Sentenza del 04/04/2018 n. 8297 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI RILEVANTI E RAGIONI DELLA DECISIONE

p. 1. Appalti Setter srl propone quattro motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 250/01/12 del 7 giugno 2012, con la quale la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in riforma della prima decisione, ha ritenuto legittima la cartella di pagamento (n.XXXXX) notificatale da Equitalia Gerit spa per Iva, Irpeg ed Irap, a seguito di controllo della dichiarazione Modello Unico 2002 per il periodo di imposta 2001 (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis).

La Commissione Tributaria Regionale, in particolare, ha ritenuto che: - la cartella di pagamento in oggetto fosse stata validamente notificata, ex art. 156 c.p.c., in quanto fatta oggetto, da parte della società contribuente, di tempestivo ricorso in opposizione; - tale cartella fosse stata congruamente motivata in ordine ai presupposti degli importi pretesi, avendo l'ufficio chiarito in giudizio che essa si riferiva al recupero di sgravi precedentemente effettuati in misura superiore al dovuto (e già considerati in altra cartella, fatta oggetto di un diverso giudizio conclusosi con sentenza CTR Lazio, n. 210/04/2009, favorevole all'ufficio).

Mentre nessuna attività difensiva è stata posta in essere, in questa sede, da Equitalia Gerit spa, l'agenzia delle entrate si è costituita al solo fine della discussione.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso la società lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26 e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, in relazione agli artt. 145 e 156 c.p.c.. Per avere la commissione tributaria regionale applicato la sanatoria prevista da quest'ultima disposizione in un caso di radicale inesistenza della notificazione della cartella; perchè effettuata, ex art. 145 c.p.c., alla residenza personale del legale rappresentante sita in un Comune (XXXXX) diverso da quello di domicilio fiscale della società (XXXXX). Inoltre, suscitava perplessità quanto dichiarato dall'agente postale in ordine al fatto che, presso la sede legale della società, quest'ultima non risultasse reperita nè reperibile (contrariamente all'esito di innumerevoli altre notificazioni).

p. 2.2 Il motivo è infondato.

La notificazione in questione è stata eseguita mediante ricorso alle modalità alternative di cui all'art. 145 c.p.c.; a nulla rilevando che il legale rappresentante della società risiedesse, all'atto della notificazione stessa, in Comune diverso da quello di domicilio fiscale della società contribuente.

Sul punto si è affermato (Cass. 1206/11) che "la disciplina delle notificazioni degli atti tributari si fonda sul criterio del domicilio fiscale e sull'onere preventivo del contribuente di indicare all'Ufficio tributario il proprio domicilio fiscale e di tenere detto ufficio costantemente informato delle eventuali variazioni; il mancato adempimento, originario o successivo, di tale onere di comunicazione legittima l'Ufficio procedente ad eseguire le notifiche comunque nel domicilio fiscale per ultimo noto, eventualmente nella forma semplificata di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, lett. e). Tuttavia, essendo tale disciplina posta a garanzia dell'Amministrazione finanziaria, cui non può essere addossato l'onere di ricercare il contribuente fuori del suo domicilio, la sua inosservanza non comporta, in ogni caso, l'illegittimità del procedimento notificatorio quando venga seguita una procedura più garantista nei confronti del contribuente (nel caso di specie notificazione al legale rappresentante della società, indicato negli atti, presso la sua residenza sita in un comune diverso dal domicilio fiscale dell'ente)".

Tale indirizzo è stato più recentemente ribadito - così da ritenersi ormai superato il precedente orientamento espresso da Cass. nn. 6325/08; 3618/06; 3558/02 - da Cass. 26540/16, secondo cui: "La notifica dell'avviso di accertamento al legale rappresentante della società è valida anche se eseguita in un comune diverso da quello del domicilio fiscale della società stessa, atteso che la limitazione territoriale di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, secondo cui la notifica degli atti tributari va effettuata nel comune ove il contribuente ha il domicilio fiscale, non è posta a garanzia di quest'ultimo, ma a tutela dell'operatività dell'Ufficio, il quale, di conseguenza, ha la facoltà, ma non l'obbligo di avvalersi di tale disciplina e può sempre svolgere ulteriori ricerche rispetto al domicilio fiscale della società al fine di seguire procedure di notifica più garantiste." Nella motivazione di quest'ultima pronuncia si legge, in termini con la presente fattispecie, che "(...) da tempo la giurisprudenza di questa corte, cui va data continuità (cfr. ad es. sez. 5, n. 1206 del 20/01/2011; sez. 6 - 5, n. 25272 del 28/11/2014; sez. 5, n. 18934 del 24/09/2015), ha chiarito che la limitazione territoriale indicata dalla norma non può essere fraintesa come garanzia del contribuente, ma a tutela dell'operatività dell'ufficio, che - ove il legale rappresentante sia altrove domiciliato - non ha l'onere di ricercarlo ulteriormente rispetto al domicilio fiscale della società (ciò che vanificherebbe la ratio della previsione di tale domicilio), con la conseguenza che essa resta in tal caso facultata (ma non obbligata) a porre in essere notifiche con forme meno garantite. Essendo dunque la disciplina in parola posta a garanzia dell'amministrazione finanziaria, quando venga seguita una procedura più garantista nei confronti del contribuente, quale è la notificazione al legale rappresentante della società, indicato negli atti, presso la sua residenza sita in un comune diverso dal domicilio fiscale dell'ente, cui comunque l'amministrazione abbia inteso indirizzare l'atto rinunciando alla limitazione territoriale delle ricerche, non ne consegue l'illegittimità del procedimento notificatorio".

Quanto agli altri vizi di cui la notificazione della cartella in oggetto sarebbe asseritamente affetta (mancata qualificazione del destinatario come legale rappresentante della società; inattendibilità di quanto dichiarato dall'agente notificatore in ordine al mancato reperimento di quest'ultima presso la sede legale in (XXXXX), si osserva come correttamente la commissione tributaria regionale abbia fatto concreta applicazione della sanatoria generale di cui all'art. 156 c.p.c.; ciò in ragione del fatto che la notificazione così eseguita (ricevuta il 3 maggio 2008) consentì, in ogni caso, alla società contribuente di proporre tempestivo ricorso in opposizione avanti alla commissione tributaria provinciale di Roma.

Va infatti qui riaffermato che la causa di sanatoria per raggiungimento dello scopo di cui alla disposizione testè citata è applicabile alla notificazione non solo degli atti del processo tributario, ma anche degli atti impositivi e, in particolare, della cartella di pagamento: "La nullità della notifica della cartella esattoriale, atto avente duplice natura di comunicazione dell'estratto di ruolo e di intimazione ad adempiere, corrispondente al titolo esecutivo e all'atto di precetto nel rito ordinario, è suscettibile di sanatoria per raggiungimento dello scopo ai sensi degli artt. 156 e 160 c.p.c., atteso l'espresso richiamo, operato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, alle norme sulle notificazioni del codice di rito" (Cass. 384/16; conf. 23213/14 ed altre).

Secondo il medesimo indirizzo, il raggiungimento dello scopo può inoltre essere desunto - con effetto sanante ex tunc ex art.156 cit. - proprio dall'avvenuta tempestiva proposizione del ricorso, da parte del contribuente, avverso la cartella; ancorchè tale proposizione non escluda, di per sè, il venir meno della decadenza del potere sostanziale di accertamento in capo all'amministrazione finanziaria, eventualmente medio tempore verificatasi (Cass. ord. n.17198/17; n.17251/13 ed altre).

Nè varrebbe obiettare - con la società ricorrente - che tale sanatoria potrebbe avere ad oggetto unicamente la notificazione nulla, non anche quella inesistente; come nella specie ravvisabile.

Quest'ultimo assunto, del tutto apodittico, trova infatti smentita in quanto recentemente stabilito da Cass. SSUU 14916/16, secondo cui l'inesistenza della notificazione "è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità. Tali elementi consistono: a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, "ex lege", eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, così da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa".

Nel caso in esame non ricorre nessuno dei connotati così riferibili all'ipotesi di insanabile inesistenza della notificazione.

p. 3.1 Con il secondo motivo di ricorso la società deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - motivazione insufficiente in ordine alla dedotta carenza di motivazione della cartella di pagamento opposta. Per non avere la commissione tributaria regionale compiutamente argomentato le ragioni del proprio convincimento in ordine al fatto che la cartella in questione recasse una pretesa impositiva inintelligibile, anche in rapporto a precedente cartella avente apparentemente ad oggetto gli stessi importi (la n. (XXXXX), dedotta in separato contenzioso).

Con il terzo motivo di ricorso la società lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione o falsa applicazione della L. n. 241 del 1990, art. 3 e L. n. 212 del 2000, art. 7. Per avere la

commissione tributaria regionale ritenuto sussistente il requisito essenziale della motivazione in una cartella che risultava sprovvista di qualsivoglia idonea specificazione della pretesa; specificazione che l'ufficio aveva poi tentato di fornire con argomentazioni (concernenti il recupero di importi asseritamente sgravati per errore L. n. 289 del 2002, ex art. 9) altrettanto incongrue, incomprensibili ed indimostrate.

Con il quarto motivo di ricorso si lamenta analoga violazione sotto il profilo dell'art. 2697 c.c., e artt. 115 e 116 c.p.c.. Per avere la commissione tributaria regionale dato per buono l'assunto dell'amministrazione finanziaria in ordine al fatto che la cartella in questione avesse operato il recupero di sgravi effettuati dall'ufficio in misura superiore al dovuto; in assenza, però, di qualsivoglia prova, in proposito, da parte dell'ufficio stesso.

p. 3.2 Questi tre motivi di ricorso - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle questioni giuridiche dedotte - sono fondati.

Quanto in altre occasioni stabilito da questa corte di legittimità - secondo cui "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 D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis e 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" (v. Cass. ord. 21804/17) - non appare nella specie sic et simpliciter applicabile.

Va infatti considerato che la cartella in oggetto - il cui contenuto essenziale ai fini decisori è stato riportato, per autosufficienza, nel ricorso per cassazione - poneva, secondo quanto dedotto fin dal primo grado di giudizio dalla società contribuente e da quest'ultima riproposto in appello, un duplice problema di esatta identificazione della pretesa impositiva.

Sotto un primo profilo, essa faceva tra l'altro menzione, nel conteggio del dovuto, di un importo (Euro 48.832,15) imputato a recupero di uno sgravio effettuato dall'ufficio a titolo di condono non perfezionatosi (rate corrisposte dalla società L. n. 289 del 2002, ex art. 9) e poi risultato, in tutto o in parte, non dovuto; senonchè non risultavano, nella cartella in oggetto, esplicitate le ragioni della non debenza dello sgravio così posto in recupero; avente ad oggetto importi che (ancorchè inidonei a perfezionare, in assenza di versamento degli ulteriori importi dovuti, il condono ex L. n. 289 del 2002 cit.) dovevano apparentemente venire comunque decurtati dall'esposizione complessiva della società.

Sotto altro profilo, la cartella in questione (n.XXXXX) non dava conto della possibile duplicazione, totale o parziale, rispetto a quanto già dedotto dall'amministrazione finanziaria su ruolo portato da altra cartella precedentemente notificata (n. (XXXXX); scaturente dal medesimo titolo di imposizione (controllo della dichiarazione 2002 per l'anno di imposta 2001), ed anch'essa

dedotta in diverso contenzioso (da ultimo confluito del ricorso per cassazione n. 1008/11 rg, separatamente trattato).

In tale situazione, non poteva dunque l'ufficio reputare non necessaria una più precisa motivazione della cartella sol perchè la pretesa scaturiva, non già da un accertamento d'ufficio, bensì dal mancato versamento di quanto risultante dalla dichiarazione dei redditi proveniente dalla stessa società.

Tale affermazione contrasta infatti proprio con l'assunto secondo cui l'importo dovuto dalla società doveva essere sottoposto a riaddebito all'esito dell'eccedenza di sgravio sulle rate condonate; sotto questo profilo, la cartella dedotta nel presente giudizio conteneva un nucleo rettificativo che prescindeva dalla dichiarazione iniziale, per attingere all'esercizio di un'attività di nuova liquidazione necessitante (proprio perchè indipendente dalla dichiarazione, e non preceduta da altro atto impositivo prodromico) di congrua motivazione di revoca.

Orbene, in questo contesto - di per sè attestante la necessità di chiarezza e trasparenza impositive, vieppiù a fronte di quanto deciso dal primo giudice che aveva annullato la cartella proprio per difetto di motivazione - la commissione tributaria regionale si è limitata a ripetere, e fare propria, la tesi esposta dall'ufficio in corso di causa; secondo cui la cartella in esame operava "al netto degli sgravi effettuati, come detto, in misura eccedente il dovuto".

Con tale affermazione, il giudice di appello ha indebitamente attribuito valenza di congrua motivazione dell'atto impositivo non già al contenuto intrinseco della cartella ed agli atti ad essa allegati, ma a quanto successivamente "chiarito" dall'ufficio nel corso del giudizio. Argomento, quest'ultimo, che poteva, al più, valere quale fonte di convincimento e prova di fondatezza del dovuto, ma certo non come motivazione di una pretesa che - per essere univocamente compresa ed eventualmente opposta dalla società contribuente sotto tutti i profili nei quali si articolava - richiedeva di essere ab initio esplicitata, con la dovuta precisione e chiarezza, fin dalla cartella medesima (a maggior ragione viste le su riportate interferenze con la procedura di condono inizialmente adita, e con la pregressa notificazione di un'altra cartella per lo stesso titolo).

Va inoltre considerato come la commissione tributaria regionale non abbia, comunque, nemmeno esplicitato in che modo il contenuto della cartella (eventualmente anche con richiamo agli allegati) avrebbe trovato chiarimento in quanto sostenuto dall'ufficio; posto che il giudice di appello, investito della riforma di una sentenza di primo grado che aveva accolto una ricostruzione della fattispecie esattamente antitetica, si è limitato a ripetere che lo sgravio era stato eseguito in misura eccedente il dovuto, senza però richiamare (al di là della tesi dell'ufficio) la giustificazione sostanziale di tale eccedenza. Il che ha impedito, conseguentemente, di verificare altresì la totale o parziale duplicazione di importi nella interrelazione tra la cartella fatta oggetto del presente contenzioso, e quella (cit.) contenente la prima, ed anch'essa contestata, liquidazione del dovuto.

In definitiva, sussistono i denunciati vizi tanto di natura motivazionale, quanto di violazione normativa, posto che il giudice di merito non ha adeguatamente vagliato se la cartella in questione fosse motivata in modo congruo, sufficiente ed intellegibile; tale obbligo derivando

dai principi di carattere generale indicati, per ogni provvedimento amministrativo, dalla L. n. 241 del 1990, art. 3 e recepiti, per la materia tributaria, dalla L. n. 212 del 2000, art. 7.

Ne segue la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla commissione tributaria regionale del Lazio la quale, in diversa composizione, riconsidererà la fattispecie alla luce dei principi indicati. Il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

LA CORTE - accoglie il secondo, terzo e quarto motivo di ricorso, respinto il primo;

- cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione quinta civile, il 8 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 4 aprile 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza