Sentenza del 04/08/2022 n. 24298 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. - Con sentenza n. 7155/2/16, depositata il 22 novembre 2016, la Commissione tributaria regionale del Lazio ha rigettato l'appello proposto da A. Uno S.r.l., così integralmente confermando la decisione di prime cure che, a sua volta, aveva parzialmente accolto l'impugnazione di un atto di irrogazione sanzioni dal Comune di Fiumicino emesso in relazione all'Ici dovuta dalla contribuente per l'anno 2005.

1.1 - A fondamento del decisum, il giudice del gravame ha rilevato che:

- il primo giudice, - che aveva accolto il ricorso annullando la sanzione per la parte che eccedeva il (minor) importo del tributo dovuto sulla base di un "avviso di accertamento in rettifica migliorativa", - condivisibilmente aveva rilevato che l'atto di irrogazione della sanzione era stato emesso sulla base di un avviso di accertamento che rettificava, in diminuzione, un precedente avviso di accertamento ICI relativo (sempre) al periodo di imposta 2005;

- l'avviso di accertamento emesso in rettifica (migliorativa) non integrava, quindi, "una pretesa tributaria nuova rispetto a quella originaria", così che non doveva "necessariamente formalizzarsi con l'adozione di un nuovo avviso di accertamento e soprattutto con una specifica motivazione, proprio perchè non integra una pretesa tributaria nuova.";

- l'emanazione del "secondo Avviso di Accertamento, migliorativo per il contribuente rispetto al precedente riesaminato, come nel caso di specie in sede di accertamento con adesione, non comporta la perdita di efficacia dell'accertamento originario (conforme Cass. Civ. n. 9218/07) e ciò anche con riguardo alla data di notifica dello stesso che, pertanto, deve considerarsi tempestiva in relazione all'annualità 2005.".

2. - A. Uno S.r.l. ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di quattro motivi, illustrati con memoria.

Resiste con controricorso il Comune di Fiumicino.

Motivi della decisione

1. - Col primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, e della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161, sull'assunto che il potere sanzionatorio, - nella fattispecie expressis verbis esercitato, secondo, dunque, lo stesso espresso contenuto letterale dell'atto di irrogazione delle sanzioni, ai sensi dell'art. 16, cit., e, con ciò, con autonomo provvedimento, - si era, nella fattispecie, consumato,

per decadenza, in ragione del decorso del termine (quinquennale) previsto dall'art. 1, comma 161, cit., ed atteso che, per stessa deduzione di controparte, l'atto di irrogazione della sanzione era stato spedito per la notifica in data 30 dicembre 2011 (e ricevuto il successivo 3 gennaio 2012) laddove il quinto anno successivo a quello (2005) di decorrenza del termine di decadenza si era perfezionato al 31 dicembre 2010.

Nè, si soggiunge, il giudice del gravame avrebbe potuto far riferimento alla (tempestiva) notifica (in data 25 novembre 2010) dell'avviso di accertamento originario, - e, così, argomentare, attraverso il medium rappresentato da un successivo avviso di rettifica (notificato 5 maggio 2011 e, in tesi, meramente migliorativo), per il tempestivo esercizio del potere punitivo, - in quanto l'atto di irrogazione delle sanzioni non era contenuto nell'originario avviso di accertamento e, ai sensi dell'art. 1, comma 161, cit., rimaneva esposto al (medesimo) termine di decadenza, rimasto inosservato, previsto per detto avviso di accertamento.

Il secondo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, espone la denuncia di nullità della gravata sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., assumendo la ricorrente che la gravata sentenza, - risolvendo il decisum nel rilievo che "l'Atto di erogazione sanzioni... va assimilato al regime di decadenza del medesimo Avviso di accertamento presupposto, in quanto, a norma della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161 con riferimento ai tributi locali, le sanzioni amministrative devono essere contestate ed irrogate, D.Lgs. n. 472 del 1997, ex artt. 16 e 17 entro gli stessi termini.", - aveva, in buona sostanza, omesso di pronunciare sull'eccezione (di tardività) da essa esponente svolta siccome rimasto inespresso ogni accertamento sul concreto rispetto, nella fattispecie, dell'evocato termine decadenziale.

Il terzo motivo, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, espone la denuncia di nullità della gravata sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c.; si assume, in sintesi che, così come reso esplicito dalla stessa narrativa della gravata sentenza alla cui stregua essa esponente aveva lamentato "la decadenza dell'Ente impositore, per il periodo di imposta 2005, posto che l'Accertamento della maggiore imposta dovuta era stato notificato in data 5/5/11, quando erano inesorabilmente decorsi i termini decadenziali quinquennali previsti dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161" e riproposto, in appello, la censura di "illegittimità... e illogicità" della decisione impugnata "per erronea valutazione dei fatti in merito alla tardività dell'avviso di accertamento ICI 2005, presupposto all'atto di irrogazione sanzioni in oggetto", - il giudice del gravame aveva finito col pronunciare (in extrapetizione) su di un oggetto della domanda (la tardività di un secondo avviso di accertamento) diverso da quello effettivamente proposto (la tardività dell'atto di irrogazione delle sanzioni).

Col quarto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge con riferimento all'art. 12 preleggi, agli artt. 1362 e 1366 c.c., al D.L. n. 564 del 1994, art. 2 quater, conv. in L. n. 656 del 1994, al D.M. n. 37 del 1997 ed alla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161, deducendo, in sintesi, che, diversamente da quanto ritenuto dal giudice del gravame, l'avviso di accertamento notificato (il 5 maggio 2011) in rettifica costituiva espressione del potere di autotutela esercitato dall'Ente impositore, - in connessione (occasionale) al procedimento di accertamento per adesione attivato da essa esponente a fronte della notifica (in data 25 novembre 2010) del primo avviso di accertamento recante la ripresa

impositiva dell'Ici dovuta per l'anno 2005, - con conseguente riedizione del potere impositivo dietro annullamento dell'originario atto notificato; conclusione, questa, coerente con una interpretazione dell'avviso di accertamento suffragata dal dato letterale, - lo stesso avviso (che recava una diversa numerazione identificativa) autoqualificatosi in termini di annullamento e di sostituzione del primo avviso, - da quello sistematico, - involgente la considerazione degli atti preparatori e, così, del verbale di accertamento per adesione ov'era espressa la volontà dell'Ente "di annullare il PRIMO AVVISO e di sostituirlo con il SECONDO AVVISO", e dal canone della buona fede, da commisurare sull'affidamento ingenerato nel contribuente circa la sorte dei primi avvisi di accertamento (oggetto di annullamento).

Ne conseguiva, pertanto, che, l'atto di irrogazione delle sanzioni doveva considerarsi nullo "per inesistenza dell'atto presupposto", per l'appunto perchè il primo avviso di accertamento, - cui l'atto faceva riferimento, - era stata annullato, e sostituito, dal secondo avviso di accertamento.

2. - Il primo motivo di ricorso, - dal cui esame consegue l'assorbimento dei residui motivi, - è fondato, e va senz'altro accolto.

3. - Non è in discussione, tra le parti, la sequenza degli atti (impositivi e di natura sanzionatoria) che, nella fattispecie, viene in considerazione, dovendosi, così, rilevare che:

- in data 25 novembre 2010 si perfezionava la notifica di un avviso di accertamento ICI che, relativo all'anno 2005, esponeva la (maggiore) entità del tributo dovuto in relazione a quello oggetto di versamento da parte della contribuente;

- detto avviso di accertamento, - che non contemplava l'irrogazione della sanzione da parziale (omesso) versamento del tributo, rinviando sul punto a "separato atto di accertamento che avrebbe quantificato gli importi" - formava oggetto di procedimento di accertamento per adesione che, - seppur conclusosi negativamente tra le parti, induceva l'amministrazione ad una rettifica dell'avviso di accertamento (già) notificato, il cui contenuto impositivo veniva rideterminato con atto notificato (questa volta) il 5 maggio 2011;

- con atto spedito per la notifica il 30 dicembre 2011 (e pervenuto alla destinataria il 3 gennaio 2012), l'Ente irrogava la sanzione tra le parti in contestazione evocando, come anticipato, il procedimento sanzionatorio di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16.

3.1 - La L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161, per quel che qui rileva, dispone che il potere impositivo correlato ad un parziale versamento deve essere esercitato, a pena di decadenza, "entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui il versamento" avrebbe dovuto essere eseguito e che "Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, artt. 16 e 17".

Identico termine, va poi rimarcato, forma oggetto di previsione nella disposizione di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20, comma 1.

3.2 - In tema di procedimento sanzionatorio (D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 16 e 17), la Corte ha già condivisibilmente rilevato che le modalità procedimentali in questione non sono

ontologicamente correlate alla natura giuridica della sanzione applicata, in quanto (solo) per ragioni di ordine logico (secondo le indicazioni offerte da dette disposizioni) deve ritenersi che il procedimento di cui all'art. 16, cit., deve essere "obbligatoriamente utilizzato per l'irrogazione delle sanzioni relative a violazioni non incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo (cd. violazioni formali), appunto perchè non vi è luogo ad adozione di avviso di accertamento se non vi è utilità di rideterminazione dell'ammontare del tributo o di valutazione circa la tempestività del suo versamento, mentre non può che ritenersi che la procedura qui in argomento può essere facoltativamente utilizzata per le sanzioni collegate al tributo cui riferiscono (che possono anche essere inflitte direttamente con l'atto di accertamento o di rettifica ai sensi dell'art. 17, comma 1) e per le sanzioni relative agli omessi e ritardati versamenti (che possono anche essere irrogate mediante iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 17, comma 3, e che, in ogni caso, non sono definibili in via agevolata)" (Cass., 15 luglio 2015, n. 14848).

E la Corte ha, altresì, rimarcato, - in relazione (proprio) ai contenuti regolamentari delle disposizioni contenute dall'art. 16, cit., - che l'atto di contestazione delle sanzioni D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 16 è destinato a trasformarsi ex lege in provvedimento di irrogazione delle stesse nell'ipotesi di immediata impugnazione dinanzi al giudice competente (Cass., 23 maggio 2018, n. 12748).

3.3 - Come, allora, ben deduce la ricorrente, i rilievi svolti dalla gravata sentenza in ordine al rapporto di derivazione, ed alla sottesa portata dispositiva (meramente migliorativa in quanto di riduzione della pretesa impositiva), di un avviso di accertamento emesso in rettifica di altro atto impositivo (questo oggetto di tempestiva notifica), rimangono del tutto inconcludenti ai fini della definizione della lite contestata, e proprio perchè detto rapporto di derivazione non può (utilmente) stabilirsi in relazione al trattamento sanzionatorio che, non formando oggetto dell'originario avviso di accertamento (tempestivamente notificato il 25 novembre 2010), - nemmeno poteva determinare l'utile (e tempestiva) conversione ex lege di detto atto in un provvedimento di irrogazione della sanzione che (diversamente) verrà adottato (solo) nell'anno 2011.

La rilevata riduzione della pretesa impositiva non escludeva, pertanto, che, - una volta esclusa la via procedimentale dell'irrogazione della sanzione collegata al tributo, "senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo", di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, cit., - l'esercizio del potere sanzionatorio rimanesse ad ogni modo esposto al termine di decadenza di cui alla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161; termine, questo, che nella fattispecie è rimasto per l'appunto inosservato in ragione della tardiva adozione, e notifica, dell'atto di contestazione emesso ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16.

4. - L'impugnata sentenza va, pertanto, cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito con accoglimento del ricorso originario della contribuente.

Le spese dei gradi di merito vanno compensate tra le parti, avuto riguardo all'evolversi della vicenda processuale, mentre quelle del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza di parte controricorrente.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti i residui motivi, cassa l'impugnata sentenza e, decidendo la causa nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente; compensa, tra le parti, le spese dei gradi di merito e condanna il Comune di Fiumicino al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità liquidate in Euro 7.000,00 per compensi professionali ed Euro 200,00 per esborsi, oltre rimborso forfettario delle spese generali nella misura del 15% ed altri accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 11 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 4 agosto 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza