroneamente riprodotto in ricorso, è inammissibile perchè non se ne comprende l'oggetto.

Esaminando il merito, con l'unico motivo l'Agenzia si duole della nullità della sentenza per decisione ultra patita. In particolare sostiene che il giudice regionale, a fronte della sola censura sollevata dal contribuente sulla tardività della trasmissione del ruolo al Concessionario, ha confermato la statuizione del giudice di primo grado, sostenendo la rilevabilità d'ufficio della tardività della notifica della cartella di pagamento, ai sensi della L. n. 156 del 2005, art. 1, comma 5 bis, lett. c).

La controricorrente sostiene l'infondatezza del motivo perchè il ricorso dinanzi al giudice di primo grado fu introdotto in epoca anteriore alla entrata in vigore del D.L. n. 106 del 2005, conv. con L. n. 156 del 2005, la quale norma, di valore transitorio, trovava applicazione alle situazioni tributarie anteriori alla sua entrata in vigore. Successivamente alla introduzione della nuova disciplina pertanto, con memorie regolarmente depositate, il contribuente integrò le difese, dolendosi specificamente della tardività della notifica della cartella (2005) a fronte dell'anno d'imposta (1996).

Deve premettersi che la giurisprudenza di Legittimità, in tema di riscossione delle imposte sui redditi, ha ripetutamente affermato che il D.L. n. 106 del 2005, art. 1, convertito con modificazioni nella L. n. 156 del 2005, ha fissato al comma 5 bis i termini di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento relative alla pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni. Ha in particolare stabilito all'art. 5-ter, sostituendo il D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 36, comma 2, che, per le somme dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001, la cartella di pagamento debba essere notificata a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione. Ha indicato poi termini diversi per le dichiarazioni presentate entro il 2002 e il 2003, nonchè per quelle presentate a decorrere dal gennaio 2004 (Cass., sent. n. 4745 del 2006; sent. n. 24048 del 2011; sent. n. 15661 del 2014; sent. n. 29845/2017. Con riguardo all'iva cfr. da ultimo ord. n. 8321/2018).

La disciplina è stata introdotta, modificando la precedente, all'esito di un processo di riequilibrio del rapporto amministrazione-contribuente in ordine ai tempi di accertamento delle imposte e della relativa riscossione, più adeguato ai parametri costituzionali, così dando seguito alla sentenza della Corte costituzionale n. 280 del 2005, che aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, nella parte in cui non prevedeva un termine di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento relative ad imposte liquidate ex D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis, così di fatto lasciando il contribuente in una situazione di intollerabile incertezza sui tempi dell'azione esecutiva del fisco, per essere sottoposto, anche dopo l'accertamento e la iscrizione a ruolo di maggiori imposte, alla prescrizione decennale del potere di notifica della cartella esattoriale (cfr. Cass., sent. n. 22223 del 2015).

Peraltro la norma, di chiaro ed inequivoco valore transitorio, trova applicazione non solo alle situazioni tributarie anteriori alla sua entrata in vigore, che siano pendenti presso l'ente impositore, ma anche a quelle ancora sub iudice (cfr. Cass., sent. n. 15661 del 2014 cit.).

Così ricostruito dalla giurisprudenza l'assetto normativo all'indomani della introduzione delle modifiche apportate dalla citata L. n. 156, definitivamente privilegiando la cadenza temporale degli atti esterni dell'accertamento, quelli portati effettivamente a conoscenza del contribuente, la decisione assunta dal giudice tributario va confermata, sebbene sia necessaria la correzione della motivazione ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 4.

Il giudice d'appello ha accolto l'impugnazione del contribuente affermando la decadenza della Amministrazione dalla potestà accertativa perchè la cartella di pagamento emessa a seguito di accertamento automatico ex D.Lgs. n. 600 del 1973, art. 36 bis relativamente ai redditi del 1996, era stata notificata il 23.06.2005. A tale statuizione è pervenuta rilevando d'ufficio la decadenza del potere dell'Agenzia in applicazione dei termini scadenzati dall'art. 1, comma 5 bis cit.

La giurisprudenza di legittimità ha affermato che il termine di decadenza, stabilito a carico dell'ufficio tributarlo ed in favore del contribuente per l'esercizio del potere impositivo, ha natura sostanziale e non appartiene a materia sottratta alla disponibilità delle parti, in quanto tale decadenza non concerne diritti indisponibili dello Stato alla percezione di tributi, ma incide unicamente sul diritto del contribuente a non vedere esposto il proprio patrimonio alle pretese del fisco oltre un certo limite temporale. Ne discende che è riservata alla valutazione del contribuente stesso la scelta di avvalersi o meno della relativa eccezione, da ritenersi pertanto eccezione in senso proprio, non rilevabile d'ufficio nè proponibile per la prima volta in grado d'appello qualora la decadenza dell'Amministrazione dalla pretesa fiscale non sia stata ritualmente dedotta dal contribuente (cfr. Cass., sent. n. 14028 del 2011, in tema di riscossione delle imposte sui redditi, in riferimento alla cartella di pagamento emessa sulla base di un avviso di accertamento notificato dopo la scadenza del termine di decadenza di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43; cfr. inoltre sent. 22015/2004; sent. 24970/2005).

La difesa della contribuente ha chiarito che il presente ricorso fu introdotto anteriormente alla emanazione del D.L. n. 106 cit. Le contestazioni in esso contenute erano pertanto originariamente limitate alla verifica della esecutorietà del ruolo e alla eventuale tardività della trasmissione al Concessionario. Immediatamente dopo l'intervento normativo, che riscriveva i termini di notifica della cartella di pagamento, con memoria depositata ai sensi del D.Lgs. n. 546

del 1992, art. 24 la società provvide tempestivamente a sollevare eccezione di decadenza della Amministrazione. Della eccezione espressamente sollevata con la memoria, in ossequio al principio di autosufficienza, nel controricorso è debitamente riportato il passaggio che la contiene.

Queste le rispettive posizioni, deve innanzitutto constatarsi che, a differenza di quanto afferma il contribuente, il ricorso fu depositato l'8 agosto 2005, e dunque poco dopo (e non prima) dell'entrata in vigore del D.L. n. 106 cit. (17 giugno 2005). Ciò non ha tuttavia rilievo perchè la disciplina transitoria, con la quale si disciplinavano i tempi di notificazione delle cartelle per gli accertamenti automatizzati relativi alle dichiarazioni già presentate, fu introdotta con la legge di conversione n. 156 cit., entrata in vigore immediatamente dopo il deposito del ricorso della contribuente (10 agosto 2005).

Ciò chiarito, è pur vero che questa Corte ha affermato, anche con recenti pronunce, che l'eccezione di decadenza dal potere di accertamento non può essere sollevata per la prima volta con la memoria di cui all'art. 24 cit., mediante la presentazione di motivi aggiunti, in quanto l'integrazione dei motivi di ricorso è consentita dall'art. 24 cit. soltanto in relazione alla contestazione di documenti depositati dalla controparte e fino ad allora non conosciuti (Cass., ord. n. 16803/2017; sent. n. 12442/2011, nelle cui fattispecie l'iniziale domanda era volta a far valere l'avvenuta definizione dei rapporti fiscali ex L. n. 289 del 2002 o ex L. n. 413 del 1991, richiedendosi successivamente la decadenza dal potere impositivo per l'inutile decorso dei termini di notifica della cartella esattoriale ai sensi del D.L. n. 106 cit., art. 1).

A fronte di tale rigorosa interpretazione non si ritiene necessario richiamare quell'orientamento secondo cui, qualora il contribuente abbia denunciato la tardiva trasmissione del ruolo, così facendo riferimento ad un termine intermedio nella formazione dell'atto impositivo, il giudice di appello che accerti e dichiari la tardività della notifica della cartella esattoriale per violazione del termine previsto dal D.L. n. 106 del 2005, art. 1, comma 5 bis, convertito con modificazioni nella L. n. 156 del 2005, non rileva d'ufficio un'eccezione non proposta, ma si limita a qualificare in termini giuridici diversi la già formulata deduzione di decadenza sulla base di circostanze di fatto acquisite agli atti di primo grado ed indiscusse (Cass., sent. n. 25077 del 2014; sent. n. 1838 del 2008; per un caso analogo cfr anche sent. 10864/2005). Tuttavia questo Collegio ritiene che il caso di specie, relativo alla eccezione di decadenza sollevata con memoria ex art. 24 cit., non sia del tutto coincidente con i limiti imposti dalla medesima norma processuale. L'art. 24 cit. trova infatti giustificazione nella pregressa conoscenza dei documenti prodotti dalle altre parti o acquisiti su disposizione della Commissione Tributaria. Nella fattispecie oggetto di causa la nuova disciplina regolatrice dei termini di notifica della cartella esattoriale, e in particolare quella introdotta dal D.L. n. 106 cit. e dalla sua legge di conversione n. 156 cit., pacificamente volta a dettare regole transitorie per i rapporti pregressi, costituisce ius superveniens, che è qualcosa di ontologicamente distinto dai documenti indicati nell'art. 24 cit. La sua efficacia applicativa infatti è stata considerata da costante giurisprudenza estensibile alle cause già in corso (per tutte cfr. sent. n. 15661/2014 e precedenti in essa citati).

D'altronde è altrettanto incontestato che la disciplina - quella transitoria così come quella regolata dal novellato D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 - abbia voluto azzerare le pregresse regole

sulle cadenze temporali del procedimento di accertamento, rendendo irrilevante per il contribuente ogni atto interno del processo formativo del provvedimento impositivo, valorizzando al contrario il momento di esternazione del potere della Amministrazione finanziaria -e con esso il rapporto tra contribuente e fisco- mediante l'atto (la cartella esattoriale) con il quale infine questa contesta al contribuente il debito tributario (cfr. già Cass., sent. n. 26104/2005; 15786/2012; 9437/2014).

Le finalità del nuovo assetto normativo contrasterebbero allora con una pronuncia di inammissibilità della eccezione sollevata. Sarebbe infatti contraddittorio ricondurre l'eccezione di decadenza della Amministrazione dal potere impositivo per inosservanza dei termini previsti dall'art. 5 bis cit. nell'alveo dei motivi aggiunti, ammessi nella rigorosa perimetrazione dell'art. 24 della disciplina sul processo tributario. Se dunque, come affermato pacificamente, le regole transitorie introdotte dalla L. n. 156 del 2005 vanno applicate ai giudizi in corso, esse non possono essere sottoposte alle preclusioni processuali previste dall'art. 24 cit.

In conclusione la società contribuente ha correttamente ed efficacemente sollevato l'eccezione di decadenza della Amministrazione dal potere di accertamento per aver notificato la cartella di pagamento a distanza di circa nove anni dalla data di presentazione della dichiarazione relativa ai redditi del 1996 e comunque il giudice regionale non ha pronunciato ultra petita, ma tenendo rigorosamente conto dello jus superveniens.

Il ricorso va pertanto rigettato.

La complessità della vicenda giustifica la compensazione delle spese di causa.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 18 settembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 7 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza