Sentenza del 07/07/2020 n. 14039 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

I FATTI DI CAUSA

(XXXXX), con ricorso notificato all'Agenzia delle Entrate e a (XXXXX) s.p.a., impugno' davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma la cartella di pagamento (XXXXX), formata a seguito della definitivita' di un accertamento per i.r.p.e.f. e i.r.a.p. relativo all'anno d'imposta 1996. Dedusse la sua nullita' per difetto di motivazione e per l'omesso invio dell'avviso bonario Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 36-bis.

Il ricorso fu rigettato dalla Commissione Tributaria Provinciale con sentenza che, appellata davanti alla Commissione Tributaria Regionale per il Lazio, e' stata confermata da quella qui impugnata.

Ha proposto ricorso per la cassazione di questa sentenza, per nove motivi, il contribuente, al quale, con atto depositato il 19 marzo 2015, sono subentrati in giudizio i suoi eredi. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

LE RAGIONI DELLA DECISIONE

Con l'appello alla Commissione Tributaria Regionale il contribuente, riprendendo in gran parte i motivi d'impugnazione dell'atto impositivo addotti a sostegno del ricorso di primo grado, ha dedotto la nullita' della cartella per la tardiva formazione del ruolo, per l'omesso invio dell'avviso bonario preventivo a norma del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 36 bis e per vizio di motivazione e violazione dell'articolo 7 statuto del contribuente.

La sentenza della Commissione Tributaria Regionale ha rigettato l'appello, affermando la tempestivita' dell'iscrizione a ruolo del credito tributario, avvenuta entro due anni dalla pronuncia della sentenza che aveva validato l'accertamento; l'inapplicabilita' del procedimento previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 36 bis, trattandosi di cartella emessa sulla base di ruolo collegato ad accertamento definitivo e non di liquidazione d'imposta sulla base di dichiarazione del contribuente; l'interruzione del decorso della prescrizione decennale del credito erariale per effetto della notificazione dell'avviso di accertamento, avvenuta nel 2002; il riferimento, nella cartella impugnata, alla sentenza della Commissione tributaria provinciale divenuta definitiva e alla data di formazione del ruolo, ai singoli importi dovuti con relativi interessi, oltre alla separata indicazione delle sanzioni.

Tutti e nove i motivi dedotti dal ricorrente sono preceduti dalla locuzione "difetto e contraddittorieta' della motivazione" ma, sostanzialmente, corrispondono ad altrettante denunce di violazione di legge, pur non esplicitamente menzionando nessuno l'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con il primo motivo il ricorrente denuncia "violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 24 Cost., del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25 in relazione all'articolo 360 c.p.c.";

con il secondo motivo denuncia "omessa pronuncia - violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 7 Statuto dei diritti del contribuente e della L. 241 del 1990, nonche' del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 7 in relazione all'articolo 360 c.p.c.";

con il quarto motivo denuncia "violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 2697 c.c. in relazione all'articolo 360 c.p.c.".

Questi motivi, strettamente connessi, vanno trattati congiuntamente.

Il ricorrente sostiene che la cartella avrebbe dovuto contenere la data di formazione e di consegna del ruolo, in modo da consentire la sua compiuta difesa in ordine alla sua tempestivita'; e che avrebbe dovuto essere compiutamente motivata in ordine ai "presupposti di fatto" e alle "ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione stessa", non essendo sufficiente il riferimento alla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale favorevole all'Ufficio, come erroneamente ritenuto dalla Commissione Tributaria Regionale.

I motivi sono infondati.

Riguardo al titolo del credito tributario azionato, il riferimento alla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale che aveva rigettato l'impugnazione dell'accertamento ha compiutamente soddisfatto l'esigenza informativa pretesa e, al contempo, e implicitamente, anche quella riguardante la tempestivita' della formazione del ruolo (10.3.2010), essendo intervenuta la notifica della cartella (4.5.2010) entro il biennio dalla pubblicazione della sentenza pronunciata sul merito del tributo (21.5.2008). Peraltro, il diritto alla riscossione di un'imposta, azionato mediante emissione di cartella di pagamento e fondato su un accertamento divenuto definitivo a seguito di sentenza passata in giudicato, non e' assoggettato ai termini di decadenza di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25, bensi' al termine di prescrizione decennale previsto dall'articolo 2953 c.c. per l'actio iudicati (Cass. 9076/2017); il termine decorre dal momento in cui la sentenza diviene definitiva (Cass. 11862/2018), cioe' decorre dal passaggio in giudicato della sentenza e, se appellata, dalla declaratoria giudiziale che rende definitiva la decisione (Cass. 33039/2019).

Il quarto motivo e' infondato altresi' per il riferimento all'articolo 2697 c.c. che, disciplinando la distribuzione dell'onere della prova, appare richiamato del tutto impropriamente.

Con il terzo motivo il ricorrente deduce "violazione e/o falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1973, articolo 36 bis e della L. n. 241 del 1990, in relazione all'articolo 360 c.p.c." sostenendo erronea la limitazione della loro applicazione ai provvedimenti

di liquidazione dell'imposta emessi sulla base delle dichiarazioni del contribuente. Ritiene che le ragioni che hanno indotto la giurisprudenza a ritenere autonomamente impugnabile l'avviso bonario hanno sancito la tutelabilita' dell'interesse del contribuente ad una conoscenza anticipata dell'atto impositivo al fine di evitarne sanzioni e gravosita'.

L'immediata impugnabilita' dell'avviso previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 36 bis, comma 3 (Cass., 7344/2012; Cass., 11922/2014; Cass., 3315/2016) si inserisce in realta' all'interno di un orientamento giurisprudenziale che, con interpretazione estensivamente e costituzionalmente orientata (cass., 32425/2019; Cass. 22507/2019) tutela l'interesse del contribuente all'immediata impugnazione di un atto che rappresenti l'inequivoca e definitiva pretesa tributaria; pretesa che puo' manifestarsi in forme diverse (l'autoannullamento parziale dell'atto impositivo: Cass., 14243/2015; l'intimazione di pagamento: Cass., 2616/2015; il diniego del Direttore Regionale delle Entrate di disapplicazione di norme antielusive; il provvedimento con il quale l'Amministrazione condizione il rimborso di un credito i.v.a. al previo pagamento o alla compensazione di altri crediti fiscali, ecc.). Si tratta tuttavia di casi nei quali la pretesa tributaria si pone, rispetto al contribuente, in termini di novita' e non di casi, come quello in esame, nel quale l'emissione della cartella di pagamento e' avvenuta in rapporto strettamente conseguenziale e funzionale ad un accertamento divenuto definitivo e ben noto al contribuente. Anche nell'ipotesi di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 36 bis, comma 3, dove la pretesa impositiva e' collegata a controlli automatici delle dichiarazioni, il presupposto e' costituito dall'emergere di un rapporto tributarlo avente contenuto diverso da quello dichiarato dal contribuente.

Anche questo motivo e' pertanto infondato.

Con il quinto motivo il ricorrente deduce "violazione e/o falsa applicazione della L. n. 241 del 1990, articolo 3 e dello Statuto dei diritti del contribuente in relazione all'articolo 360 c.p.c." in quanto la cartella non risultava sottoscritta.

Il motivo e' inammissibile, perche' non risulta che esso sia stato proposto fra i motivi d'appello. In ogni caso, in tema di riscossione delle imposte sul reddito, l'omessa sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidita' dell'atto, la cui esistenza non dipende tanto dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che tale elemento sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo; tanto piu' che, a norma del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25, la cartella, quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, deve essere predisposta secondo l'apposito modello approvato con Decreto Ministeriale che non prevede la sottoscrizione dell'esattore, ma solo la sua intestazione e l'indicazione della causale, tramite apposito numero di codice (Cass., 31606/2019; Cass., 25773/2014).

Con il sesto motivo ("violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 2697 c.c. e dello Statuto dei diritti del contribuente in relazione all'articolo 360 c.p.c.") ripropone la stessa doglianza posta nel primo, secondo e quarto motivo. Quanto prima detto in ordine a questi motivi assorbe anche questa doglianza. Nella parte in cui con questo motivo si invoca anche la violazione della L. n. 212 del 2000, articolo 7, esso e' inammissibile, perche' in questo caso la cartella non porta il

pagamento di un'imposta maggiore di quella dichiarata ma il pagamento di un'imposta gia' accertata anche in sede giudiziaria.

E' inammissibile anche il settimo motivo ("violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 2697 c.c. in relazione all'articolo 360 c.p.c.") con il quale il ricorrente, richiamando il principio secondo cui nel processo tributario l'attore in senso sostanziale e' normalmente l'ente impositore, surrettiziamente introduce una questione sul merito della pretesa impositiva, non piu' proponibile in sede di opposizione alla cartella di pagamento, che puo' essere impugnata solo per vizi propri (Cass., 25995/2017; Cass., 12244/2017; Cass., 4818/2015).

Con l'ottavo motivo denuncia "omessa pronuncia - violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 7 Statuto dei diritti del contribuente e della L. n. 241 del 1990 nonche' del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 7 in relazione all'articolo 360 c.p.c." in quanto la cartella avrebbe riportato solo la cifra globale degli interessi dovuti, senza altra spiegazione sulle aliquote anno per anno applicate.

Il motivo e' inammissibile in quanto, innanzi tutto, difetta di autosufficienza: la cartella non e' prodotta in atti e non e' neppure localizzata nell'incarto processuale di merito (Sez. U, 22726/2011), cosi' come non e' trascritta o riprodotta nel ricorso (Cass. 16010/2015), sicche' alla Corte e' preclusa ogni statuizione sul punto. In ogni caso, si tratterebbe di un vizio che non risulta denunciato ne' davanti alla Commissione Tributaria Provinciale ne' davanti alla Commissione Tributaria Regionale.

E' inammissibile anche il nono motivo, che deduce un'immotivata condanna alla rifusione delle spese, laddove la sentenza impugnata le ha invece compensate.

Il ricorso va pertanto rigettato.

Le spese seguono la soccombenza.

Nulla in proposito riguardo ad (XXXXX) s.p.a., in assenza di attivita' difensiva della stessa.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna gli eredi del ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimita', che liquida in Euro 4.100,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1-quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte degli eredi del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza