Sentenza del 05/08/2021 n. 22306 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Con la sentenza n. 21/06/12 del:10/07/2012, la Commissione Tributaria Regionale del Veneto (di seguito CTR) accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 144/05/10 della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso (di seguito CTP), che, riuniti i giudizi, aveva accolto il ricorso proposto da S. s.a.s. di S. C. & C. (di seguito S. s.a.s.) avverso la cartella di pagamento n. (XXXXX) emessa nei confronti della società e concernente IRAP e IVA relative agli anni d'imposta 2004-2005, oltre sanzioni e accessori, e aveva dichiarato la cessazione della materia del contendere con riferimento ai ricorsi promossi dai soci B.V., Co.Si., C.R. e C.L. avverso le cartelle di pagamento emesse nei loro confronti per IRPEF e addizionali concernenti i medesimi anni d'imposta.

1.1. Come si evince anche dalla sentenza impugnata, le cartelle di pagamento erano state emesse a seguito di iscrizione a ruolo straordinaria effettuata nei confronti di S. s.a.s., in pendenza della impugnazione avverso il sottostante avviso di accertamento.

1.2. La CTR accoglieva l'appello dell'Agenzia delle Entrate evidenziando che "la sussistenza del ruolo straordinario risulta perfettamente legittima, dato che i presupposti su cui era stato emesso tale ruolo sono tuttora sussistenti, infatti la società si trova in liquidazione dal dicembre 2009 e ciò potrebbe far presumere una cessazione della società, ovvero l'apertura di una procedura concorsuale, con pericolo per la riscossione da parte dell'erario".

2. S. s.a.s. e i singoli soci impugnavano la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi.

3. L'Agenzia delle Entrate ed Equitalia Nord s.p.a. resistevano con controricorso.

4. Con ordinanza resa all'udienza camerale del 06/03/2020 la causa veniva rinviata a nuovo ruolo per essere trattata in pubblica udienza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Va pregiudizialmente evidenziata l'infondatezza dell'eccezione formulata dall'Agente della Riscossione in ordine all'intempestività del ricorso nei suoi confronti, intempestività che sarebbe determinata dal vizio della notifica, non effettuata nei confronti del procuratore costituito.

1.1. Invero, indipendentemente da ogni questione sulla sanatoria dell'eventuale vizio ex art. 156 c.p.c., comma 3, conseguente alla regolare costituzione in giudizio, resta il fatto che Equitalia Nord s.p.a. è litisconsorte necessario nel presente procedimento, sicchè l'impugnazione deve ritenersi tempestiva anche con la notificazione ad uno solo dei litisconsorti (nella specie, all'Agenzia delle Entrate).

1.2. La costituzione in giudizio dell'Agente della Riscossione rende, in ogni caso, superflua l'integrazione del contraddittorio nei suoi confronti.

2. Con il primo motivo di ricorso S. s.a.s. e soci deducono la violazione o la falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 11 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando che la cartella di pagamento notificata alla società non sarebbe debitamente motivata con riferimento alla sussistenza dei presupposti per l'emissione del ruolo straordinario, motivazione che non avrebbe potuto essere integrata successivamente, nel corso del giudizio.

3. Il motivo, ammissibile in quanto la CTR ha implicitamente rigettato il rilievo formulato in primo grado e riproposto in appello, è fondato nei limiti delle considerazioni che seguono.

3.1. E' noto che i ruoli si distinguono in ordinari e straordinari (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 11, comma 2). I ruoli straordinari sono formati quando vi è fondato pericolo per la riscossione (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 11, comma 3) e autorizzano l'Amministrazione finanziaria ad iscrivere le imposte, gli interessi e le sanzioni per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15 bis).

3.1.1. Tale ultima disposizione costituisce una misura cautelare posta a garanzia del credito erariale (Cass. S.U. 758 del 13/01/2017) e opera, ricorrendone i presupposti, anche prima della pronuncia del giudice tributario; e ciò diversamente da quanto previsto in via ordinaria dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68 che consente la riscossione frazionata del credito tributario solo all'esito del giudizio di primo grado.

3.2. Posto che la cartella di pagamento per cui è controversia è stata emessa a seguito della formazione di un ruolo straordinario, i ricorrenti si dolgono della mancata motivazione della cartella di pagamento, che avrebbe dovuto indicare le ragioni per le quali v'è stata iscrizione a ruolo straordinaria per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento e in pendenza di impugnazione dello stesso.

3.3. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, la cartella di pagamento che non segua ad 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, deve essere motivata alla stregua di un atto propriamente impositivo, e contenere, quindi, gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione (così, essenzialmente, Cass. n. 28276 del 18/12/2013; ma il principio è consolidato: si vedano Cass. S.U. n. 11722 del 14/05/2010; Cass. n. 9799 del 19/04/2017; Cass. n. 26330 del 16/12/2009).

3.3.1. In tali ipotesi l'obbligo di motivazione - che si riferisce esclusivamente alle ragioni della pretesa tributaria, ma non anche ai tempi di emanazione dei provvedimenti impositivi o alle

regole procedimentali (Cass. n. 11944 del 13/07/2012) - deve essere differenziato a seconda del contenuto prescritto per ciascuno tipo di atto (Cass. n. 21804 del 20/09/2017) e, quindi, può essere più o meno pregnante.

3.4. Diversamente deve ritenersi con riferimento alla cartella di pagamento emessa a seguito della notifica di un precedente atto impositivo, per la cui motivazione è sufficiente il riferimento all'atto presupposto e, dunque, non può essere annullata per vizio di motivazione anche qualora non contenga l'indicazione del contenuto essenziale di detto atto, conosciuto dal contribuente in quanto allo stesso notificato ed, eventualmente, impugnato (Cass. n. 21177 del 08/10/2014; Cass. n. 15580 del 22/06/2017; si veda, altresì, Cass. n. 28873 del 12/11/2018, con specifico riferimento alla conoscenza che il contribuente dimostri di avere della pretesa impositiva).

3.4. I superiori principi generali necessitano di qualche opportuna puntualizzazione con riferimento all'emissione di una cartella di pagamento a seguito della formazione di un ruolo straordinario.

3.4.1. Non è dubbio che, anche in questo caso, è necessario, ai fini della motivazione della cartella di pagamento, il semplice riferimento all'atto impositivo, in quanto lo stesso è già conosciuto dal contribuente; tuttavia, tale riferimento non è da solo sufficiente, occorrendo che la cartella di pagamento dia, altresì, conto - sia pure succintamente - della formazione del ruolo straordinario e, conseguentemente, della sussistenza del fondato pericolo per la riscossione (in senso sostanzialmente conforme, sebbene in un obiter dictum, Cass. n. 12239 del 17/05/2017; nonchè, da ultimo, espressamente Cass. n. 7795 del 14/04/20:20).

3.4.2. E' evidente, infatti, che:

a) il contribuente viene per la prima volta a conoscenza della emissione del ruolo straordinario solo con la notificazione della cartella di pagamento;

b) il ruolo straordinario è idoneo ad incidere in maniera significativa sulla posizione del contribuente, consentendo, in deroga dalla previsione generale del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68 la riscossione dei tributi oggetto di contestazione anche in pendenza del giudizio di primo grado;

c) in assenza della indicazione dei presupposti per la formazione del ruolo straordinario, il contribuente sarebbe impossibilitato a contestarne la legittimità, dovendo impugnare sostanzialmente "al buio" la cartella di pagamento ed attendere che l'Amministrazione chiarisca e giustifichi, solo in sede contenziosa, l'esercizio del proprio potere.

3.5. La necessità di indicare, già in sede di emissione della cartella di pagamento, le ragioni che hanno legittimato l'Amministrazione finanziaria alla formazione del ruolo straordinario risponde, del resto, al principio generale codificato alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1, per il quale gli atti dell'Amministrazione finanziaria (e, quindi, anche l'emissione del ruolo straordinario) devono essere motivati con riferimento ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione; e ciò appunto al fine di consentire il controllo giudiziale sul legittimo esercizio del potere e l'impugnazione delle parti interessate.

3.6. Va, quindi, enunciato il superiore principio di diritto: "La cartella di pagamento emessa a seguito di iscrizione a ruolo straordinaria da parte dell'Amministrazione finanziaria deve essere motivata, sia pure succintamente, con specifico riferimento al fondato pericolo che ha giustificato la formazione del ruolo straordinario ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 11, comma 3".

3.7. La CTR, disattendendo implicitamente la questione posta dalla società contribuente ed evidenziando la sussistenza, nel merito, dei presupposti per la formazione del ruolo straordinario, non ha fatto buon governo del superiore principio di diritto.

3.7.1. Invero, come risulta dalla cartella di pagamento notificata alla società, debitamente trascritta e allegata dai ricorrenti, non è stato indicato in che cosa consista quel fondato pericolo che ha giustificato la formazione del ruolo straordinario, con conseguente nullità dell'atto impugnato per difetto di motivazione.

4. Con il secondo motivo di ricorso si contesta la violazione o la falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, non avendo l'Ufficio assolto all'onere di provare l'esistenza dei presupposti per l'emissione del ruolo straordinario.

5. Con il terzo motivo di ricorso ci si duole della violazione o della falsa applicazione del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 3, prima parte, conv. con modif. nella L. 2 dicembre 2005, n. 248, in quanto la cartella di pagamento sarebbe illegittima in ragione della carenza di potere all'emissione dell'atto da parte dell'Agente della riscossione.

6. con il quarto motivo di ricorso si deduce violazione o falsa applicazione della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3 e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonchè omessa motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, non essendo stato allegato alla cartella di pagamento lo studio SD42U, utilizzato dall'Ufficio per la rideterminazione dei ricavi asseritamente non dichiarati da S. s.a.s.;

7. con il quinto motivo di ricorso si deduce la violazione o la falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, non risultando la cartella di pagamento adeguatamente motivata;

8. I superiori motivi restano assorbiti in ragione dell'accoglimento del primo motivo di ricorso.

9. In conclusione, va accolto il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri; non essendovi ulteriori questioni di fatto da esaminare, la causa può essere decisa nel merito, con l'accoglimento dell'originario ricorso della società contribuente.

9.1. Sussistono giusti motivi, in ragione della relativa novità della questione affrontata, per compensare tra le parti le spese dell'intero giudizio, ivi compresi i gradi di merito.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, non essendovi ulteriori questioni di fatto da esaminare, accoglie

l'originario ricorso della società contribuente; compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Si dà atto che, ai sensi dell'art. 132 c.p.c., comma 3, la presente sentenza è sottoscritta unicamente dal Presidente del Collegio per impedimento del Consigliere estensore a recarsi nella città di Roma in ragione dell'emergenza sanitaria Covid-19.

Così deciso in Roma, il 10 dicembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 5 agosto 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza