Sentenza del 30/12/2019 n. 34617 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'esattore delle imposte dirette notificò ad P.A. una cartella esattoriale con l'iscrizione a ruolo delle imposte (IRPEF e ILOR) dovute in base alla dichiarazione integrativa presentata per i periodi d'imposta 1977, 1978 e 1979 ai sensi del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 1982, n. 516.

2. La cartella esattoriale fu impugnata davanti alla Commissione tributaria di primo grado che accolse il ricorso della contribuente.

3. Avverso tale pronuncia, l'Ufficio propose appello alla Commissione tributaria di secondo grado di Milano che lo accolse con la motivazione che "la sentenza della Corte Costituzionale n. 175 del 17.6.1986 - che aveva dichiarato la illegittimità degli avvisi di accertamento notificati nel periodo 14.7.1982 e 15.3.1983 - non può incidere sulla irrevocabilità, prevista dall'art. 32 della (...) legge di condono, della istanza di definizione automatica nè sul divieto della definizione automatica portato dall'art. 19 nell'ipotesi in cui fosse stato notificato un avviso di accertamento" (così la sentenza impugnata).

4. Avverso tale decisione della Commissione tributaria di secondo grado di Milano, la contribuente propose ricorso alla Commissione tributaria centrale, sezione di Milano (hinc anche: "CTC"), "sostenendo la correttezza della decisione di primo grado che avendo rilevato la illegittimità degli accertamenti in dipendenza della sentenza della Corte costituzionale n. 175 del 17.6.1986 (...), è ricors(a) all'applicazione dell'istituto della conversione dell'atto nullo previsto dall'art. 1424 c.c. per affermare che la dichiarazione integrativa con effetti automatici deve ritenersi valida e da liquidarsi in base al reddito dichiarato a norma dell'art. 19 della L. 516/82" (così la sentenza impugnata).

5. La Commissione tributaria centrale, sezione di Milano, rigettò il ricorso "per due ordini di motivi".

Il primo era che "la sentenza della Corte costituzionale n. 175 del 1986 non determina automaticamente (...)l'annullamento (...) di tutti gli avvisi di accertamento notificati successivamente al 14.7.1982, bensì soltanto l'invalidità degli stessi nei rapporti tributari (originati dal condono del 1982) e nei relativi giudizi ancora "pendenti" (...): vale a dire, quelli in cui il contribuente - cui sia stato notificato avviso di accertamento in data posteriore al 14 luglio 1982 - abbia presentato dichiarazione integrativa ai sensi del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 16

(...) e ciononostante (...) abbia tempestivamente impugnato l'avviso stesso per il motivo di illegittimità della legge di condono, poi riconosciuto fondato dalla Corte costituzionale; (...) diversamente operando, come nel caso di specie, - in ragione, sia dell'ambito di efficacia proprio della dichiarazione di illegittimità costituzionale (...), sia della natura irrevocabile della dichiarazione integrativa - l'incontestabilità del rapporto tributario di condono, da considerarsi "definito" sulla base del congiunto effetto di "definitività" dell'accertamento, conseguente alla sua omessa impugnazione e di "irrevocabilità" della dichiarazione stessa, sancita dalla legge al D.L. n. 429 del 1982, art. 32, comma 1"; senza che potesse "eccepirsi, relativamente a questa manifestazione di volontà "definitiva" (...) una sorta di invalidità "sopravvenuta" (alla pronuncia di invalidità), sia perchè la dichiarazione di illegittimità costituzionale non attiene alle norme regolatrici della dichiarazione integrativa, sia perchè non è neppure ipotizzabile un vizio della dichiarazione (nella specie errore essenziale, avendo il contribuente sostenuto che la sua manifestazione di volontà era stata viziata dall'erroneo presupposto dell'esistenza di un valido atto di accertamento (...)), determinatosi successivamente alla formazione dell'atto".

Il secondo ordine di motivi era che "alla dichiarazione integrativa presentata non può applicarsi l'istituto della conversione dell'atto nullo, previsto dall'art. 1424 c.c. sia perchè tale dichiarazione non è stata inficiata dalla dichiarazione di incostituzionalità del D.L. n. 429 del 1982, art. 16 (...) sia perchè essa (...) è irrevocabile e quindi non convertibile".

6. Avverso tale decisione della Commissione tributaria centrale, sezione di Milano, depositata in segreteria il 21 marzo 2012 e non notificata, ricorre per cassazione P.A., che affida il proprio ricorso, notificato il 24 ottobre 2012, a tre motivi.

7. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso, notificato il 27/28 novembre 2012.

8. P.A. ha depositato una memoria.

9. Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 20 novembre 2019, nella quale il Procuratore generale ha concluso come indicato in epigrafe.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, va dichiarata l'inammissibilità del ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'economia e delle finanze, poichè privo di legittimazione passiva in quanto il giudizio di legittimità è stato introdotto successivamente al 1 gennaio 2001, giorno in cui è divenuta operativa l'istituzione dell'Agenzia delle entrate, alla quale, per i giudizi introdotti dopo detta data, spetta in via esclusiva la legittimazione ad causam e ad processum (per tutte, Cass., Sez. U., 14/02/2006, n. 3118).

2. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione dell'art. 111, comma 6, Cost., dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4) e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4), perchè la sentenza impugnata, in contrasto con tali disposizioni, "non contiene nè lo svolgimento del processo nè l'esposizione dei fatti rilevanti la causa, di guisa che le scarne frasi integranti la motivazione risultano totalmente

incomprensibili e tali da rendere impossibile l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo".

3. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione dell'art. 111 Cost., comma 6, dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4) e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4), per avere la CTC, in contrasto con tali disposizioni, omesso di motivare la sentenza impugnata o per averla motivata "solo per relationem", avendo "rigettato il gravame sulla base di un generico rinvio all'operato svolto dai giudici di secondo grado di Milano di cui (...) si è limitata ad affermare l'esattezza".

4. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione della L. n. 516 del 1982, art. 16 (recte: D.L. n. 429 del 1982, art. 16, convertito, con modificazioni, da tale legge) per avere la CTR, in contrasto con tale norma, quale risulta dalla sentenza della Corte Cost. n. 175 del 1986 - che ne dichiarò l'illegittimità costituzionale "nella parte in cui consente la notifica di accertamenti in rettifica o d'ufficio sino alla data di presentazione della dichiarazione integrativa (il cui termine differito scadeva il 15 marzo 1983), anzichè sino alla data di entrata in vigore (il 14 luglio 1982) del D.L. n. 429 del 1982" - negato sia l'invalidità degli avvisi di accertamento notificati alla stessa ricorrente il 22 ottobre 1982, ancorchè non impugnati, sia le conseguenti nullità della dichiarazione integrativa presentata ai sensi del D.L. n. 429 del 1982, art. 16, sulla base di tali accertamenti e delle iscrizioni a ruolo delle imposte dovute in base alla stessa dichiarazione, sia, infine, la conversione di quest'ultima dichiarazione in dichiarazione ai sensi del D.L. n. 429 del 1982, art. 19.

5. I primi due motivi di ricorso - che, concernendo la violazione delle medesime norme di legge, ancorchè sotto due diversi profili, possono essere esaminati congiuntamente - non sono fondati.

Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 2) e n. 4) - la cui formulazione è quasi identica a quella dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4), - stabilisce che la sentenza della commissione tributaria deve contenere, tra l'altro, "la concisa esposizione dello svolgimento del processo" (n. 2) e "la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto" (n. 4). L'art. 118 disp. att. c.p.c. - applicabile al processo tributario in forza del generale rinvio alle norme del codice di procedura civile e, quindi, anche alle sue norme di attuazione, per quanto "non disposto" da quelle del D.Lgs. n. 546 del 1992 e se "compatibili" con esse, operato dallo stesso decreto, art. 1, comma 2, (Cass., 12/03/2002, n. 3547) - statuisce, tra l'altro, che "(l)a motivazione della sentenza di cui all'art. 132, comma 2, n. 4), del codice consiste nella succinta esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione" (comma 1). Tutte tali disposizioni attuano anche nel processo tributario il principio costituzionale dell'art. 111 Cost., comma 6, secondo cui "(t)utti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati".

Va altresì rammentato che, secondo il costante orientamento di questa Corte - condiviso dal collegio -, in forza di quanto stabilito dalle disposizioni appena richiamate, la mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa, ovvero la mancanza o l'estrema concisione della motivazione in diritto determinano la nullità della sentenza allorquando rendono impossibile l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni che stanno a fondamento del dispositivo (Cass., n. 3547 del 2002, 15/01/2016, n. 574, 18/04/2017, n. 9745). Questa Corte ha inoltre specificamente precisato che il dovere di motivazione è

adempiuto dal giudice del gravame che si richiami per relationem alla sentenza impugnata, di cui condivida le argomentazioni logico-giuridiche, purchè egli dia conto di avere valutato criticamente sia il provvedimento impugnato sia le censure proposte (Cass., Sez. U., 08/06/1998, n. 5612, Cass., n. 3547 del 2002, 11/06/2014, n. 13148, n. 574 del 2016).

Tanto premesso, la sentenza impegnata non presenta i denunciati vizi motivazionali.

Sotto il primo profilo - oggetto, fondamentalmente, del primo motivo di ricorso - va rilevato che, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, essa contiene sia la concisa esposizione dello svolgimento del processo (dando conto, in particolare: del ricorso introduttivo della contribuente e del suo oggetto; della decisione della Commissione tributaria di primo grado su tale ricorso; della decisione della Commissione tributaria di secondo grado sull'appello dell'ufficio e delle ragioni della stessa; dei motivi del ricorso della contribuente alla commissione tributaria centrale) sia la succinta esposizione dei fatti rilevanti della causa (indicando, in particolare: che la contribuente aveva presentato la dichiarazione integrativa per i periodi d'imposta 1977, 1978 e 1979 ai sensi del D.L. n. 429 del 1982, art. 16; che l'esattore delle imposte dirette le aveva notificato una cartella esattoriale con l'iscrizione a ruolo delle imposte dovute in base a tale dichiarazione; sia pure implicitamente, che alla contribuente erano stati notificati degli avvisi di accertamento nel periodo compreso tra il 15 luglio 1982 e il 15 marzo 1983 e che la stessa non li aveva impugnati). In ogni caso, risultano agevolmente intellegibili sia il thema decidendum (gli effetti della sentenza della Corte costituzionale n. 175 del 1986 sulle dichiarazioni integrative presentate ai sensi del D.L. n. 429 del 1982, art. 16, sulla base di accertamenti notificati nel periodo compreso tra il 15 luglio 1982 e il 15 marzo 1983 e sulle iscrizioni a ruolo delle imposte dovute in base a tali dichiarazioni) sia le ragioni che stanno a fondamento del dispositivo di rigetto del ricorso della contribuente (l'incontestabilità del rapporto tributario di condono per i motivi che sono stati testualmente e integralmente riportati al punto 5 dei Fatti di causa).

Sotto il secondo profilo - oggetto, fondamentalmente, del secondo motivo di ricorso - è sufficiente rilevare che, come risulta dallo stesso punto 5 dei Fatti di causa, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, la sentenza impugnata non è affatto motivata mediante rinvio ai motivi della decisione della Commissione tributaria di secondo grado ma costituisce espressione di un processo deliberativo del tutto autonomo.

6. Il terzo motivo di ricorso non è fondato.

Questa Corte ha infatti più volte ribadito - affermando un principio che è ormai consolidato e che è condiviso da questo collegio - che "(I)a sentenza della Corte Costituzionale n. 175 del 1986 - con cui è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale, per violazione dell'art. 3 Cost., del D.L. 10 luglio 1982, n. 429 (...), art. 16, nella parte in cui consente la notifica di accertamenti in rettifica o d'ufficio sino alla data di presentazione della dichiarazione integrativa, anzichè fino alla data di entrata in vigore del D.L. n. 429 del 1982 (14 luglio 1982) - non determina automaticamente, insieme all'annullamento della norma dichiarata incostituzionale, anche quello di tutti gli avvisi di accertamento notificati successivamente al 14 luglio 1982, bensì soltanto l'invalidità degli stessi nei rapporti tributari (originati dal condono del 1982) e nei relativi giudizi ancora "pendenti" nel giorno successivo alla data della pubblicazione della pronuncia di

incostituzionalità: vale a dire, quelli in cui il contribuente - cui sia stata notificato avviso di accertamento in data posteriore al 14 luglio 1982 abbia presentato dichiarazione integrativa ai sensi del decreto legge del 1982, art. 16 e, ciononostante, abbia tempestivamente impugnato l'avviso stesso per il motivo di illegittimità della legge di condono, poi riconosciuto fondato dalla Corte costituzionale; altrimenti operando - in ragione, sia dell'ambito di efficacia proprio della dichiarazione di illegittimità costituzionale (che ha ad oggetto norma di legge o di atto avente forza di legge, e non già provvedimenti o atti amministrativi), sia della natura irrevocabile della dichiarazione integrativa - l'incontestabilità del rapporto tributario di condono, da considerarsi "definito" sulla base del congiunto effetto di "definitività" dell'accertamento, conseguente alla sua omessa impugnazione, e di "irrevocabilità" della dichiarazione stessa sancita dalla legge (D.L. n. 429 del 1982, art. 32, comma 1). Nè può predicarsi, relativamente a questa manifestazione di volontà "definitiva" (salve le ipotesi previste dalla legge di condono), una sorta di invalidità "sopravvenuta" (alla pronuncia di incostituzionalità), sia perchè la dichiarazione di illegittimità costituzionale non attiene alle norme regolatrici della dichiarazione integrativa, sia perchè non è neppure ipotizzabile un vizio della dichiarazione (nella specie errore essenziale, avendo il contribuente sostenuto che la sua manifestazione di volontà era stata viziata dall'erroneo presupposto dell'esistenza di un valido atto di accertamento, di cui occorreva limitare con la presentazione della dichiarazione integrativa gli effetti pregiudizievoli) determinatosi successivamente alla formazione dell'atto" (ex plurimis, Cass., 02/06/2000, n. 7339, 28/10/2005, n. 21054, 04/11/2005, n. 21443, 16/04/2008, n. 9955, 22/01/2014, n. 1273).

Nella fattispecie concreta, poichè è pacifico che la contribuente non impugnò gli avvisi di accertamento e presentò la dichiarazione integrativa ai sensi del D.L. n. 429 del 1982, art. 16, sulla base degli stessi, correttamente, in virtù del principio ora esposto, la CTC ha reputato l'incontestabilità del rapporto tributario di condono sorto dalla predetta, valida, dichiarazione, e la conseguente legittimità dell'iscrizione a ruolo delle imposte dovute in base alla stessa. Così come correttamente ha ritenuto che la validità della medesima dichiarazione escludesse, in radice, la stessa ipotizzabilità di una sua conversione.

7. Il ricorso deve, pertanto, essere rigettato.

8. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza, ai sensi dell'art. 91 c.p.c., comma 1 e sono liquidate come indicato in dispositivo.

P.Q.M.

dichiara inammissibile il ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'economia e delle finanze; rigetta il ricorso proposto nei confronti dell'Agenzia delle entrate; condanna la ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 7.300,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 20 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza