# Sentenza del 09/09/2022 n. 26597 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

1. - A.G., sulla base di sei motivi, illustrati con memoria, ricorre per la cassazione della sentenza n. 2079/3/19, depositata in data 8 marzo 2019, con la quale la Commissione tributaria regionale della Campania ha rigettato l'appello proposto dallo stesso odierno ricorrente, così confermando la pronuncia di prime cure che, a sua volta, aveva parzialmente accolto l'impugnazione di una cartella di pagamento emessa in relazione all'iscrizione a ruolo della TARSU dovuta dal contribuente per gli anni 2005/2006 e 2008/2009.

Il Comune di Santa Maria Capua Vetere, e l'Agenzia delle Entrate Riscossione non hanno svolto attività difensiva.

Motivi della decisione

1. - Col primo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5, il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge con riferimento agli artt. 132, 156, 112, 295 e 337 c.p.c., ed al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 39, deducendo, per un verso, che il giudice del gravame aveva definito la lite contestata sulla base di una motivazione meramente apparente e, per il restante, che, - nonostante il riscontro offerto in ordine alla non definitività degli avvisi di accertamento ai quali si correlavano gli importi iscritti a ruolo, - i giudici del merito non avevano disposto la sospensione del processo davanti a loro pendente.

Il secondo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, espone la denuncia di violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 17 bis e 68, agli artt. 23 e 97 Cost., ed alla L. n. 212 del 2000, sull'assunto che, nel termine (di 90 gg.) previsto dall'art. 17 bis, cit., ai fini della definizione del procedimento di reclamo e mediazione, l'Ente locale non aveva dato seguito, essendovi obbligato, alla richiesta di convocazione che esso esponente aveva avanzato in data 3 giugno 2016.

Col terzo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5, il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge con riferimento agli artt. 112, 132 e 156 c.p.c., al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, al D.P.R. n. 287 del 1992, art. 68, al D.L. n. 564 del 1994, art. 2 quater, conv. in L. n. 656 del 1994, ed al D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, deducendo che: a) - con motivazione meramente apparente, la gravata sentenza aveva deciso sul motivo di appello col quale era stato dedotto l'annullamento, in autotutela, della cartella di pagamento impugnata con riferimento alle sanzioni relative a tutte le annualità Tarsu; b) - difatti, nel verbale di incontro, per mediazione, del 31 maggio 2016, l'Ente locale aveva "richiesto il solo tributo con esclusione delle sanzioni", quanto agli anni 2008 e 2009, "mentre per gli anni 2005 e 2006 sono state richieste le

sanzioni nella misura del cinquanta per cento", così dovendosi ritenere integrato l'esercizio del potere di autotutela in (mera) riduzione della originaria pretesa; c) le sanzioni relative alle annualità 2008 e 2009, ad ogni modo, erano state annullate con sentenza della Commissione tributaria regionale (n. 3311/48/2016), così conseguendone la nullità della cartella impugnata per vizio proprio.

Il quarto motivo, sempre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, espone la denuncia di violazione e falsa applicazione di legge in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, al D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 4, art. 68, art. 69, comma 1, artt. 70, 71, 75 e 76, al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67, agli artt. 3, 23 e 117 Cost., all'art. 2909 c.c., assumendo il ricorrente che: a) - diversamente da quanto rilevato dal giudice del gravame, non si era formato alcun giudicato relativamente agli avvisi di accertamento che, - emessi per le annualità 2005, 2006, 2008 e 2009, - avevano formato oggetto di impugnazione con giudizi (tutt'ora) pendenti in ragione dei proposti ricorsi per cassazione; b) - la destinazione dell'immobile occupato ad uso promiscuo (abitativo e professionale) risultava, per converso, accertata dalla Commissione tributaria regionale della Campania con sentenza n. 1036 del 2015, la cui impugnazione in appello, da parte dell'Ente locale, era stata dichiarata inammissibile (con sentenza n. 2148/2016); c) - la cartella di pagamento, pertanto, portava un'obbligazione tributaria superiore a quella effettivamente risultante da dette sentenze passate in giudicato.

Col quinto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, all'art. 112 c.p.c., ed al D.Lgs. n. 472 del 1997, deducendo, in sintesi, che il giudice del gravame aveva omesso di pronunciare sul motivo di impugnazione col quale la sentenza di prime cure, - che aveva statuito in ordine all'applicabilità del cumulo giuridico (D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12) per le sanzioni portate dalla cartella di pagamento impugnata, - era stata censurata al fine di integrarne la motivazione, nel senso che detto cumulo andava applicato (solo) per le sanzioni relative alle annualità 2005 e 2006 in quanto per gli anni 2008 e 2009 i relativi avvisi di accertamento erano stati annullati "in ordine alle sanzioni con inevitabile decadenza di un nuovo avviso e di ogni nuova richiesta".

Il sesto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5, espone la denuncia di violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 72, della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161, sui seguenti assunti: a) - il giudice del gravame, - rilevando che non si ravvisava il perfezionamento di "presunte decadenze o prescrizioni", - aveva motivato in termini meramente apparenti; b) - non risultava rispettata la disposizione di cui all'art. 72, cit., quanto alla formazione, e consegna, dei ruoli Tarsu nell'anno successivo a quello per il quale il tributo era dovuto; c) - gli avvisi di accertamento erano stati tardivamente notificati in quanto, - venendo in considerazione un'unità immobiliare la cui proprietà ascendeva ad atto di donazione del 30 giugno 2003, - il dies a quo del termine di decadenza (quinquennale), ai sensi dell'art. 1, comma 161, cit., andava stabilito al 20 gennaio 2004 (quale termine di presentazione della denuncia di occupazione, ex D.Lgs. n. 507, cit., art. 70, comma 1), con conseguente maturazione alla scadenza del quinquennio successivo (31 dicembre 2009 ovvero 31 dicembre 2010); d) - l'Ente locale, - che avrebbe dovuto inviare una comunicazione preliminare alla operata "rettifica

dell'area", - era, dunque. decaduto dal potere di emettere la cartella di pagamento e la stessa pretesa impositiva doveva ritenersi estinta per prescrizione.

2. - In via pregiudiziale di rito, va rilevato che la memoria depositata da parte ricorrente può assolvere alla (sola) funzione di illustrare e chiarire le ragioni già compiutamente svolte col ricorso, ovvero di confutare le tesi avversarie, ma non può specificare od integrare od ampliare il contenuto delle originarie argomentazioni che non siano state adeguatamente prospettate o sviluppate con il detto atto introduttivo e, tanto meno, dedurre nuove eccezioni o sollevare nuove questioni di dibattito (v. Cass. Sez. U., 15 maggio 2006, n. 11097 cui adde, ex plurimis, Cass., 21 gennaio 2021, n. 1177; Cass., 28 novembre 2018, n. 30760; Cass., 23 agosto 2011, n. 17603; Cass., 28 agosto 2007, n. 18195).

3. - Il primo motivo di ricorso è manifestamente destituito di ogni fondamento.

3.1 - Il giudice del gravame, difatti, - così come reso esplicito dagli stessi proposti motivi di ricorso, - ha partitamente motivato in ordine alle ragioni poste a fondamento del decisum nè, ai fini del denunciato vizio, rileva l'erronea statuizione in diritto, - ovvero l'omessa pronuncia su specifici profili di gravame, - trattandosi di vizi che, per l'appunto, sono denunciabili per la corrispondente violazione di legge (sostanziale o processuale).

Come ripetutamente rimarcato dalla Corte, difatti, deve ritenersi apparente la motivazione che, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perchè consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice (v., ex plurimis, Cass., 18 settembre 2019, n. 23216; Cass., 23 maggio 2019, n. 13977; Cass., 7 aprile 2017, n. 9105; Cass. Sez. U., 24 marzo 2017, n. 7667; Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass. Sez. U., 5 agosto 2016, n. 16599; Cass., 6 giugno 2012, n. 9113).

3.2 - Quanto, poi, alla dedotta ricorrenza di condizioni che legittimavano la sospensione del processo, va, innanzitutto, rilevato che, - in relazione alla specifica disciplina del rito tributario, alla cui stregua ciascuno degli atti della sequenza procedimentale è impugnabile soltanto per vizi propri (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3), - il nesso che si stabilisce tra l'avviso di accertamento, - in pendenza del giudizio conseguente alla sua impugnazione, - e la (conseguente) cartella esattoriale, - emessa per la riscossione del credito tributario, ed anch'essa oggetto di impugnazione, - non implica affatto un rapporto di pregiudizialità in senso tecnico-giuridico, in quanto tale volto ad evitare il conflitto di giudicati (Cass., 15 maggio 2019, n. 12999; Cass., 16 marzo 2016, n. 5229; Cass., 6 novembre 2015, n. 22784; Cass., 28 novembre 2007, n. 24751; Cass., 28 aprile 2006, n. 9901; Cass. Sez. U., 26 luglio 2004, n. 14060), venendo, piuttosto, in considerazione, - posta la riscossione coattiva realizzata sulla base di avviso di accertamento non ancora definitivo, - la disposizione di cui all'art. 336 c.p.c., comma 2, sul cd. effetto espansivo esterno della riforma o della cassazione di una sentenza in relazione agli atti ed ai provvedimenti dipendenti dalla sentenza riformata o cassata (Cass., 15 maggio 2019, n. 12999, cit.).

4. - Anche il secondo motivo è destituito di fondamento.

Il D.Lgs. n. n. 546 del 1992, art. 17-bis (nel testo vigente ratione temporis), ha delineato il procedimento di mediazione tributaria prevedendo, per quel che qui rileva, il suo svolgimento nel termine di novanta giorni dalla data di notifica del ricorso introduttivo (comma 2), l'improcedibilità del ricorso stesso fino alla scadenza di detto termine (v. Corte Cost., 16 aprile 2014, n. 98) e, qualora non accolto il reclamo o la proposta di mediazione del contribuente, la formulazione, da parte dell'ufficio, di "una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa" (comma 5).

Come, poi, rimarcato dalla Corte Costituzionale, la mediazione tributaria prevista dall'art. 17 bis, cit., "costituisce una forma di composizione pregiurisdizionale delle controversie basata sull'intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse parti (senza l'ausilio di terzi), che agiscono, quindi, su un piano di parità" (Corte Cost., 15 febbraio 2017, n. 38).

4.1 - Nella fattispecie, per come assume lo stesso ricorrente, il procedimento in questione si è articolato su due incontri delle parti, con la formulazione di specifica proposta di mediazione, da parte dell'Ente locale, nel secondo incontro, - e con (ulteriore) richiesta di convocazione che, avanzata dal contribuente, teneva in non cale la proposta (già) formulata dall'Ente.

E', dunque, del tutto evidente che il procedimento di mediazione, nel suo effettivo svolgimento e secondo gli specifici contenuti delle posizioni espresse dalle parti, - si è chiuso in difetto di ogni intesa tra le stesse parti, così che il ricorso è divenuto procedibile (scaduto il termine di sospensione di novanta giorni) e ciascuna parte ha liberamente assunto la posizione processuale consentanea agli interessi sostanziali perseguiti.

Nè, all'evidenza, e diversamente da quanto assume il motivo in esame, l'Ente impositore era tenuto a (indefinitamente) prestarsi ad ogni tentativo di soluzione concordata, qual formulata da controparte, una volta esposta la propria proposta di mediazione e questa essendo risultata inidonea alla conclusione di un'intesa.

5. - Nemmeno il terzo motivo di ricorso può trovare accoglimento.

5.1 - Il motivo in questione, - che prospetta una qualificazione giuridica degli atti del procedimento di mediazione (quella che involge l'esercizio del potere di autotutela) esattamente inversa a quella implicata dal secondo motivo che, come detto, ne predicava l'inutile decorso (imputabile all'amministrazione), - prospetta, difatti, un (insussistente) esercizio del potere di autotutela identificandolo con la (sopra ricordata) proposta di mediazione che, formulata ai sensi dell'art. 17 bis, comma 5, cit., aveva, per l'appunto, ad oggetto il trattamento sanzionatorio correlato a tutte le annualità di imposta e che, come anticipato, non si è perfezionata in un accordo tra le parti.

Anche qui, come già rilevato con riferimento al primo motivo di ricorso, il giudice del gravame ha specificamente motivato sull'insussistenza dei presupposti della richiesta esclusione del trattamento sanzionatorio (correlato alla prospettata continuazione) e il denunciato error iuris non rende, sol per ciò, apparente la motivazione resa.

Nè l'annullamento conseguente alla evocata pronuncia della Commissione tributaria regionale (n. 3311/48/2016) altro rilievo assume se non quello preclusivo all'esecuzione per titoli di pretese (per l'appunto le sanzioni) che più non sussistono (almeno nei termini azionati in executivis con la cartella di pagamento in contestazione).

6. - L'infondatezza del quarto motivo di ricorso consegue, poi, dal (corretto) rilievo svolto dalla gravata sentenza quanto ai motivi di impugnazione proponibili nel giudizio che aveva ad oggetto, - piuttosto che gli avvisi di accertamento che, come deduce lo stesso ricorrente, risultavano (ancora) in contestazione tra le parti, - la cartella di pagamento posta in riscossione coattiva.

In disparte che, - venendo in considerazione la destinazione d'uso di un'unità immobiliare, - lo stesso dedotto giudicato, - evidentemente formatosi in distinto (e qui non meglio precisato) periodo di imposta, assume ad oggetto un elemento di fattispecie suscettibile di variazione, non anche un elemento tendenzialmente permanente della fattispecie impositiva (Cass. Sez. U., 16 giugno 2006, n. 13916), v'è che, come ben rilevato dal giudice del gravame, la questione dedotta dal ricorrente (criterio normativo di determinazione della tariffa Tarsu) involgeva la formazione (e la stabilizzazione) della pretesa impositiva, - quale ancora in contestazione tra le parti in ragione dei proposti motivi di ricorso per cassazione, - e, pertanto, andava proposta in detti giudizi, - che avevano ad oggetto, per l'appunto, gli avvisi di accertamento e, ad ogni modo, il titolo della pretesa impositiva, - così risultando inammissibile nel giudizio di impugnazione della cartella di pagamento.

7. - Il quinto motivo di ricorso è inammissibile.

La pronuncia del primo giudice (sentenza n. 6672 del 16 novembre 2016) ha accolto l'impugnazione della cartella di pagamento in contestazione, - quanto alla ritenuta applicabilità, alle sanzioni, del cumulo giuridico, - espressamente rilevando che analoga questione (id est "l'applicazione dell'istituto del cumulo giuridico") era stata positivamente definita, in favore del contribuente, dalla Commissione tributaria regionale con sentenza (n. 3311/2016, resa in data 11 aprile 2016) che era stata "impugnata esclusivamente quanto alla contestazione sulla sorte capitale".

E', allora, del tutto evidente l'inammissibilità del proposto motivo, in quanto:

- il motivo di appello involgeva, come assume lo stesso ricorrente, la necessità di integrare la motivazione della sentenza impugnata, così che difettava ogni interesse ad impugnare una statuizione che, - per come resa dal giudice del merito, - non poteva che avere ad oggetto le annualità diverse da quelle sulle quali aveva pronunciato la richiamata sentenza della Commissione tributaria regionale (n. 3311/2016, resa in data 11 aprile 2016);

- viene proposta una questione che, - non solo attiene al giudicato formatosi sulla pronuncia di prime cure, per la parte non oggetto di impugnazione ad opera della parte soccombente, - ma che, per i rilievi (già) svolti in ordine al quarto motivo di appello, eccede i limiti del giudizio di impugnazione della cartella esattoriale (per vizi ascrivili all'atto impositivo autonomamente impugnato);

- per come ricostruita dalla statuizione passata in giudicato, la pronuncia resa dalla Commissione tributaria regionale (sentenza n. 3311/2016, resa in data 11 aprile 2016), nel predicare l'applicazione del cumulo giuridico alle sanzioni, non ha, di certo, determinato la "inevitabile decadenza di un nuovo avviso e di ogni nuova richiesta", alla stessa, piuttosto, correlandosi la necessità di conformare la potestà sanzionatoria rideterminandone l'entità in applicazione dei criteri del cumulo giuridico.

8. - Del pari inammissibile rimane il sesto motivo.

8.1 - Il ricorrente, difatti, reitera un complesso di eccezioni, - e, in particolare, quella di decadenza, - che, come già rilevato dal giudice del gravame, - che, pertanto, non ha affatto pronunciato in termini apparenti, - andavano, diversamente, proposte, ed esaminate, nei giudizi di impugnazione degli avvisi di accertamento che la stessa parte ricorrente deduce (così come effettivamente sono) tutt'ora pendenti.

Non risulta, così, sottoposta alla cognizione della Corte l'unica questione (astrattamente) rilevante a fronte del titolo (cartella di pagamento) preordinato alla riscossione coattiva del credito, posto che l'eccepita decadenza viene riferita, per l'appunto, alla formazione dei titoli della pretesa impositiva, - iscrizione a ruolo (D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 72, cit.) ovvero emissione di avvisi di accertamento (L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161), - non anche alla notifica del titolo esecutivo, una volta divenuti definitivi gli atti di accertamento (L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 163).

Inammissibili in questa sede, pertanto, le questioni che involgevano la formazione dei titoli della pretesa impositiva, l'eccezione di prescrizione, - che il giudice del gravame ha già disatteso, - risulta articolata, in termini apodittici, ed in completa anomia di riferimenti al suo perfezionamento.

9. - In difetto di svolgimento di attività difensiva da parte dell'Ente intimato, non va assunta alcuna statuizione in ordine alle spese del giudizio di legittimità mentre nei confronti del ricorrente sussistono i presupposti processuali per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, se dovuto (D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater).

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso; ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13 comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 27 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 9 settembre 2022

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza