Sentenza del 25/01/2022 n. 2041 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A seguito di notifica di cartella di pagamento, relativa agli anni d'imposta 2002 e 2003 ai fini del recupero a tassazione di IRPEG, IRAP e I.V.A., emessa nei confronti della società M. Center s.r.l. in liquidazione, conseguente a due avvisi di accertamento divenuti definitivi per mancata opposizione, la contribuente proponeva impugnazione dinanzi alla Commissione tributaria provinciale, deducendo la mancata notifica degli avvisi di accertamento, prodromici all'iscrizione a ruolo, la carenza di motivazione del ruolo e della cartella di pagamento, nonchè la nullità del ruolo per intervenuta decadenza, per violazione dello Statuto del contribuente e per violazione delle disposizioni di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 6, e per mancata indicazione del responsabile del procedimento.

L'Agenzia delle Entrate eccepiva l'inammissibilità del ricorso per assoluta genericità, replicando che la cartella, conseguente a due avvisi di accertamento regolarmente notificati ai sensi della L. n. 890 del 1982, art. 14, era motivata e che la iscrizione a ruolo era tempestiva.

Si costituiva anche Equitalia Pragma s.p.a., la quale insisteva per la legittimità della procedura di riscossione.

A seguito di deposito, da parte della contribuente, di memorie D.Lgs. n. 546 del 1992 ex art. 32, con le quali si ribadiva la nullità della notifica degli atti prodromici, i giudici di primo grado, disattendendo l'eccezione d'inammissibilità, accoglievano il ricorso.

2. Interposto appello dall'Ufficio che faceva rilevare che la Commissione provinciale aveva "travisato" le modalità di notifica, la Commissione regionale, con la sentenza indicata in epigrafe, rigettava l'appello.

Rilevava, in primo luogo, la formazione del giudicato interno, per non avere l'Agenzia delle Entrate impugnato le statuizioni della sentenza di primo grado concernenti la carenza di motivazione della cartella di pagamento, affermando che i giudici di primo grado si erano espressi su tale eccezione sottolineando che "la cartella, non contenendo di per sè una esposizione completa chiara e soddisfacente della richiesta, ha portato il contribuente a non ben comprendere le ragioni che l'ente impositore avrebbe voluto trasmettergli". Sotto diverso profilo, riteneva pure inammissibile l'appello dell'Ufficio in ragione della proposizione di eccezioni nuove, in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, posto che nella costituzione del 30 aprile 2008 l'Agenzia delle entrate non aveva replicato al ricorso del contribuente, ma si era limitata a generiche affermazioni e soltanto con il deposito di memorie, oltre il termine di cui all'art. 23, e, dunque, tardivamente, aveva sostenuto la regolarità della notifica degli avvisi di

accertamento, avvenuta ai sensi della L. n. 890 del 1982, art. 14. In merito alla notifica degli avvisi di accertamento, riteneva che alla società non fossero materialmente pervenuti gli atti impositivi, risultando "in bianco" le relate di notifica ed essendo state le due raccomandate, ricevute dalla moglie di Luciano Di Castri in data 30 novembre 2006, inviate "per notizia", ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, b-bis), considerato che negli avvisi di ricevimento mancava l'indicazione del numero dell'atto di accertamento che si assumeva notificato tramite il servizio postale; relativamente alla notifica asseritamente eseguita per il tramite del servizio postale, osservava che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, aveva natura di norma speciale rispetto a quella prevista dall'art. 145 c.p.c. e che, secondo il disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. c), se il legale rappresentante, come nel caso di specie, aveva domicilio in un Comune diverso da quello dell'ente, in caso di impossibilità di eseguire la notificazione presso la sede sociale, doveva adottarsi la procedura prevista dall'art. 140 c.p.c., che non era stata rispettata.

Assorbiti gli altri motivi, dichiarava inammissibile l'appello per intervenuta formazione del giudicato interno e, nel merito, confermava l'annullamento della cartella di pagamento e del ruolo.

3. Ricorre per la cassazione della suddetta decisione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi ad otto motivi, cui resiste la contribuente mediante controricorso. Equitalia Sud s.p.a., già Equitalia Pragma s.p.a., ha depositato controricorso e ha proposto ricorso incidentale con un unico motivo, insistendo anche per l'accoglimento delle questioni ritenute assorbite dai giudici di merito (carenza di motivazione della cartella di pagamento, mancata indicazione della "data di consegna al concessionario", mancata indicazione del responsabile del procedimento).

4. All'esito dell'udienza pubblica del 29 aprile 2019 il Collegio, rilevata la tardività della comunicazione dell'avviso di fissazione dell'udienza, ha rinviato la causa a nuovo ruolo.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la difesa erariale, deducendo la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 31 e 61, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, sostiene che il procedimento svoltosi dinanzi alla Commissione regionale e la sentenza pronunciata all'esito dello stesso sono viziati da nullità per omessa comunicazione dell'udienza di trattazione.

Spiega, al riguardo, che l'avviso di trattazione della causa, inizialmente fissata in pubblica udienza per il giorno 5 luglio 2011, era pervenuto all'Ufficio il 14 giugno 2011, in violazione del citato D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 31, che prevede che la comunicazione dell'udienza di trattazione deve essere data alle parti costituite almeno trenta giorni liberi prima; non essendosi tenuta l'udienza del 5 luglio 2011 per l'adesione dei componenti del Collegio ad una manifestazione di astensione dei magistrati tributari dalle udienze, con ordinanza del 7 luglio 2011, era stata disposta la fissazione della successiva udienza del 20 settembre 2011, di cui era stata data comunicazione all'Ufficio solo in data 27 luglio 2011, ossia solo otto giorni prima della data d'udienza, considerata la sospensione dei termini feriali, ai sensi della L. n. 742 del 1969, art. 1.

2. Con il secondo motivo, rubricato: "violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c. e degli artt. 324 e 329 c.p.c.", la difesa erariale censura la decisione impugnata nella parte in cui è stata dichiarata l'inammissibilità dell'appello dell'Ufficio in considerazione del giudicato interno che si sarebbe formato sulla statuizione contenuta nella sentenza di primo grado in merito alla carenza di motivazione della cartella di pagamento.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate rileva che la Commissione tributaria provinciale, pronunciandosi sulla preliminare eccezione d'inammissibilità del ricorso della contribuente, sollevata dall'Ufficio nella memoria del 14 maggio 2008, l'aveva rigettata, ritenendo che "contrariamente a quanto riportato dall'Agenzia, il ricorrente, nell'atto di opposizione, ha esposto le sue ragioni di disaccordo con l'operato dell'Agenzia abbastanza chiaramente ed ha motivato le sue doglianze in funzione di quanto può aver compreso dai dati esposti nella cartella di pagamento" e, al fine di rafforzare il proprio convincimento, aveva aggiunto che "la cartella non contenendo di per sè una esposizione completa, chiara e soddisfacente della richiesta, ha portato il contribuente a non ben comprendere le ragioni che l'Ente impositore avrebbe voluto trasmettergli e lo ha indotto ad interpretazioni anche particolari del contenuto dell'atto e sulle quali ha focalizzato la sua difesa". Ad avviso della ricorrente, il riferimento alla non completa esposizione della richiesta contenuta nella cartella di pagamento è stata dunque operata al solo fine di giustificare che i motivi di ricorso formulati dalla contribuente non erano generici.

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia insufficiente, illogica e contraddittoria motivazione su un fatto controverso e decisivo, per avere i giudici di appello qualificato come capo autonomo il riferimento operato dai giudici di primo grado alla motivazione della cartella di pagamento, nonostante si trattasse di mera argomentazione addotta a sostegno della ritenuta ammissibilità del ricorso proposto dalla contribuente.

4. Con il quarto motivo, la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 23 e 57 e dell'art. 345 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e censura la sentenza impugnata nella parte in cui i giudici di secondo grado hanno ritenuto inammissibile l'appello.

Evidenzia la ricorrente che la C.T.R. ha fatto discendere l'inammissibilità dell'impugnazione dal fatto che, costituendosi nel giudizio di primo grado, l'Ufficio non aveva puntualmente controdedotto al ricorso della contribuente e solo con le memorie depositate in data 20 maggio 2008, oltre i termini previsti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 23, aveva sostenuto la regolarità della notifica degli avvisi di accertamento.

5. Con il quinto motivo la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 24, per avere la Commissione regionale ritenuto infondata l'eccezione di inammissibilità delle memorie prodotte dalla società.

Ad avviso della Agenzia delle entrate, le eccezioni di inesistenza e nullità della notifica degli avvisi di accertamento formulate dalla società contribuente nelle memorie illustrative D.Lgs. n. 546 del 1992 ex art. 32, depositate in data 4 dicembre 2009, avrebbero dovuto essere proposte con le modalità previste dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 24, ovvero entro il termine di sessanta giorni dal 20 maggio 2008, data in cui l'Ufficio aveva depositato le memorie illustrative, allegando alle

stesse copia degli avvisi di ricevimento delle raccomandate con le quali erano stati notificati gli avvisi di accertamento per gli anni 2002 e 2003.

6. Con il sesto motivo, si deduce insufficiente, contraddittoria ed illogica motivazione su fatti controversi e decisivi della causa, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 ed al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1.

Premettendo, in fatto, di avere prodotto dinanzi ai giudici di primo grado gli avvisi di accertamento notificati alla società, redatti su modello prestampato, recante in calce uno schema di notifica contenente gli spazi per l'indicazione degli estremi del procedimento notificatorio, la ricorrente fa rilevare che la Commissione regionale ha ritenuto, in via principale, che le notifiche fossero state effettuate mediante il messo notificatore e fossero invalide per mancanza degli elementi prescritti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, e ciò in quanto la raccomandata sarebbe stata inviata ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, b-bis); solo in via subordinata, la C.T.R. ha preso in esame la tesi difensiva dell'Ufficio, secondo cui la notifica era stata eseguita mediante il servizio postale, come consentito dalla L. n. 890 del 1982, artt. 3 e 4.

La ricostruzione operata dalla Commissione regionale, ad avviso della ricorrente, contrasta con le risultanze di causa, poichè è stata data rilevanza alla relata di notifica, quasi totalmente in bianco e priva di sottoscrizione, senza tenere conto che la raccomandata annotata in calce all'avviso di accertamento, nello spazio previsto dallo stampato per le raccomandate a cura del messo, costituisce lo strumento di notificazione utilizzato in concreto per effettuare la notifica secondo il procedimento consentito dalla L. n. 890 del 1982, artt. 3 e 4, e senza verificare se tale ultimo procedimento fosse stato rispettato.

7. Con il settimo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione della L. n. 890 del 1982, artt. 3 e 4, la difesa erariale rappresenta che la C.T.R. ha erroneamente ritenuto la nullità della notifica eseguita a mezzo del servizio postale per mancanza degli elementi essenziali. Sottolinea, al riguardo, che il vizio costituito dall'omessa indicazione sull'atto da notificare della relazione prevista dalla L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 3, comporta mera irregolarità della notificazione e non inesistenza della stessa e che, nel caso di specie, la notifica degli avvisi di accertamento, da cui è scaturita l'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella di pagamento, è stata validamente eseguita a mezzo del servizio postale, in conformità a quanto disposto dall'art. 145 c.p.c., presso il domicilio fiscale del liquidatore della società, D.C.L., a mani della moglie convivente di quest'ultimo in data 30 novembre 2006.

8. Con l'ottavo motivo, deducendo violazione e falsa applicazione dell'art. 145 c.p.c. e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, la ricorrente lamenta che i giudici d'appello hanno ritenuto che fosse possibile la notificazione al soggetto che rappresentava la persona giuridica solo se la persona fisica, oltre ad essere identificata nell'atto, risiedesse nel Comune in cui l'ente aveva il suo domicilio fiscale, non considerando che in base ad una corretta interpretazione dell'art. 145 c.p.c., come modificato dalla L. n. 263 del 2005 (in vigore dal 1 marzo 2006 e dunque applicabile alla fattispecie in esame), deve considerarsi ammissibile la notifica dell'atto tributario effettuata al legale rappresentante della persona giuridica anche quando questi sia stato rinvenuto in un Comune diverso dal domicilio fiscale della società.

9. Il primo motivo del ricorso principale è infondato.

9.1. Va premesso che nel contenzioso tributario la comunicazione della data d'udienza, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 31, adempie ad una essenziale funzione di garanzia del diritto di difesa e del principio del contraddittorio, sicchè la omessa comunicazione alle parti costituite, almeno trenta giorni prima, dell'avviso di fissazione dell'udienza pubblica determina la nullità della decisione della Commissione tributaria (Cass., sez. U, 22/06/2011, n. 13654; Cass., sez. 5, 20/12/2012, n. 23607; Cass., sez. 6-5, 14/05/2013, n. 11487; Cass., sez. 6-5, 1/12/2017, n. 28843).

9.2. Va, tuttavia, evidenziato che dall'esame del fascicolo di merito, consentito in relazione alla natura processuale del vizio prospettato, pur non risultando la comunicazione della data dell'udienza pubblica, si evince che l'Agenzia delle Entrate ha regolarmente partecipato all'udienza di trattazione senza sollevare alcuna eccezione, con la conseguenza che il contraddittorio è stato regolarmente instaurato ed è stato garantito il diritto di difesa. Ciò consente di ritenere che la mancata comunicazione dell'udienza di trattazione non abbia prodotto un concreto pregiudizio al diritto di difesa della ricorrente.

10. Il secondo ed il terzo motivo del ricorso principale che, vertendo sulla medesima questione, possono essere trattati unitariamente, sono fondati.

10.1. Per costante indirizzo di questa Corte, costituisce capo autonomo della sentenza, come tale suscettibile di formare oggetto di giudicato anche interno, quello che risolve una questione controversa, avente una propria individualità ed autonomia, sì da integrare astrattamente una decisione del tutto indipendente; la suddetta autonomia non solo manca nelle mere argomentazioni, ma anche quando si verte in tema di valutazione di un presupposto necessario di fatto che, unitamente ad altri, concorre a formare un capo unico della decisione (Cass., sez. 3, 17/09/2008, n. 23747; Cass., sez. 1, 18/09/2017, n. 21566; Cass., sez. 3, 31/01/2018, n. 2379).

10.2. Dalla lettura della sentenza di primo grado, allegata dalla controricorrente e ritrascritta nel ricorso per cassazione, si evince che la Commissione provinciale si è limitata a fare riferimento alla non completa esposizione della richiesta contenuta nella cartella di pagamento al solo fine di giustificare che la contribuente non aveva potuto censurare in modo più puntuale i rilievi ad essa contestati e, di conseguenza, che i motivi addotti a sostegno del ricorso di primo grado non erano viziati da genericità. Manca, invece, una autonoma statuizione sul difetto di motivazione della cartella che possa costituire capo autonomo della sentenza ai fini della formazione del giudicato interno.

10.3. Peraltro, qualora, come ritenuto dalla C.T.R., i giudici di primo grado avessero riscontrato l'illegittimità della cartella esattoriale per vizio di motivazione, avrebbero dovuto dichiararne la nullità, trattandosi di vizio assorbente, senza esaminare nel merito le questioni attinenti alla sussistenza e validità dei presupposti che ne avevano legittimato l'emissione.

11. Anche il quarto motivo del ricorso principale è fondato.

11.1. In tema di contenzioso tributario, la costituzione in giudizio della parte resistente deve avvenire, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 23, entro sessanta giorni dalla notifica

del ricorso, a pena di decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi, sicchè, qualora tali difese non siano state concretamente esercitate (e nulla si evince sul punto), nessun altro pregiudizio può derivare al resistente, al quale va riconosciuto il diritto di negare i fatti costitutivi della pretesa attrice, di contestare l'applicabilità delle norme di diritto invocate, nonchè di produrre documenti ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 24 e 32 (Cass., sez. 5, 30/01/2019, n. 2585; Cass., sez. 5, 2/04/2015, n. 6734; Cass., sez. 5, 28/09/2005, n. 18962).

11.2. Si è, pure, ritenuto che (Cass., sez. 5, 10/02/2010, n. 2925) nel processo tributario è addirittura ammissibile la costituzione dell'appellato in udienza, senza l'osservanza dei termini e dei modi indicati nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 23, atteso che la sanzione processuale dell'inammissibilità non è prevista dalla norma e la sua applicazione impedirebbe alla parte, in violazione dell'art. 24 Cost., di partecipare alla discussione orale della causa all'udienza e di esercitare il diritto fondamentale alla difesa, confutando le ragioni della controparte e la ricorrenza delle norme da questa invocate.

11.3. La Commissione regionale, affermando che la tardiva costituzione in giudizio dell'Ufficio, oltre i termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 23, rendeva inammissibili le eccezioni e difese contenute nella memoria D.Lgs. n. 546 del 1992 ex art. 32, depositata in data 20 maggio 2008, e determinava, di conseguenza, l'inammissibilità dei motivi di gravame fatti valere con l'atto di appello, è, dunque, incorsa nella denunciata violazione di legge.

12. La fondatezza del quarto motivo consente di dichiarare assorbiti i restanti motivi del ricorso principale.

Invero, quando, come nella specie, il giudice, pronunciatosi su una questione di rito che impedisce l'esame del merito, enunci pure una motivazione sul merito, la decisione sul merito è considerata tamquam non esset, giacchè integra gli estremi di una motivazione ad abundantiam che si muove su un piano esclusivamente virtuale e che, non entrando nel circuito delle statuizioni giurisdizionali, la parte non ha alcun interesse ad impugnare in sede di legittimità (Cass., sez. U, 20/02/2007, n. 3840).

13. Il ricorso incidentale proposto da Equitalia Sud s.p.a., con il quale, deducendo la violazione e falsa applicazione degli artt. 324 e 346 c.p.c. e dell'art. 2909 c.c., oltre che la contraddittorietà della motivazione, si censura la decisione gravata là dove è stata rilevata la formazione del giudicato interno sulla questione relativa alla carenza di motivazione della cartella di pagamento opposta, essendo adesivo al secondo ed al terzo motivo del ricorso principale, è assorbito.

14. Conclusivamente, rigettati il primo motivo del ricorso principale, vanno accolti il secondo, il terzo ed il quarto motivo del ricorso principale, assorbiti i restanti motivi del ricorso principale e l'unico motivo del ricorso incidentale, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla competente Commissione tributaria regionale, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo del ricorso principale; accoglie il secondo, il terzo ed il quarto motivo del ricorso principale; dichiara assorbiti i restanti motivi del ricorso principale; dichiara assorbito il ricorso incidentale proposto da Equitalia Sud s.p.a.; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 6 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 25 gennaio 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza