

Sentenza del 20/07/2023 n. 21658 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle entrate - riscossione hanno proposto ricorso, con sei motivi, contro A.A., che resiste con controricorso, avverso la sentenza n. 1277/07/2019 della Commissione tributaria regionale della Toscana, pronunciata in data 21 giugno 2019, depositata in data 19 settembre 2019 e non notificata, che ha rigettato l'appello dell'ufficio nelle controversie riunite aventi ad oggetto l'impugnazione del diniego dell'esattore di annullamento in autotutela dell'intimazione di pagamento notificata al contribuente in data 22 settembre/9 ottobre 2015, nonché l'impugnazione della successiva intimazione di pagamento, notificata in data 8 novembre 2016.

2. Con la sentenza impugnata, la C.t.r. aveva ritenuto inammissibile l'appello dell'Agenzia delle entrate avverso la decisione di primo grado favorevole al contribuente sull'impugnazione del diniego di annullamento in autotutela dell'intimazione di pagamento notificata nel 2015, in quanto l'ufficio non era parte di quel giudizio, dovendosi ritenere che le due impugnazioni, sebbene riunite in primo grado, conservassero la loro individualità.

Per quanto riguardava, poi, i crediti tributari, comunque oggetto anche della seconda intimazione, la C.t.r. riteneva che la decisione di primo grado, che li aveva ritenuti prescritti, andasse confermata, sia in ordine all'individuazione del periodo necessario alla prescrizione con riferimento al tipo di tributo, sia in relazione alla invalidità della notifica degli atti interruttivi (due intimazioni di pagamento ed un atto di pignoramento mobiliare, tutti notificati nel 2008).

3. Il P.G., Fulvio Troncone, ha fatto pervenire conclusioni scritte, con cui ha chiesto il rigetto del ricorso.

4. L'Agenzia ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo, le ricorrenti denunciano la violazione del combinato disposto dell'art. 100 c.p.c. e art. 331 c.p.c. , comma 1, e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 29, comma 1 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, avendo la C.t.r. erroneamente giudicato inammissibile l'appello promosso dall'Agenzia delle entrate avverso la declaratoria di ammissibilità del ricorso volto a ottenere l'annullamento del diniego di autotutela dell'agente della riscossione, in ragione del fatto che essa non si era formalmente costituita nella relativa causa, nonostante l'intervenuta riunione di questa con la causa, relativa all'impugnazione dell'intimazione di pagamento notificata nel 2016, che vedeva come legittimata passiva l'Amministrazione fiscale.

1.2. Con il secondo motivo, le ricorrenti denunciano la violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 1 , e dell'art. 384 c.p.c., comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, nn. 3 e 4, avendo il giudice dell'appello dichiarato la prescrizione delle pretese creditorie oggetto di riscossione in gran parte maturata anteriormente alla notificazione di una precedente intimazione dello stesso tipo, nonostante l'irretrattabilità di quest'ultima, per mancata impugnazione.

1.3. Con il terzo motivo, le ricorrenti denunciano la violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 3 , in combinato disposto con il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 50, comma 2 , nonchè con l'art. 2943 c.c. , comma 4, e art. 2945 c.c. , comma 1, non avendo il giudice dell'appello rilevato il mancato decorso del termine di prescrizione dei singoli crediti fiscali oggetto di riscossione tra la notifica dell'intimazione di pagamento del 2015 e la notifica della successiva intimazione del 2016.

1.4. Con il quarto motivo, le ricorrenti denunciano la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2946 c.c. , in combinato disposto con il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 36-bis e 36-ter nonchè con la L. 28 febbraio 1986, n. 41, art. 31 avendo il giudice dell'appello erroneamente ritenuto che ai crediti fiscali accertati ai sensi dei predetti artt. 36-bis e 36-ter, oltre che ai crediti per contributi al sistema sanitario nazionale, dovesse applicarsi un termine di prescrizione quinquennale, in luogo di quello ordinario decennale.

1.5. Con il quinto motivo, le ricorrenti denunciano la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2953 c.c. , anche in combinato disposto con il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 20, comma 3 , non avendo il giudice dell'appello debitamente valorizzato il fatto che pressochè tutti i crediti corrispondenti a sanzioni amministrative tributarie fossero coperti da giudicato, con conseguente applicabilità della prescrizione decennale prevista per la c.d. actio iudicati.

1.6. Con il sesto motivo, le ricorrenti denunciano la violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1, lett. e) , avendo il Giudice dell'appello erroneamente negato la ricorrenza dei presupposti per il valido esperimento della procedura di notifica nei confronti dei cc.dd. "irreperibili assoluti".

2.1. In primo luogo deve rilevarsi la fondatezza delle argomentazioni a sostegno del primo motivo di ricorso, con particolare riferimento alla erronea dichiarazione di inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle entrate avverso la statuizione relativa all'ammissibilità dell'impugnazione del diniego dell'esattore sull'istanza di annullamento in autotutela dell'intimazione notificata nel 2015.

In particolare, come questa Corte ha già chiarito, "la legittimazione a proporre l'impugnazione, o a resistere ad essa, spetta solo a chi abbia assunto la veste di parte nel giudizio di merito, secondo quanto risulta dalla decisione impugnata, tenendo conto sia della motivazione che del dispositivo, a prescindere dalla sua correttezza e corrispondenza alle risultanze processuali nonchè alla titolarità del rapporto sostanziale, purchè sia quella ritenuta dal giudice nella sentenza della cui impugnazione si tratta" (Cass. n. 20789/14; n. 13584/2017 e 15356/2020).

Dunque, secondo il citato orientamento della Corte, l'Agenzia delle entrate, direttamente raggiunta da una sentenza che si ponga all'esito di un giudizio nel quale non sia stato convenuta, pur non avendo partecipato al giudizio di primo grado, è comunque legittimata a proporre appello in ragione della sua qualificazione come parte desumibile dalla sentenza impugnata, dato l'oggetto della controversia, riguardante non soltanto vizi della procedura di riscossione ma anche la pretesa tributaria considerata nella sua sussistenza e fondatezza sostanziale.

La conclusione cui si perviene è anche coerente con l'orientamento di questa Corte secondo cui il giudicato sulla sussistenza del debito fiscale formatosi tra il contribuente e l'Agente della riscossione, indipendentemente dalla denuntiatio litis, spiega in ogni caso effetti anche nei confronti dell'ente impositore (Cass. n. 31476/2019; n. 14566/2021).

Nella specie, l'Agenzia delle entrate era formalmente parte nel giudizio riunito di impugnazione dell'intimazione di pagamento dell'anno 2016 e la soluzione della questione della prescrizione del credito erariale dipendeva in parte dalla decisione dell'impugnazione del diniego di annullamento in autotutela dell'intimazione di pagamento del 2015, oggetto della quale non erano soltanto i vizi della procedura di esazione, posto che il contribuente ne aveva eccepito l'illegittimità per l'avvenuta prescrizione della pretesa tributaria.

Come è stato detto (cfr. Cass. n. 25083/2019), nel contenzioso tributario, la riunione formale di più cause connesse, non altera l'autonomia delle relative domande e delle relative decisioni; tuttavia il principio di autonomia dei giudizi è suscettibile di temperamento al solo fine di evitare un inutile aggravio degli oneri processuali, purchè non ne risulti vulnerato il diritto di difesa.

Pertanto, pur in assenza di una formale denunziatio litis D.Lgs. n. 112 del 1999 , ex art. 39 deve riconoscersi la legittimazione dell'Agenzia delle entrate all'impugnazione della statuizione sul diniego di annullamento dell'intimazione del 2015, in quanto, a seguito della riunione delle cause, l'ente aveva partecipato al processo di primo grado, resistendo all'eccezione di prescrizione di parte contribuente.

2.2. Per quanto riguarda, poi, la questione dell'impugnabilità del diniego dell'annullamento in autotutela, rimasta assorbita nella pronuncia di inammissibilità dell'appello e riproposta con il secondo motivo di ricorso in cassazione, la Corte rileva che, non comportando la necessità di accertamenti in fatto, essa può essere decisa in questa sede per palesi ragioni di economia e ragionevole durata del processo.

Deve, dunque affermarsi, conformemente all'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, dal quale non vi è motivo di distaccarsi, che "in tema di contenzioso tributario, il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha confermato la decisione impugnata che aveva ritenuto inammissibile

l'impugnazione, da parte del contribuente, del diniego di annullamento di alcuni atti impositivi in sede di autotutela in virtù del passaggio in giudicato di una sentenza che aveva operato una ricostruzione incompatibile con quella compiuta in detti atti ormai inoppugnabili, poichè i vizi prospettati erano quelli originari, che il contribuente avrebbe potuto far valere impugnando i relativi atti)" (ex multis, Cass. n. 7616/2018; n. 7318/2022).

Si è anche rilevato che il sindacato sull'atto di diniego dell'Amministrazione di procedere ad annullamento del provvedimento impositivo in sede di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, in quanto, come affermato anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181 del 2017, esso si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente (cfr. Cass. n. 21146/2018).

Nè rientra nelle ragioni di interesse generale l'eventuale prescrizione del debito fiscale, che deve essere eccepita dal contribuente che voglia avvalersene quando gli venga richiesto il pagamento.

Ritenendo ammissibile e fondato l'appello dell'Agenzia delle entrate, dunque, va cassata la sentenza della C.t.r., attesa l'inammissibilità del ricorso del contribuente avente ad oggetto l'impugnazione del diniego di annullamento in autotutela dell'intimazione di pagamento notificata nel 2015.

2.3. Non sono invece fondati il secondo motivo ed il terzo, laddove la ricorrente sostiene che sarebbe inammissibile anche il secondo ricorso del contribuente avverso l'intimazione di pagamento notificata nel 2016, in quanto fondato su di una censura, quale l'intervenuta prescrizione dei crediti fiscali, che la parte avrebbe dovuto avanzare con l'impugnazione della prima intimazione notificata nel 2015.

Non si ha, invero, l'effetto di cristallizzazione della pretesa tributaria azionata per la mancata impugnazione dell'intimazione di pagamento notificata nel 2015, poichè la pretesa risulta definitivamente fissata nelle cartelle di pagamento, regolarmente notificate e non impugunate, oppure confermate con sentenza definitiva.

Appare opportuno precisare che i precedenti di questa Corte, richiamati dal P.G. nelle conclusioni scritte, non si attagliano alla fattispecie in esame, in quanto essa ha ad oggetto l'impugnazione della intimazione di pagamento quale atto successivo alla notifica delle cartelle di pagamento e precedente all'esecuzione forzata.

Ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, comma 2, la notifica dell'intimazione di pagamento si rende necessaria quando l'esecuzione non sia iniziata nel termine di un anno dalla notifica della cartella di pagamento.

Se, come è avvenuto nel caso di specie, l'esecuzione non viene iniziata nel termine di centottanta giorni dalla notifica dell'intimazione di pagamento, quest'ultima diviene inefficace, ai sensi del

citato art. 50, comma 3 ed è necessaria la notifica di un'ulteriore intimazione per poter procedere in executivis.

L'inefficacia ai fini della successiva procedura esecutiva non travolge, tuttavia, l'effetto proprio dell'intimazione di pagamento, quale richiesta formale di pagamento idonea ad interrompere il corso della prescrizione.

Nella specie, il contribuente ha impugnato la seconda intimazione di pagamento, propedeutica all'esecuzione forzata, ed ha eccepito, come era in suo potere, la prescrizione del credito erariale.

L'eccezione impone, dunque, la valutazione dell'esatto termine di prescrizione e dell'eventuale sussistenza di atti interruttivi, tra i quali è annoverabile anche l'intimazione di pagamento regolarmente notificata nel 2015.

2.4. Passando, quindi, al quarto e quinto motivo di ricorso, con cui si è evidenziata l'applicabilità, nei riguardi delle pretese creditorie erariali, del termine di prescrizione "lungo" decennale, di cui all'art. 2946 c.c. , essi appaiono fondati nei sensi che seguono.

Come da ultimo statuito da questa Corte (vedi Cass., n. 4666/2023), in tema IRPEF, IVA, IRAP e imposta di registro, il credito erariale per la loro riscossione si prescrive nell'ordinario termine decennale, assumendo rilievo, quanto all'imposta di registro, l'espresso disposto di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 78 e, quanto alle altre imposte dirette, l'assenza di un'espressa previsione, con conseguente applicabilità dell'art. 2946 c.c. , non potendosi applicare l'estinzione per decorso quinquennale prevista dall'art. 2948 c.c. , comma 1, n. 4 "per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi", in quanto l'obbligazione tributaria, pur consistendo in una prestazione a cadenza annuale, ha carattere autonomo ed unitario ed il pagamento non è mai legato ai precedenti, bensì risente di nuove ed autonome valutazioni in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi (vedi anche Cass. n. 32308/2019; Cass. 12740/2020; Cass. 31430/2022).

Inoltre, con riferimento alle sanzioni ed agli interessi, premesso che il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20, comma 3 , stabilisce espressamente che "il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni" e che, a sua volta, l'art. 2948 c.c. , comma 1, n. 4, prevede altrettanto espressamente che "si prescrivono in cinque anni: (...) gli interessi", questa Corte ha più volte ribadito che, se il diritto alla riscossione derivi da sentenza passata in giudicato, esso si prescrive entro il termine di dieci anni, per diretta applicazione dell'art. 2953 c.c. , che disciplina specificamente ed in via generale la cosiddetta *actio iudicati*.

In particolare, si è detto che "il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie solo ove fondato su un accertamento divenuto definitivo contenuto in una sentenza passata in giudicato è assoggettato al termine di prescrizione decennale previsto dall'art. 2953 c.c. per l'*actio iudicati*, mentre se la definitività della sanzione non deriva da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile opera il termine di prescrizione quinquennale, previsto dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20 atteso che il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere

l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni non può che essere di tipo unitario" (Cass. n. 5577/2019; Cass. S.U. n. 25790/2009).

In materia di interessi dovuti per il ritardo nell'esazione dei tributi è stato, altresì, precisato che "gli interessi relativi alle obbligazioni tributarie si pongono in rapporto di accessorietà rispetto a queste ultime unicamente nel momento genetico, atteso che, una volta sorta, l'obbligazione di interessi acquista una propria autonomia in virtù della sua progressiva maturazione, uniformandosi, pertanto, quanto alla prescrizione, al termine quinquennale previsto, in via generale, dall'art. 2948 c.c. , n. 4, che prescinde sia dalla tipologia degli interessi sia dalla natura dell'obbligazione principale" (vedi, da ultimo, Cass. n. 2095/2023).

Nella specie, la C.t.r. non ha fatto corretta applicazione dei summenzionati principi, non avendo correttamente individuato il termine ordinario decennale per la prescrizione dei tributi erariali, nè valutato se dovesse applicarsi il termine decennale per la prescrizione delle sanzioni e degli interessi, ove derivanti da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile.

Ciò con particolare riferimento ai debiti d'imposta portati nelle cartelle di pagamento notificate al contribuente negli anni 2005 e 2006, per i quali il giudice del rinvio dovrà previamente verificare il termine prescrizionale, decennale o quinquennale, in relazione alla natura del tributo ed all'eventuale sussistenza dell'actio iudicati, tenendo conto, ai fini dell'eventuale efficacia interruttiva della prescrizione, della notifica delle intimazioni di pagamento del 2015 e del 2016.

2.5. Infine, il sesto motivo è infondato e va rigettato.

In relazione alle intimazioni di pagamento, che l'amministrazione finanziaria assume essere state regolarmente notificate nel 2008 (ad esse si limita il sesto motivo di ricorso, che non rimette in discussione l'invalidità della notifica dell'atto di pignoramento del 10 aprile 2008), deve rilevarsi che la sentenza impugnata si limita a fare riferimento alla pronuncia di primo grado, con la quale la C.t.p. ha ritenuto che fosse stata erroneamente seguita la procedura dell'irreperibilità assoluta.

Secondo i giudici di primo grado, non risultava dalla relata di notifica che l'agente notificatore, non avendo reperito il destinatario presso l'indirizzo anagrafico, avesse svolto le necessarie ricerche per verificare l'irreperibilità assoluta del contribuente, ossia che quest'ultimo non avesse più nè l'abitazione, nè l'ufficio o l'azienda nel Comune sede del proprio domicilio fiscale.

Sebbene, come rileva l'amministrazione ricorrente, ben può esservi un'irreperibilità assoluta, pur quando risulti la residenza anagrafica del contribuente, ma quest'ultimo non sia più reperibile all'indirizzo risultante all'anagrafe, è tuttavia necessario che l'agente notificatore dia atto di aver effettuato le ricerche previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60 e che tali ricerche abbiano dato esito negativo.

Come già precisato da questa Corte, "in tema di notificazione degli atti impositivi, prima di effettuare la notifica secondo le modalità previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. e) , in luogo di quella ex art. 140 c.p.c. , il messo notificatore o l'ufficiale giudiziario devono svolgere ricerche volte a verificare l'irreperibilità assoluta del contribuente, ossia che

quest'ultimo non abbia più nè l'abitazione nè l'ufficio o l'azienda nel Comune già sede del proprio domicilio fiscale" (Cass. n. 2877 /2018).

E' stato altresì detto che "in tema di notifica degli atti impositivi, la cd. irreperibilità assoluta del destinatario che ne consente il compimento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, lett. e) , presuppone che nel Comune, già sede del domicilio fiscale dello stesso, il contribuente non abbia più abitazione, ufficio o azienda e, quindi, manchino dati ed elementi, oggettivamente idonei, per notificare altrimenti l'atto: peraltro, il tipo di ricerche a tal fine demandato al notificatore non è indicato da alcuna norma, neppure quanto alle espressioni con le quali debba esserne documentato l'esito nella relata, purchè dalla stessa se ne evinca con chiarezza l'effettivo compimento" (Cass. n. 19958/2018).

In conclusione, il ricorso va parzialmente accolto nei sensi indicati in motivazione; in tali limiti la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese processuali del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei sensi di cui in motivazione ed in tali limiti cassa la sentenza impugnata; rinvia per nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese processuali del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza