Sentenza del 25/10/2022 n. 31547 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate - Riscossione e l'Agenzia delle entrate hanno proposto ricorso avverso la sentenza emessa dalla Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia-Giulia, n. 1/03/2018, depositata l'8 gennaio 2018, con cui, rigettando l'appello proposto dalle medesime amministrazioni, il giudice regionale confermò l'annullamento della cartella di pagamento, emessa nei confronti di A.A..

La controversia traeva origine dalla notifica della cartella erariale di Euro 12.322,24, pervenuta alla contribuente il 16 gennaio 2013, relativa ad Iva dichiarata ma non versata, per la quale era stata concessa la rateazione (in venti rate), il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, ex art. 3-bis, tuttavia revocata a causa del mancato pagamento di una rata (la seconda). La A.A. impugnò l'atto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Gorizia, eccependo la decadenza dell'agente della riscossione (all'epoca Equitalia Spa), per violazione del termine previsto dal D.Lgs. n. 462 del 1997, art. 3-bis, comma 5, (vigente ratione temporis). Il giudice di primo grado accolse il ricorso con sentenza n. 49/01/2015, annullando la cartella. L'appello dell'Amministrazione finanziaria fu rigettato dalla Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia-Giulia con la decisione ora al vaglio della Corte. Il giudice regionale ha ritenuto che la notifica della cartella fosse intempestiva perchè, pur spedita con raccomandata dall'agente della riscossione il 14 dicembre 2012, era pervenuta alla contribuente il 16 gennaio 2013, e pertanto oltre il termine. Ritenne quindi che l'Amministrazione fosse decaduta dal potere impositivo, che secondo la disciplina all'epoca vigente doveva esercitarsi entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di scadenza della rata non pagata.

Le Amministrazioni hanno censurato la sentenza con un motivo, chiedendone la cassazione, cui ha resistito con controricorso la contribuente.

Con ordinanza interlocutoria depositata dalla Sezione sesta-quinta di questa Corte la controversia è stata rimessa alla decisione della Sezione quinta, in ordine alla applicabilità al caso di specie del principio della scissione dei termini tra notificante e destinatario dell'atto ai fini degli effetti della notificazione.

Nelle more del giudizio la controricorrente ha chiesto di definire la controversia ai sensi del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 6, convertito con modificazioni in L. 17 dicembre 2018, n. 136. Avverso l'istanza l'Amministrazione finanziaria ha denegato la definizione agevolata della controversia ai sensi del D.L. cit., art. 6, comma 12, atto ritualmente impugnato dalla contribuente.

All'esito della pubblica udienza del 23 marzo 2022, celebrata ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8, convertito con modificazioni in L. 18 dicembre 2020, n. 176, la causa è stata riservata e decisa. La Procura generale presso la Corte di cassazione, nella persona del Dott. Salzano Francesco, ha chiesto l'accoglimento del ricorso. Le parti hanno depositato memorie difensive, e da ultimo la controricorrente, ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

Deve preliminarmente decidersi sul sub-procedimento relativo alla denegazione della definizione agevolata della controversia, che la contribuente ha richiesto ai sensi del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119. L'Amministrazione finanziaria ha emesso e fondato il provvedimento di diniego della domanda di definizione agevolata della controversia, spiegando che "l'ambito applicativo della definizione di cui al D.L. n. 119 del 2018, art. 6 è limitata alle vertenze aventi ad oggetto atti impositivi. Ne discende, pertanto, che l'atto oggetto del contendere, consistente in una cartella di pagamento emessa a seguito decadenza dalla rateazione della comunicazione di irregolarità relativa al Mod. unico per il 2007, stante il mancato pagamento delle rate successive alla seconda di venti, avendo natura meramente riscossiva, non è definibile".

La contribuente ha contestato la motivazione del diniego invocando la violazione del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 bis, per aver negato la definibilità agevolata della lite per esclusione della natura impositiva della cartella su cui si controverte, nonchè per aver affermato di non essere, l'Agenzia delle entrate, soggetto parte della lite. Ha sostenuto che, al contrario di quanto afferma l'ufficio contraddittore, la cartella, quale atto con cui l'amministrazione ha esercitato per la prima volta la pretesa fiscale, riveste anche natura impositiva, con conseguente estensione ad essa della disciplina agevolativa della definibilità del contenzioso, così come introdotto dal D.L. n. 119 del 2018.

Risulta intanto incomprensibile quanto riportato nell'epigrafe del motivo di ricorso della contribuente, secondo cui l'Amministrazione finanziaria avrebbe contestato "di essere parte della lite". Ciò non emerge nel provvedimento di diniego, nè in alcun altro documento, risultando al contrario, dalla documentazione prodotta unitamente all'istanza di fissazione udienza a seguito di diniego, "l'interesse alla prosecuzione del giudizio".

Esaminando le ragioni sostanziali dell'impugnazione, costituisce principio ormai consolidato quello secondo cui in tema di definizione agevolata anche il giudizio avente ad oggetto l'impugnazione della cartella emessa in sede di controllo automatizzato del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, con la quale l'Amministrazione finanziaria liquida le imposte calcolate sui dati forniti dallo stesso contribuente, dà origine a una controversia suscettibile di definizione ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, conv. dalla L. n. 136 del 2018, qualora la predetta cartella costituisca il primo ed unico atto col quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente, essendo come tale impugnabile, il D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 19, non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva (Sez. U, 25 giugno 2021, n. 18298). Il principio, che riconosce la definibilità agevolata delle controversie anche quando afferenti a cartelle di pagamento, ne perimetra ad un tempo e con chiarezza i limiti, individuati nel dato,

oggettivo, che la cartella sia "il primo e unico atto col quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente".

Ebbene, il caso di specie non rientra tra quelli nei quali la cartella abbia costituito il primo atto impositivo comunicato alla contribuente. Non risulta infatti mai contestato che la A.A. fosse stata già destinataria di una pretesa impositiva e dunque fosse a conoscenza del proprio debito fiscale, relativo all'Iva dichiarata ma non versata. La A.A. non aveva contestato la pretesa, ma, ai fini del pagamento del suddetto importo, su sua istanza, le era stato concesso il beneficio della rateazione (in venti rate), il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, ex art. 3-bis, comma 1. Tuttavia, all'omesso pagamento della seconda rata, il beneficio della rateizzazione era stato revocato per decadenza, ai sensi del comma 4 della medesima norma, con relativa iscrizione a ruolo dell'importo dovuto (oltre che degli interessi e sanzioni). Solo successivamente era stata notificata la cartella di cui ora si controverte.

E' allora palese che l'atto per il quale la contribuente chiede la definizione agevolata ai sensi del D.L. n. 119 del 2018 non rientri affatto tra quelli a cui, pur trattandosi di cartelle ma costituendo il primo atto impositivo di cui il contribuente viene a conoscenza, la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto comunque il diritto alla definizione agevolata. Nel caso di specie, alla contestazione già elevata in ordine al mancato pagamento dell'iva dichiarata, la contribuente si era limitata a chiedere il beneficio del pagamento frazionato, per ciò stesso riconoscendo il debito fiscale. Il venir meno agli obblighi assunti dalla A.A. sulle modalità e sui tempi di versamento dell'imposta dovuta, determinando la decadenza dal beneficio concesso, ha semplicemente fatto risorgere l'obbligo all'adempimento in unica soluzione, senza che la cartella di cui ora si controverte possa pertanto costituire il primo atto di conoscenza della pretesa impositiva, e senza che ad essa possa dunque attribuirsi la natura sostanziale di "atto impositivo", come chiaramente presuppone la citata giurisprudenza di legittimità per riconoscere anche con riguardo alle cartelle di pagamento l'accesso ai benefici condoniali del D.L. n. 119 del 2018.

Risulta allora infondato il ricorso avverso il diniego della definizione agevolata della controversia, che va respinto.

Per l'effetto deve esaminarsi il merito della controversia.

E' tuttavia preliminare affrontare l'eccepita inammissibilità del ricorso, sollevata dalla contribuente, che ha innanzitutto invocato la sua intempestività. Ella ha a tal fine evidenziato che la sentenza d'appello, favorevole alla contribuente, era stata notificata ad Equitalia Nord 11 febbraio 2018, data rispetto alla quale il ricorso per cassazione sarebbe stato notificato tardivamente.

L'eccezione è priva di pregio. La notifica dell'atto di impugnazione da parte tanto dell'Agenzia delle entrate quanto dell'Agenzia delle entrate Riscossione risulta eseguita telematicamente il 3 aprile 2018, e dunque entro il sessantesimo giorno (il 2 aprile era il lunedì dell'Angelo). In ogni caso la notifica della sentenza era stata eseguita nei soli confronti di Equitalia Nord -cui ex L. 22 ottobre 2016, n. 193, era succeduta l'Agenzia delle entrate Riscossione- presso il domicilio originariamente eletto (il suo difensore) nel grado d'appello, la cui sentenza è ora oggetto di

impugnazione. Sul punto vanno intanto disattese, perchè incomprensibili, le considerazioni che la difesa della contribuente ha formulato con la memoria difensiva da ultimo depositata. In essa si legge che "è comprovato che la notifica (della sentenza impugnata) è stata ricevuta PROPRIO da Agenzia delle Entrate Riscossione". Sennonchè nel controricorso è stato espressamente trascritto che "La sentenza è stata infatti notificata in proprio, a mezzo del servizio postale, il 29.01.2018 a C.C., quale proc. dom. costituito dell'unico contraddittore Equitalia Nord Spa (doc. n. 4) il 01.02.2018 (doc. n. 1)" (pag. 5 del controricorso). Dal medesimo scritto difensivo della A.A. va pertanto esclusa una diretta notifica della pronuncia alla Agenzia Riscossione.

Ebbene, poichè l'Agenzia riscossione era subentrata ex lege all'agente della riscossione, ai fini della decorrenza del termine breve d'impugnazione la notifica della sentenza non poteva essere eseguita presso il vecchio domicilio del precedente riscossore (Equitalia Nord Spa), ma alla Agenzia-Riscossione. Ed a tanto, in assenza di conoscenza della sua costituzione a mezzo della Avvocatura dello stato, occorreva provvedere presso la sede stessa dell'Agenzia o al suo indirizzo di posta elettronica certificata. Diversamente quella notifica era da considerarsi nulla.

Le conclusioni appena esposte tengono infatti conto del principio di diritto, affermato in tema di impugnazione della sentenza, secondo cui "in tema di giudizio di legittimità, la notifica del ricorso eseguita al successore ex lege dell'agente della riscossione già parte in causa, cioè alla sopravvenuta Agenzia delle Entrate - Riscossione, è invalida se eseguita al difensore nominato dal precedente agente della riscossione, perchè l'ultrattività del mandato in origine conferito a quest'ultimo prima dell'istituzione del nuovo Ente, così nominato e costituito nel giudizio concluso con la sentenza oggetto del ricorso per cassazione, non opera, ai fini della ritualità della notifica del ricorso, poichè la cessazione dell'originario agente della riscossione ed il subentro automatico del suo successore sono disposti da una norma di legge, quale il D.L. n. 193 del 2016; pertanto, la notifica del ricorso eseguita al suo successore ex lege, cioè l'Agenzia delle Entrate - Riscossione, nei confronti di detto originario difensore è invalida, ma tale invalidità integra una nullità, suscettibile di sanatoria, vuoi per spontanea costituzione dell'Agenzia, vuoi a seguito della rinnovazione di quella notificazione, da eseguirsi, ove non già avvenuta, all'Agenzia stessa nella sua sede o al suo indirizzo di posta elettronica certificata" (Sez. U, 23 febbraio 2021, n. 4845; cfr. anche 8 giugno 2021, n. 15911).

Si tratta di un principio che, chiarendo i termini di validità della notifica dell'atto impugnazione con riguardo alla fattispecie del subentro dell'Agenzia delle entrate - Riscossione al precedente agente della riscossione, già costituito nelle more di un processo, trova applicazione ai termini di notifica di tutti gli atti processuali compiuti in quel frangente temporale.

Infine, e per mera completezza, la notifica della sentenza fu eseguita nei soli confronti di Equitalia Nord, non invece nei riguardi dell'Agenzia delle entrate, per cui va escluso che nei confronti di quest'ultima abbia mai avuto inizio il decorso del termine breve per l'impugnazione. A tal fine, anche in presenza di litisconsorzio necessario, si afferma che il principio secondo il quale, nel processo con pluralità di parti, vige la regola dell'unitarietà del termine dell'impugnazione (sicchè la notifica della sentenza eseguita a istanza di una sola delle parti segna l'inizio della decorrenza del termine breve per la proposizione dell'impugnazione contro tutte le altre parti) va interpretato nel senso che detto momento rileva per la decorrenza del

termine breve per impugnare, nei confronti del notificante e delle altre parti del giudizio, solo per il notificante stesso e per la parte destinataria della notificazione, atteso che anche ciascuna delle altre parti ha diritto di ricevere la notifica della sentenza, che è condizione per far scattare il termine breve per l'impugnazione (Cass., 15 giugno 2022, n. 19274; 13 aprile 2007, n. 8832; 7 giugno 2018, n. 14722).

La nullità della notifica della sentenza, peraltro ad una sola delle parti litisconsortili processuali, priva di ogni valenza l'altra eccezione sollevata dalla controricorrente, ossia l'obbligo, a pena di improcedibilità dell'impugnazione, del deposito della copia della sentenza impugnata, così come previsto dall'art. 369 c.p.c., comma 2, n. 2.

Infine è infondata l'eccepita carenza di autosufficienza del ricorso, per non risultare trascritti i passaggi processuali evocati nell'atto. A differenza di quanto prospetta la difesa della contribuente, il ricorso, supportato da un unico motivo, è sufficientemente chiaro e comprensibile quanto ai riferimenti al contenuto della decisione ed alla critica ad esso portata.

In definitiva le pluralità di ragioni addotte a sostegno dell'eccepita inammissibilità del ricorso per cassazione sono prive di fondamento e vanno rigettate.

Esaminando dunque il merito del ricorso, con un unico motivo le ricorrenti hanno censurato la pronuncia per violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60 e il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 26, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perchè, quanto alla tempestività della notifica della cartella di pagamento, non ha tenuto conto del momento della spedizione dell'atto.

La questione che viene proposta è quella dell'applicazione del principio della scissione dei termini, quello di spedizione e quello di ricezione dell'atto impositivo, di cui se ne lamenta la mancata considerazione da parte del giudice regionale.

Il motivo è fondato.

Questa Corte, con orientamento ormai consolidato, ha da tempo affermato che la natura sostanziale e non processuale dell'avviso di accertamento tributario - che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria - non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria, con conseguente estensione del principio al tema delle notificazioni, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, (cfr. Sez. U, 5 ottobre 2004, n. 19854; inoltre Cass., 31 gennaio 2011, n. 2272; 15 gennaio 2014, n. 654).

Quanto poi alla specifica questione della scissione dei termini e a quale di essi, ai fini della decadenza dal potere impositivo, occorra fare richiamo, si è affermato che in materia di notificazione degli atti di imposizione tributaria e degli effetti di questa sull'osservanza dei termini, previsti dalle singole leggi d'imposta, di decadenza dal potere impositivo, il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione, sancito per gli atti processuali dalla giurisprudenza costituzionale, e per gli atti tributari dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, trova

sempre applicazione, a ciò non ostando nè la peculiare natura recettizia di tali atti, nè la qualità del soggetto deputato alla loro notificazione. Ne consegue che, per il rispetto del termine di decadenza cui è assoggettato il potere impositivo, assume rilevanza la data nella quale l'ente ha posto in essere gli elementi necessari ai fini della notifica dell'atto e non quella, eventualmente successiva, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente (Sez. U, 17 dicembre 2021, n. 40543; inoltre, ex multis, Sez. U, 17 maggio 2017, n. 12332; 22 febbraio 2013, n. 4517; 19 aprile 2018, n. 9749).

Nel caso di specie è incontestato che l'Amministrazione finanziaria spedì la cartella tramite raccomandata A/R il 14 dicembre 2012. Ai fini del corretto e tempestivo esercizio del potere impositivo è dunque incontestabile che esso si è compiuto entro il termine del 31 dicembre del 2012, con conseguente rispetto del termine biennale prescritto dal D.Lgs. n. 462 del 1997, art. 3 bis, comma 5. Nessuna decadenza dal potere impositivo era pertanto maturata.

La Commissione tributaria regionale della Sardegna, che ha ritenuto tardiva la notifica della cartella di pagamento, prendendo in considerazione la data in cui la stessa è pervenuta alla contribuente (16 gennaio 2013) e non quella di spedizione dell'atto, ed ha dichiarato per l'effetto decaduta l'Amministrazione dal potere di notificazione della cartella medesima, così confermando la sentenza di primo grado, che aveva annullato la medesima, non ha fatto corretta applicazione dei principi di diritto dispensati da questa Corte.

La sentenza va dunque cassata e il giudizio va rinviato alla Corte di giustizia tributaria del Friuli Venezia-Giulia, che in diversa composizione dovrà esaminare l'appello, oltre che liquidare le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso avverso diniego di condanna.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Venezia-Giulia, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 23 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 25 ottobre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza