Sentenza del 22/12/2022 n. 37498 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Roma il 6 maggio 2015 n. 2563/02/2015, che, in controversia su impugnazione di cartella di pagamento per l'importo complessivo di Euro 384.651,21 in dipendenza di avviso di liquidazione per maggiore INVIM e relativi accessori, sul presupposto di sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Centrale di Roma il 7 marzo 1997 n. 864/1997, a seguito di avviso di accertamento per imposta di registro ed INVIM in relazione al conferimento di azienda in favore della "Grand Hotel Orologio Spa ", dopo l'annullamento con rinvio (per l'omessa comunicazione dell'avviso di fissazione dell'udienza di trattazione) della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma il 24 giugno 2009 n. 363/59/2009 da parte della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Roma il 28 gennaio 2011 n. 33/22/2011, ha rigettato sia l'appello proposto in via incidentale dalla medesima che l'appello proposto in via incidentale dalla "Terme di Abano Srl " (società unipersonale), in liquidazione, avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma il 28 marzo 2014 n. 6643/23/2014, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la decisione di prime cure, sul presupposto che le questioni dedotte per la prima volta dalla contribuente dinanzi al giudice di appello e riproposte con esito favorevole dinanzi al giudice del rinvio (in particolare, l'omessa notifica dell'avviso di liquidazione) non violassero il divieto sancito del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 dall'art. 57. Il ricorso è affidato ad un unico motivo. La "Equitalia Nord Spa ", nella veste di agente della riscossione per la Provincia di Novara, si è costituita con controricorso, proponendo ricorso incidentale avverso la medesima sentenza. Il ricorso incidentale è affidato a tre motivi. Parimenti, la "Terme di Abano Srl " (società unipersonale), in liquidazione, si è costituita con controricorso. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per il rigetto del ricorso principale e del ricorso incidentale. La ricorrente ha depositato memoria.

MOTIVI DI RICORSO. A) RICORSO PRINCIPALE. Con unico motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 18 e 57 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la questione dell'omessa notifica alla contribuente dell'avviso di liquidazione prodromico alla cartella di pagamento potesse essere proposta per la prima volta nel giudizio di appello - all'esito del quale la causa era stata rinviata al giudice di prime cure - senza violazione del divieto sancito D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57.

B) RICORSO INCIDENTALE. 1. Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4, e art. 111 Cost., in relazione all'art. 360

c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stata omessa dal giudice di secondo grado ogni motivazione sull'eccezione di difetto di legittimazione passiva dell'agente della riscossione.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 111 Cost., comma 2, artt. 100, 101 e 102 c.p.c., del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 10, art. 14, commi 1, 2 e 3, art. 19, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato omesso dal giudice di secondo grado di dichiarare il difetto di legittimazione processuale passiva dell'agente della riscossione.

3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stato omesso dal giudice di secondo grado di pronunziarsi sul difetto di legittimazione passiva dell'agente della riscossione.

Motivi della decisione

1. Il motivo di ricorso principale è fondato.

1.1 E' pacifico che il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, posto sempre dall'art. 57 riguarda le eccezioni in senso tecnico, ossia lo strumento processuale con cui il contribuente, in qualità di convenuto in senso sostanziale, fa valere un fatto giuridico avente efficacia modificativa o estintiva della pretesa fiscale.

Pertanto, esso non limita affatto la possibilità dell'amministrazione finanziaria di difendersi in tale giudizio, nè quella d'impugnare la sentenza che lo concluder qualora la stessa abbia accolto una domanda avversaria per ragioni diverse da quelle poste dal giudice di primo grado a fondamento della propria decisione ovvero che siano sostanzialmente comprese nel thema decidendum (Cass., Sez. 5, 25 maggio 2012, n. 8316; Cass., Sez. 6, 31 maggio 2016, n. 11223; Cass., Sez. 6, 20 settembre 2017, n. 21889; Cass., Sez. 6, 29 dicembre 2017, n. 3124; Cass., Sez. 30 ottobre 2018, n. 27562; Cass., Sez. 5, 18 novembre 2019, n. 33756; Cass., Sez. 5, 23 dicembre 2020, nn. 29391 e 29393; Cass., Sez. 5, 5 novembre 2021, n. 32151; Cass., Sez. 5, 4 luglio 2022, n. 21074).

In definitiva, il divieto in questione concerne tutte le eccezioni in senso stretto, consistenti nei vizi d'invalidità dell'atto tributario o nei fatti modificativi, estintivi o impeditivi della pretesa fiscale, mentre non si estende alle eccezioni improprie o alle mere difese e, cioè, alla contestazione dei fatti costitutivi del credito tributario o delle censure del contribuente, che restano sempre deducibili (tra le tante: Cass., Sez. 6-5, 7 giugno 2013, n. 14486; Cass., Sez. 5, 22 settembre 2017, n. 22105; Cass., Sez. 6-5, 29 dicembre 2017, n. 31224; Cass., Sez. 6-5, 23 maggio 2018, n. 12651; Cass., Sez. 5, 16 dicembre 2019, n. 33115; Cass., Sez. 5, 28 febbraio 2020, n. 5502; Cass., Sez. 5, 13 ottobre 2020, n. 22004; Cass., Sez. 5, 29 gennaio 2021, n. 2072; Cass., Sez. 5, 17 marzo 2021, n. 7434).

In particolare, nel processo tributario d'appello, la nuova difesa del contribuente, ove non sia riconducibile all'originaria causa petendi e si fondi su fatti diversi da quelli dedotti in primo grado, che ampliano l'indagine giudiziaria ed allargano la materia del contendere, non integra un'eccezione, ma si traduce in un motivo aggiunto e, dunque, in una nuova domanda, vietata ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 24 e 57 del (Cass., Sez. 5, 3 luglio 2015, n. 13742).

1.2 Su tali premesse, quindi, si può senz'altro ritenere che, con la deduzione nel giudizio di appello e la riproposizione nel giudizio di rinvio dell'invalidità derivata della cartella di pagamento per l'omessa notificazione del prodromico avviso di liquidazione, dopo che la precedente decisione di prime cure era stata riformata per l'omessa comunicazione dell'avviso di fissazione dell'udienza di trattazione, la contribuente abbia certamente ampliato il thema decidendum mediante la proposizione di una domanda o di un'eccezione nuova (in senso tecnico), avendo prospettato un distinto ed autonomo vizio dell'atto impositivo (quindi, una diversa causa petendi) che non era stato dedotto con la sua impugnazione dinanzi alla giurisdizione tributaria. Ciò anche considerando che, come si desume dalla trascrizione fattane in ricorso (in ossequio al canone dell'autosufficienza), la contribuente aveva impugnato l'atto impositivo per l'indicazione di un codice fiscale diverso dal proprio e per l'inserimento manuale di talune aggiunte nell'indicazione del destinatario con riguardo all'incorporazione da parte di altra società ed alla trascrizione di un diverso indirizzo. Senza contare, poi, l'ulteriore doglianza in ordine alla decadenza dall'esercizio dell'azione impositiva mediante iscrizione a ruolo.

1.3 Per cui, sul presupposto che "(...) la censura mossa dall'Ufficio avverso l'impugnata sentenza, secondo cui la doglianza di omessa notifica del presupposto avviso di liquidazione, rispetto all'originario ricorso introduttivo e, come tale, avrebbe dovuto essere dichiarata inammissibile, D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 57 non può essere accolta, nel caso di specie, per molteplici motivi, tra cui, non ultimo il contesto nel quale si è sviluppata l'intera vicenda processuale", la sentenza impugnata ha fatto malgoverno dei principi enunciati, avendo ritenuto che "(...) la doglianza di omessa notifica del presupposto avviso di liquidazione non abbia costituito una domanda nuova, ma abbia costituito una mera difesa conseguente alle asserzioni dell'Ufficio, contenute nelle controdeduzioni formulate avverso l'originario ricorso introduttivo, circa l'avvenuta notifica del presupposto avviso di liquidazione".

2. I motivi di ricorso incidentale - la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta - sono infondati, per quanto la questione processuale della legittimazione processuale passiva dell'agente della riscossione non sia stata oggetto di specifico esame e di espressa pronuncia da parte del giudice di appello, potendosi correggere in parte qua la motivazione della sentenza impugnata ex art. 384 c.p.c., comma 2.

2.1 Invero, il mancato esame di un motivo di gravame ascrivibile ad un error in procedendo del giudice di merito giustifica l'annullamento, da parte della Suprema Corte, della sentenza impugnata a condizione che le questioni di fatto o di diritto, dedotte con il motivo non esaminato, siano decisive; qualora, invece, il motivo non esaminato esponga questioni in punto di diritto infondate ed esse non richiedano ulteriori accertamenti di fatto, la Corte di Cassazione, in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata dall'ordinamento, ha il potere di correggere la motivazione della decisione ex art. 384 c.p.c., comma 2, con l'enunciazione delle ragioni che giustificano il provvedimento gravato, apparendo palese l'incongruità di una rimessione della causa nella fase di merito al fine di dichiarare l'infondatezza del motivo erroneamente non vagliato. Siffatto principio di diritto, già consolidato in un risalente indirizzo della giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. 1, 18 febbraio 2005, n. 3388; Cass., Sez. 2, 12 aprile 2006, n. 8561;Cass., Sez. 1, 18 agosto 2006, n. 18190), è stato avvalorato dalla estensione del D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40) (con la modifica dell'art. 384 c.p.c. da parte dell'art. 12 delle ipotesi

di decisione nel merito della Suprema Corte anche in caso di violazione di norme processuali e dalla costituzionalizzazione (nell'art. 111 Cost., comma 2) dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, i quali impongono interpretazioni che limitino, anche attraverso l'opera decisoria della Suprema Corte, i tempi di svolgimento del processo (e, quindi, a fortiori il dispendio di un grado di giudizio) senza sacrificio del diritto di azione e difesa (tra le tante: Cass., Sez. 2, 1 febbraio 2010, n. 2:313; Cass., Sez. Un., 2 febbraio 2017, n. 2731; Cass., Sez. 5, 28 giugno 2017, n. 16171; Cass., Sez. 5, 19 aprile 2018, n. 9693; Cass., Sez. 5, 17 gennaio 2019, n. 1155; Cass., Sez. 5, 2 marzo 2020, n. 5646; Cass., Sez. 6-5, 14 aprile 2021, n. 9856; Cass., Sez. 6-5, 10 ottobre 2022, n. 29366).

2.2 Invero, l'indirizzo interpretativo di questa Corte (a partire da: Cass., Sez. Un., 27 luglio 2007, n. 16412) è andato consolidandosi nel senso che il contribuente che impugni una cartella esattoriale emessa dal concessionario della riscossione per motivi che attengono alla mancata notificazione, ovvero anche alla invalidità degli atti impositivi presupposti, può agire indifferentemente nei confronti tanto dell'ente impositore quanto del concessionario; senza che tra i due soggetti sia configurabile alcun litisconsorzio necessario. Resta, peraltro, fermo, in presenza di contestazioni involgenti il merito della pretesa impositiva, l'onere per l'agente della riscossione di chiamare in giudizio l'ente impositore del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112, ex art. 39; così da andare indenne dalle eventuali conseguenze negative della lite.

2.3 In applicazione di tale orientamento, si è tra l'altro affermato (Cass., Sez. 5, 28 aprile 2017, n. 10528; Cass., Sez. 5, 4 aprile 2018, n. 8295) che il contribuente, qualora impugni una cartella esattoriale emessa dall'agente della riscossione deducendo la mancata notifica dei prodromici atti impositivi, può agire indifferentemente nei confronti dell'ente impositore o dell'agente della riscossione, senza che sia configurabile alcun litisconsorzio necessario, costituendo l'omessa notifica dell'atto presupposto vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto successivo ed essendo rimessa all'agente della riscossione la facoltà di chiamare in giudizio l'ente impositore. Non diversamente, deve escludersi la configurabilità di un litisconsorzio necessario qualora il giudizio sia stato promosso nei confronti del concessionario, non assumendo alcun rilievo, a tal fine, la circostanza che la domanda abbia ad oggetto l'esistenza del credito, anzichè la regolarità o la validità degli atti esecutivi, dal momento che l'eventuale difetto del potere di agire o resistere in ordine all'accertamento del credito non determina la necessità di procedere all'integrazione del contraddittorio nei confronti del soggetto che ne risulti effettivamente titolare, ma comporta esclusivamente l'insorgenza di una questione di legittimazione, per la cui soluzione non è indispensabile la partecipazione al giudizio dell'ente impositore (Cass., Sez. 6, 21 giugno 2019, n. 16685; Cass., Sez. 5, 11 febbraio 2020, n. 3238; Cass., Sez. 5, 17 novembre 2020, n. 26092; Cass., Sez. 6, 18 febbraio 2020, n. 3955; Cass., Sez. 5, 9 marzo 2021, n. 6422; Cass., Sez. 5, 16 giugno 2021, n. 16983; Cass., Sez. 5, 12 agosto 2021, n. 22756).

3. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosene, rispettivamente, la fondatezza e l'infondatezza, il ricorso principale può trovare accoglimento, mentre il ricorso incidentale deve essere rigettato; per conseguenza, la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio (ora alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, ai sensi della L. 31 agosto 2022, n. 130), art. 1, comma 1, lett. a, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

4. Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale e rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità; dà atto dell'obbligo, a carico della ricorrente incidentale, di pagare l'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 17 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 22 dicembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza