Sentenza del 25/01/2019 n. 2138 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI (IN GENERALE) - "SOLVE ET REPETE" - CONTENZIOSO TRIBUTARIO - PROCEDIMENTO - IN GENERE Gradi di merito - Possibilità dell'Ufficio di stare direttamente in giudizio - Sussistenza - Contestazione della qualità del delegato - Limiti.

Massima:
Nei gradi di merito del processo tributario gli uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate, secondo quanto previsto dalle norme del regolamento di amministrazione, adottato ai sensi dell'art. 66 del d.lgs. n. 300 del 1999, sono legittimati direttamente alla partecipazione al giudizio e possono essere rappresentati sia dal direttore, sia da altra persona preposta al reparto competente, da intendersi per ciò stesso delegata in via generale a sostituire il direttore, senza necessità di una speciale procura, salvo che ne sia eccepita e provata la non appartenenza all'ufficio ovvero l'usurpazione del potere.

Testo:

1. S.G. ricorreva alla commissione tributaria provinciale di Torino per l'annullamento del ruolo formato a titolo provvisorio dalla Agenzia delle Entrate, Ufficio Torino 1, in base ad un avviso di accertamento ancora sub iudice, per Irpef dell'anno 2006, oltre accessori e sanzioni.

2. Il ricorrente contestava la sussistenza del presupposto per la formazione provvisoria del ruolo essendo ancora in corso, in primo grado, l'impugnazione dell'avviso, contestava la ritualità della notificazione della cartella esattoriale sotto vari profili (perchè demandata dal concessionario della riscossione, Equitalia Nomos spa, alla società Poste Italiane non abilitata ad eseguirla; perchè non effettuata da soggetto avente la qualifica di messo notificatore; perchè la relata della notifica non indicava il soggetto notificante e non ne recava la sottoscrizione; perchè la busta di spedizione dell'atto non recava la sottoscrizione del rappresentante dell'ufficio finanziario, nè il numero di registro cronologico nè il sigillo dell'ufficio), contestava la legittimità del ruolo perchè sottoscritto dal direttore dell'Ufficio periferico della Agenzia delle Entrate e non dal direttore dell'Agenzia (la cui delega sarebbe stata, ove presente, da ritenersi illegittima).

3. L'impugnazione veniva respinta.

4. La commissione tributaria regionale del Piemonte, con sentenza n. 59, in data 19 settembre 2012, confermava la decisione di primo grado, ritenendo infondata la prima contestazione in base al disposto del D.Lgs. n. 546 1992, art. 68, del D.P.R. n. 602 1973, art. 15, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, ritenendo erroneamente proposte nei confronti dell'ufficio (carente di legittimazione passiva) le contestazioni relative alla notifica della cartella, rigettando le eccezioni relative al difetto di sottoscrizione del ruolo per non aver il ricorrente dato prova della relativa fondatezza; la commissione giudicava altresì infondate le eccezioni sollevate dal ricorrente in appello per contestare la ritualità della costituzione in giudizio dell'Agenzia in quanto avvenuta non in persona del Direttore ma in persona del "dirigente delegato" malgrado il potere di rappresentanza processuale fosse non delegabile e per contestare che il giudice di primo grado, eccedendo i limiti dei propri poteri, aveva disposto il deposito della documentazione atta a dimostrare la regolarità della sottoscrizione del ruolo, con ciò sopperendo ad una inscusabile carenza nell'attività dell'ufficio.

5. Il S. ricorre per la cassazione della sentenza della commissione regionale, con dieci motivi.

6. L'Agenzia delle Entrate si è difesa in udienza.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, nella cui rubrica sono evocate la violazione o falsa applicazione di varie disposizioni di legge, viene lamentato che la commissione regionale non ha dato risposta alla eccezione, sollevata da esso ricorrente in grado di appello, di difetto di rappresentanza del "dirigente delegato".

2. Il motivo è infondato:

2.2. va premesso che la commissione ha respinto l'eccezione affermando, sul richiamo alla pronuncia n. 28036/2009 di questa Corte, che il ricorrente non ne aveva provata la fondatezza;

2.3. il richiamo è corretto ed esaustivo avendo la Corte in tale pronuncia affermato: "il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 10 e art. 11, comma 2, riconoscono la qualità di parte processuale e conferiscono la capacità di stare in giudizio, nelle controversie di competenza delle commissioni tributarie, all'ufficio del ministero delle finanze - oggi ufficio locale dell'agenzia fiscale - nei cui confronti è proposto il ricorso, organicamente rappresentato dal direttore - Cass. n. 6338/2008 - o da altra persona preposta al reparto competente, da intendersi per ciò stesso delegata in via generale a sostituire il direttore nelle specifiche competenze - Cass. nn. 13908/2008; 3058/2008 -, senza necessità di speciale procura; laddove non è contestata la provenienza dell'atto d'appello dall'ufficio competente, le questioni relative agli effettivi poteri del firmatario dell'appello potrebbero porsi, per mera ipotesi, solo in chiave di non appartenenza del firmatario all'ufficio appellante o di usurpazione di tali poteri, dovendosi altrimenti presumere che l'atto provenga dall'ufficio e ne esprima la volontà; tale interpretazione è conforme al principio di effettività della tutela giurisdizionale, più volte richiamato anche dalla Corte costituzionale - oltre che da questa suprema Corte - S.U. nn. 3116 e 3118/2006, Cass. n. 22889/2006 -, che impone di ridurre al massimo le ipotesi d'inammissibilità; questa Corte ha altresì affermato che la legittimazione processuale dell'Ufficio locale trova fondamento nella disciplina regolatrice della materia,

costituita dal D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 66, comma 2, che ha istituito le Agenzie Fiscali, rimandando allo Statuto la fissazione dei principi generali relativi all'organizzazione ed al funzionamento dell'Agenzia e nello Statuto e, poi, nel Regolamento di amministrazione delle Agenzie delle Entrate, che hanno stabilito che gli Uffici locali dell'Agenzia corrispondono ai preesistenti Uffici delle Entrate e che agli Uffici locali sono attribuite le funzioni operative ed, in particolare, la gestione dei tributi, l'accertamento, la riscossione e la trattazione del contenzioso; la legittimazione dell'Ufficio locale trae fondamento dalla norma statutaria delegata - art. 5, comma 1 del Regolamento -, esistente per effetto della norma delegante D.Lgs n. 300 del 1999, art. 57, comma 1; in conclusione, deve ritenersi ammissibile l'atto d'appello proposto dal competente ufficio dell'agenzia delle entrate, recante in calce la firma di un funzionario che sottoscrive in luogo del direttore titolare finchè non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio appellante o, comunque, l'usurpazione del potere d'impugnare la sentenza di primo grado".

3. Con il secondo motivo di ricorso, viene lamentato che alla doglianza mossa con l'atto di appello rispetto alla decisione dei giudici di primo grado di ordinare, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, "all'ufficio il deposito di tutta la documentazione attestante che il ruolo era stato regolarmente sottoscritto", la commissione tributaria regionale ha sostanzialmente omesso di dare risposta affermando che era onere del contribuente produrre la documentazione necessaria alla verifica di quanto eccepito riguardo alla sottoscrizione del ruolo.

4. Il motivo è inammissibile per difetto di interesse (art. 100 c.p.c.):

4.1. va premesso che il ruolo recava la sottoscrizione del Direttore dell'Agenzia Fiscale locale di Torino 1 (ciò è detto dallo stesso ricorrente, laddove, a pagina 29 del ricorso per cassazione, ricorda quanto dedotte nel ricorso originario);

4.2. richiamata la motivazione della citata pronuncia emessa di questa Corte n. 28036/2009 (nella parte in cui vi si dà conto del quadro normativo in base al quale l'"ufficio locale dell'agenzia fiscale è organicamente rappresentato dal direttore" e vi si dice che "agli Uffici locali sono attribuite le funzioni operative ed, in particolare, la gestione dei tributi, l'accertamento, la riscossione e la trattazione del contenzioso"), e ricordato che il ricorrente aveva contestato la regolarità della sottoscrizione in quanto apposta non dal direttore dell'Agenzia ma dal direttore della Agenzia Torino 1, la commissione provinciale, inutilmente, ma certo senza nuocere al ricorrente, ha esercitato quel potere per il deposito di documenti non rilevanti e, per conseguenza, il ricorrente non ha interesse a lamentarsi della risposta data dalla commissione regionale.

5. Con il terzo e il nono motivo di ricorso, viene lamentata la violazione o falsa applicazione di molteplici disposizioni di legge tra le quali, segnatamente, quella di cui all'art. 2697 c.c., per avere la commissione, sul presupposto erroneo che era onere di esso ricorrente dimostrare la assenza di sottoscrizione del ruolo, trascurato che l'ufficio "nulla aveva provato, in corso di causa, in ordine all'esistenza della firma" nè aveva dimostrato che il sottoscrittore avesse la qualifica di dirigente.

6. I motivi, oltre ad essere incompatibili tra loro, sono, in fatto, inconsistenti:

6.1. sotto il profilo della incompatibilità, la denuncia di assenza di firma è in contrasto con la denuncia di mancanza di qualifica dirigenziale dell'autore della sottoscrizione (evidentemente presente);

6.2. sotto il profilo del fatto, a pagina 29 del ricorso per cassazione, laddove il ricorrente trascrive quanto dedotto nel ricorso originario, si legge che egli aveva eccepito ("Si eccepisce") "l'inesistenza dell'atto oggetto della presente impugnativa in quanto formato dopo il 1 gennaio 2001, data di entrata in vigore delle Agenzie Fiscali, per le seguenti motivazioni: A) dapprima tale atto ostativo risulta essere stato sottoscritto dal Direttore dell'Agenzia Fiscale locale di Torino 1...".

7. Con il quarto motivo di ricorso viene lamentata la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 68 e 71, dell'art. 15 preleggi, del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, per avere erroneamente la commissione respinto l'eccezione di esso ricorrente per cui Agenzia non avrebbe dovuto procedere alla iscrizione a ruolo a titolo provvisorio mentre ancora era pendente in primo grado il giudizio sull'avviso di accertamento presupposto dell'iscrizione.

8. Il motivo è infondato:

8.1. il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, comma 1, prevede che "le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonchè i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per la metà degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati";

8.2. il comma 2, già abrogato implicitamente, per incompatibilità, dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, e abrogato espressamente dal D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 37, regolava la riscossione gradata del tributo dopo le decisioni dei vari gradi del giudizio sull'avviso di accertamento ("Se il contribuente ha prodotto ricorso, dette imposte sono iscritte a titolo provvisorio nei ruoli: a) dopo la decisione della commissione tributaria di primo grado, fino alla concorrenza di due terzi dell'imposta corrispondente all'imponibile o al maggior imponibile deciso dalla commissione stessa; b) dopo la decisione della commissione tributaria di secondo grado, fino alla concorrenza di tre quarti dell'imposta corrispondente all'imponibile o al maggior imponibile deciso da questa; c) dopo la decisione della commissione centrale o la sentenza della corte d'appello, per l'ammontare corrispondente all'imponibile o al maggior imponibile da queste determinato");

8.3 il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68, che regola anch'esso la riscossione gradata del tributo dopo le decisioni dei vari gradi di giudizio, si coordina con il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, comma 1, non nel senso che, una volta instaurato il giudizio contro l'atto impositivo, l'ufficio perde il potere di iscrivere provvisoriamente a ruolo il valore accertato nella misura della metà, salvo poi riacquistare il medesimo potere nella misura di due terzi dopo la sentenza di primo grado - tale ipotesi di coordinamento potrebbe essere giustificata solo se, diversamente da ciò che è in realtà, l'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio, avvenuta prima dell'impugnazione dell'atto impositivo, fosse automaticamente sospesa con l'introduzione del giudizio - ma nel senso che, in pendenza del giudizio di primo grado, l'ufficio può iscrivere a ruolo a titolo provvisorio somme pari alla metà dell'accertato (così come può fare prima dell'inizio del giudizio) salvo estendere l'iscrizione ai due terzi dopo la sentenza favorevole di, primo grado (sul punto,

vedasi già Cass. n.27803 del 31/10/2018, relativa a fattispecie di impugnazione di una cartella di pagamento emessa per la riscossione frazionata del tributo nella pendenza del giudizio avverso un avviso di accertamento Irpef e relativa addizionale, nella quale la Corte ha ritenuto legittima l'iscrizione a ruolo precisando, sulla scorta della precedente pronuncia n. 1501/2017, che "il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 15, comma 1, concerne, nell'ambito della disciplina dell'iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi, la riscossione del tributo nella fase amministrativa, laddove il sopravvenuto D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68, regola la riscossione frazionata del tributo nella fase relativa alla pendenza del processo tributario... mentre non esplica alcun effetto nei confronti del medesimo art. 15, comma 1, il quale si riferisce ad un differente ambito di disciplina della riscossione dei tributi");

8.4. è quindi corretta l'affermazione della commissione tributaria regionale secondo cui la "facoltà (riconosciuta all'ufficio) di iscrivere a ruolo la maggiore imposta (fino a 2/3 dell'accertato) dopo la sentenza di primo grado non era incompatibile con una minore iscrizione a ruolo precedente".

9. Con i motivi dal quinto all'ottavo, nella cui rubrica sono evocate la violazione o falsa applicazione di varie disposizioni di legge in tema di notifiche, viene lamentato che la commissione regionale ha erroneamente ritenuto l'Agenzia carente di legittimazione passiva rispetto alla eccezioni sollevate da esso ricorrente per far valere l'irritualità della notifica della cartella di pagamento, tramite la quale era venuto a conoscenza del ruolo poi impugnato.

10. Il motivo è infondato:

10.1. con la notifica della cartella, il contribuente viene messo al corrente di quella parte del ruolo che lo riguarda;

10.2. nessuna irritualità della notifica della cartella può refluire sulla legittimità del ruolo;

10.3. l'affermazione della commissione tributaria regionale secondo cui l'Agenzia delle Entrate era priva di legittimazione passiva rispetto alle questioni involgenti la notifica della cartella è corretta anche se dice meno di quanto avrebbe dovuto dirsi e cioè che tale questione non poteva essere sollevata in assoluto (e non solo nei confronti dell'Agenzia) perchè, appunto, non avente alcuna correlazione con la domanda (di annullamento del ruolo) e quindi per difetto di interesse (art. 100 c.p.c.).

11. Con il decimo motivo di ricorso, nella cui rubrica sono evocate la violazione e falsa applicazione di disposizioni di legge e di norme interne dell'Agenzia delle Entrate, viene lamentato che la commissione tributaria regionale ha errato nel respingere l'eccezione proposta dal ricorrente per far valere il difetto della sottoscrizione del ruolo da parte del direttore dell'Agenzia, con la motivazione per cui trattavasi di eccezione già decise.

12. Il motivo è fondato in quanto la questione in parola è diversa da ogni altra sollevata e tuttavia, poichè detta questione, di puro diritto, è infondata - questa Corte, con la pronuncia n. 14815 del 05/07/2011 ha infatti già precisato che "gli atti dell'Agenzia delle Entrate non devono essere necessariamente sottoscritti dal suo Direttore Generale, sia perchè il Regolamento di

amministrazione, art. 5, comma 1, approvato, in attuazione del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 66, commi 2 e 3, con delibera del Comitato direttivo 30 novembre 2000, n. 4, attribuisce agli uffici locali le funzioni operative dell'Agenzia ed in particolare, la gestione dei tributi, l'accertamento e la riscossione e la trattazione del contenzioso, sia, infine, perchè l'art. 6 dello Statuto dell'Agenzia, approvato con delibera del Comitato direttivo 13 dicembre 2000, n. 6, attribuisce al Direttore Generale il potere di delega, sia, infine, per la possibilità di conferimento di tale delega all'interno degli uffici finanziari" - deve applicarsi il principio per cui esigenze di economia processuale impongono di evitare la cassazione con rinvio quando la pretesa, sulla quale si riscontri mancare la pronuncia, avrebbe dovuto essere rigettata senza necessità di ulteriori accertamenti in fatto.

13. In ragione di quanto precede, il ricorso deve essere rigettato.

14. Le spese seguono la soccombenza.

15. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso;

condanna il ricorrente a rifondere alla Agenzia delle Entrate le spese del giudizio, liquidate in Euro 1500,00, oltre spese prenotate a debito;

dà atto dell'obbligo, a carico della parte ricorrente, di pagare l'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 6 dicembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 25 gennaio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza