Sentenza del 23/10/2019 n. 27123 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

ESPOSIZIONE DEL FATTO

1. (XXXXX) impugnava il provvedimento di avvenuta iscrizione ipotecaria - comunicatogli il 20.06.2011 - per l'importo di Euro 265.145,32 non preceduta da alcuna preventiva comunicazione, sul presupposto che gli avvisi di accertamento per gli anni 1999 e 2000 emessi ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, sulla base di accertamenti in ordine agli investimenti patrimoniali effettuati e non giustificati, erano stati impugnati ed il contenzioso si era concluso in senso parzialmente favorevole per la contribuente. Tanto che con provvedimento del 26.06.2012, l'Agenzia provvedeva allo sgravio di 40.279,79 per l'anno di imposta 1999 e di Euro 37.801,53 per l'anno 2000, residuando un debito tributario pari ad Euro 22.081,00.

Asseriva che l'Agenzia aveva provveduto ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 15, alla notifica delle cartelle esattoriali provvisorie in pendenza del ricorso in Commissione Tributaria Provinciale, cartella non impugnata, in quanto legittimamente emessa ma di cui era stata chiesta e concessa la sospensiva.

La CTP di Roma respingeva il ricorso con sentenza appellata dalla contribuente

La CTR del Lazio respingeva il gravame sulla base della definitivita' delle cartelle emesse a titolo provvisorio dall'ente finanziario, in quanto non impugnate dalla contribuente, ritenendo inapplicabile il disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 77; affermava inoltre la legittimita' della iscrizione ipotecaria non preceduta dalla intimazione ad adempiere, aggiungendo che l'atto impugnato conteneva tutti gli elementi per la determinazione del tasso di interesse e dell'aliquota sulla quale calcolare gli accessori.

(XXXXX) ricorre sulla base di cinque motivi avverso la sentenza n. 365/04/2013 depositata il 3.10.2013. In prossimita' dell'udienza presentava istanza di trattazione congiunta con la causa n. 21819/2015.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato istanza per la partecipazione alla pubblica udienza.

La concessionaria resiste con controricorso.

Il P.G. ha concluso per il rigetto del primo motivo, l'accoglimento della quarta censura, assorbite le altre.

ESPOSIZIONE DELLE RAGIONI DI DIRITTO

2. Con la prima censura si lamenta la violazione dell'articolo 132 c.p.c., n. 4, nonche' del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, ex articolo 360 c.p.c., n. 4, per avere il decidente omesso l'esposizione della motivazione in fatto e in diritto della sentenza.

3. Con la seconda e la terza censura si lamenta ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 5, nuova formulazione, l'omesso esame dell'atto di costituzione in giudizio dell'Agenzia nel procedimento n. (XXXXX), nel quale l'ente rideterminava il valore del terreno di 3000 mq in Lire 107.600.000, anziche' Lire 1.865.000.000 nonche' della decisione n. 327/14/10 ove si legge che" il prezzo dichiarato di Lire 8000.000 risulta essere congruo"; in particolare, la ricorrente deduce che i giudici regionali hanno attribuito rilevanza giuridica alla mera circostanza dell'omessa impugnazione della cartella conseguenziale all'emissione dell'avviso, finalizzata alla riscossione delle imposte in pendenza del giudizio, asserendo che il decidente aveva trascurando di esaminare l'intervenuto sgravio della cartella - riconosciuto anche da (XXXXX) - che aveva ridotto l'importo originario ad Euro 22.081,02.

4. Con la quarta censura si lamenta la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 77 e articolo 50, comma 2, ex articolo 360 c.p.c., n. 3, per avere i giudici regionali ritenuto inconferente l'omessa notifica dell'avviso di intimazione ad adempiere, pur prevista dal cit articolo 50.

5. Deduce inoltre la contribuente che la CTR ha aderito all'impostazione difensiva della concessionaria, secondo la quale l'omessa impugnazione della cartella aveva reso definitiva la pretesa tributaria, dimenticando che l'emissione della cartella era atto dovuto per l'Agenzia, trattandosi di iscrizione provvisoria a ruolo in pendenza del giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento, avverso la quale la ricorrente poteva solo invocare la sospensione pure concessa dalla CTP. Cio' in quanto il cit. D.P.R., articolo 15, disponeva - nella formulazione applicabile ratione temporis - che le imposte corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi sono iscritte a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per la meta' dell'imposta corrispondente all'imponibile o al maggior imponibile accertato. Pertanto, poiche' la cartella non presentava vizi propri, ed era stata emessa alla stregua della normativa citata, alcun ricorso poteva presentare la contribuente.

5. Con l'ultimo motivo, si lamenta la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 39, nonche' del Decreto Legge n. 112 del 1999, articolo 17, della L. n. 241 del 1990, articolo 3 e dello statuto del Contribuente, articolo 7, ex articolo 360 c.p.c., n. 3, per avere il decidente ritenuta legittima l'iscrizione ipotecaria nella parte relativa alla carente indicazione degli interessi di mora e dell'aggio di riscossione.

6. In via preliminare va disattesa l'eccezione di inammissibilita' sollevata dalla concessionaria ai sensi dell'articolo 348 ter c.p.c., in quanto la previsione di cui all'articolo 348 ter c.p.c., comma 5, che esclude che possa essere impugnata ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la sentenza di appello "che conferma la decisione di primo grado", non si applica, agli effetti del Decreto Legge n. 83 del 2012, articolo 54, comma 2, conv. in L. n. 134 del 2012, per i giudizi di appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione anteriormente

all'11 settembre 2012. E, nella fattispecie, si tratta di giudizio introdotto in epoca antecedente al settembre 2012.

7. La prima censura e' destituita di fondamento.

8. Occorre premettere che, dopo la modifica dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5) disposta dal Decreto Legge n. 83 del 2012, articolo 54, conv. in L. n. 134 del 2012 - applicabile alla sentenza impugnata in quanto pubblicata successivamente alla data 11.9.2012 di entrata in vigore della norma modificativa -, non trova piu' accesso al sindacato di legittimita' della Corte il vizio di mera insufficienza od incompletezza logica dell'impianto motivazionale, qualora dalla sentenza sia evincibile una "regula juris" che non risulti totalmente avulsa dalla relazione logica tra "premessa (in fatto)- conseguenza (in diritto)" che deve giustificare il "decisum".

Rimane quindi estranea al vizio di legittimita' "riformato", tanto la censura di "contraddittorieta'" della motivazione quanto la censura che, anteriormente alla modifica della norma processuale, veicolava il vizio di "insufficienza" dello svolgimento argomentativo, con il quale veniva imputato al Giudice di merito di avere tratto, dal materiale probatorio esaminato, soltanto alcune delle conseguenze logiche che il complesso circostanziale avrebbe consentito di desumere, pervenendo ad un accertamento meramente parziale della "res litigiosa", ovvero - di non avere considerato elementi costituenti "fatti secondari" che - se pur non decisivi, da soli, a fornire la prova contraria favorevole al ricorrente tuttavia - erano idonei ad inficiare o quanto meno a revocare in dubbio la efficacia dimostrativa (dei fatti costitutivi della pretesa) attribuita ai diversi elementi indiziari utilizzati dal Giudice a fondamento della decisione.

La nuova formulazione del vizio di legittimita', introdotta dal Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83, articolo 54, comma 1, lettera b), convertito con modificazioni nella L. 7 agosto 2012, n. 134, che ha sostituito l'articolo 360 c.p.c., del comma 1, n. 5, ha infatti limitato l'impugnazione delle sentenze in grado di appello o in unico grado per vizio di motivazione alla sola ipotesi di "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che e' stato oggetto di discussione tra le parti", con la conseguenza che, al di fuori dell'indicata omissione, il controllo del vizio di legittimita' rimane circoscritto alla sola verifica della esistenza del requisito motivazionale nel suo contenuto "minimo costituzionale" richiesto dall'articolo 111 Cost., comma 6 ed individuato "in negativo" dalla consolidata giurisprudenza della Corte - formatasi in materia di ricorso straordinario - in relazione alle note ipotesi (mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale; motivazione apparente; manifesta ed irriducibile contraddittorieta'; motivazione perplessa od incomprensibile) che si convertono nella violazione dell'articolo 132 c.p.c. e che determinano la nullita' della sentenza per carenza assoluta del prescritto requisito di validita'(cfr. Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014; id. Sez. U, Sentenza n. 19881 del 22/09/2014; id. Sez. 3, Sentenza n. 11892 del 10/06/2016).

9. Cio' posto, occorre considerare preliminarmente che, in virtu' del principio della ragione piu' liquida (che consente di modificare l'ordine logico-giuridico delle questioni da trattare di cui all'articolo 276 c.p.c., in adesione alle esigenze di celerita' del giudizio e di economia processuale di cui agli articoli 24 e 111 Cost., posto che l'accertamento della sussistenza di eventuali motivi di inammissibilita', anche se logicamente preliminare, non potrebbe in ogni caso condurre ad un esito del giudizio piu' favorevole per il convenuto: Cass. 19 giugno 2017, n. 15064; Cass. 18

novembre 2016, n. 23531) appare opportuno esaminare innanzitutto il merito della questione sollevata con il quarto motivo di ricorso, con il quale la societa' contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 50, per aver il giudice di merito erroneamente ritenuto inapplicabile la richiamata disposizione al caso della iscrizione ipotecaria.

10. Il motivo e' fondato secondo le considerazioni che seguono, assorbite le altre censure.

11. Invero l'inapplicabilita' (ritenuta da parte del giudice di merito) del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 50, all'iscrizione ipotecaria e' conforme al principio affermato delle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 19667 del 2014: "L'iscrizione ipotecaria prevista dal Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, articolo 77, non costituisce atto dell'espropriazione forzata, ma va riferita ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria, sicche' puo' essere effettuata anche senza la necessita' di procedere alla notifica dell'intimazione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 cit., articolo 50, comma 2, la quale e' prescritta per l'ipotesi in cui l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento".

11. Tuttavia, con la gia' ricordata sentenza nn. 19667 e 19668 del 2014 le Sezioni Unite (seguite da Cass. n. 23875/2015; Cass. n. 5577/2019) hanno anche avuto modo di osservare che: "in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'Amministrazione finanziaria prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, articolo 77 (nella formulazione vigente ratione temporis), deve comunicare al contribuente che procedera' alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine - che puo' essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative (da ultimo, quello previsto dal medesimo D.P.R., articolo 77, comma 2 bis, come introdotto dal dl. 14 maggio 2011, n. 70, conv. con modif. dalla L. 12 luglio 2011, n. 106), in trenta giorni - per presentare osservazioni od effettuare il pagamento, dovendosi ritenere che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullita' dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dalla Carta dei diritti fondamentali della Unione Europea, articoli 41, 47 e 48, fermo restando che, attesa la natura reale dell'ipoteca l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimita'".

In particolare, la L. n. 241 del 1990, articolo 21, prevede un obbligo generalizzato di comunicazione dei provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei destinatari, e l'iscrizione ipotecaria costituisce fuor di dubbio un atto che limita fortemente la sfera giuridica del contribuente. Lo Statuto del contribuente, articolo 6, a sua volta, prevede che debba essere garantita l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. Tali previsioni normative impongono che l'iscrizione di ipoteca debba essere comunicata al contribuente. Cio' sulla base di un principio generale, caratterizzante qualsiasi sistema di civilta' giuridica, che assume la doverosita' della comunicazione di tutti gli atti lesivi della sfera giuridica del cittadino, comunicazione che costituisce il presupposto imprescindibile per la stessa impugnabilita' dell'atto, in particolare nel processo tributario che e' strutturato come processo di impugnazione di atti in tempi determinati rigidamente (e solo la "notifica" dell'atto impugnato puo' costituire rassicurante prova dell'effettivo rispetto del termine di impugnazione). La comunicazione della

quale si discute deve necessariamente precedere la concreta effettuazione dell'iscrizione ipotecaria, e cio' perche' tale comunicazione e' strutturalmente funzionale a consentire e a promuovere, da un lato, il reale ed effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente a tutela dei propri interessi e, dall'altro, l'interesse pubblico ad una corretta formazione procedimentale della pretesa tributaria e dei relativi mezzi di realizzazione.

Siffatto orientamento costituisce anche una specifica attuazione del principio generale emergente dalla L. n. 241 del 1990, articolo 7, il quale impone l'obbligo della comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale e' destinato a produrre effetti diretti. La ricordata previsione normativa dell'obbligo di comunicazione (previa) di cui alla L. n. 241 del 1990, articolo 7, e' espressione del principio costituzionale di imparzialita' e di buon andamento dell'amministrazione (articolo 97 Cost.) ed ha come ratio fondante: 1) la tutela dell'interesse - giuridicamente protetto - dei soggetti destinatari del procedimento: a) ad aver conoscenza di quest'ultimo; b) a poter controdedurre agli assunti su cui si basa l'iniziativa procedimentale dell'Amministrazione; c) ad inserire nel complesso delle valutazioni procedimentali anche quelle attinenti ai legittimi interessi del privato destinatario; 2) la tutela dell'interesse pubblico al buon procedimento, interesse pubblico garantito da quell'apporto alla piena valutazione giuridico-fattuale che solo l'intervento procedimentale dei "soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale e' destinato a produrre effetti diretti" puo' fornire; 4) altresi', la tutela dell'affidamento (anche al fine di consentire tempestive misure difensive o riparatorie) di soggetti incolpevolmente estranei alla scaturigine del procedimento lesivo, ed ignari di essa; 5) la medesima comunicazione dell'inizio del procedimento (v. TAR Lazio, Sez. 1, 4 settembre 2009, n. 8373).

Non rende meno valida questa ricostruzione esegetica il fatto che la L. n. 241 del 1990, articolo 13, comma 2, escluda i procedimenti tributari dall'applicazione degli istituti partecipativi previsti dalla stessa legge, articolo 7, in quanto non si tratta di una esclusione tout court dei predetti istituti, bensi' solo di un rinvio per la concreta regolamentazione dei medesimi alle norme speciali che disciplinano il procedimento tributario.

12. Orbene la censura articolata dalla parte ricorrente non si esaurisce nell'affermazione che, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice di merito, la disposizione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 50, sarebbe - come tale applicabile alla procedura di iscrizione ipotecaria. Infatti viene anche specificamente dedotto che l'Ufficio avrebbe comunque dovuto comunicare al contribuente che avrebbe proceduto ad iscrivere ipoteca. In particolare alla pag. 40 del ricorso si afferma: "nel caso in cui (XXXXX) voglia iscrivere ipoteca su un immobile per cartelle notificate da oltre un anno, essa deve necessariamente notificare, antecedentemente a detta iscrizione, un'intimazione di pagamento al contribuente, a pena di illegittimita' della stessa ipoteca".

Tanto determina l'accoglibilita' della censura formulata dalla parte ricorrente, in quanto quest'ultima, pur lamentando sotto il profilo formale la violazione di una disposizione inapplicabile - nella specie, il Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 50, comma 2) -, ha, sotto il profilo sostanziale e attraverso espresse considerazioni specifiche, denunciato l'omessa attivazione del contraddittorio: spetta, infatti, al giudice il compito di

qualificare giuridicamente i fatti, utilizzando la normativa che ad essi si attaglia (v. Cass. n. 23875 del 2015; Cass. n. 7605 del 2016; Cass. n. 7605 del 2016, Cass. n. 380 del 2017; Cass. n. 4587/2017).

In ogni caso, giova evidenziare che il secondo ed il terzo motivo con i quali si lamenta l'omesso esame dell'eccezione circa una supposta "illegittimita' dell'iscrizione a ruolo e della correlata iscrizione ipotecaria alla stregua dello stesso comportamento concludente dell'amministrazione finanziaria, che ha proceduto ad operare lo sgravio della parte maggioritaria degli importi di cui all'atto impugnato" attengono a questioni di merito che non concernono problemi di legittimita' dell'iscrizione ipotecaria, che costituisce l'oggetto della controversia in discussione, restando rispetto alla stessa ininfluente la supposta riduzione del debito tributario, eccedendo comunque il restante importo il tetto che giustifica la procedura adottata.

12. Dalle superiori argomentazioni discende l'accoglimento del ricorso con conseguente cassazione della sentenza impugnata e la declaratoria di illegittimita' dell'iscrizione ipotecaria.

Sussistono i presupposti per la compensazione delle spese dell'intero giudizio, tenuto conto del consolidamento dell'orientamento giurisprudenziale richiamato in epoca successiva alla presentazione del ricorso.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo di ricorso, assorbiti gli altri; compensa le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza