

Sentenza del 15/02/2023 n. 4813 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A., + Altri Omessi hanno congiuntamente proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Firenze il 12 maggio 2016 n. 849/01/2016, la quale, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di cinque cartelle di pagamento per l'importo complessivo di Euro 46.439,70 con i relativi accessori, in dipendenza di avviso di rettifica del valore e liquidazione delle maggiori imposte di registro, ipotecarie e catastali con riferimento alla compravendita di taluni suoli (tale atto impositivo era divenuto definitivo dopo che la sentenza depositata dalla Sezione Tributaria di questa Corte il 7 novembre 2011 n. 23130 aveva cassato con rinvio la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Firenze il 22 settembre 2008 n. 51/2008 e che il relativo giudizio di impugnazione si era estinto per la mancata riassunzione delle parti), ha rigettato l'appello proposto dai medesimi nei confronti dell'Agenzia delle Entrate e dell'"Equitalia Nord Spa " avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Pisa il 19 ottobre 2015 n. 514/01/2015, con compensazione delle spese giudiziali. Il giudice di appello ha confermato la decisione di prime cure, sul presupposto che la definitività dell'avviso di rettifica e liquidazione determinasse l'inammissibilità del ricorso per cassazione avverso la dichiarazione di estinzione del giudizio di impugnazione. Il ricorso è affidato a quattro motivi. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso, mentre l'"Equitalia Nord Spa " è rimasta intimata. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, artt. 10 e 12 in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per essere stato omesso dal giudice di secondo grado di applicare il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 12, comma 3 , con riferimento all'indicazione nell'iscrizione a ruolo dell'"eventuale precedente atto di accertamento".

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, artt. 10 e 12 nonché dell' art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per essere stato rigettato l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione assolutamente carente in relazione al motivo di appello inerente l'applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 12, comma 3 .

3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, artt. 10 e 12 nonché dell' art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , per essere stato rigettato l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione

assolutamente carente in relazione al motivo di appello inerente l'applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 12, comma 3 .

4. Con il quarto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 76, comma 1-bis , e art. 2964 c.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per essere stato omesso dal giudice di secondo grado di rilevare la decadenza dell'amministrazione finanziaria dal diritto alla riscossione dell'imposta di registro in conseguenza della mancata riassunzione del giudizio di impugnazione dell'atto impositivo.

RAGIONI DELLA DECISIONE. 1. Il primo motivo è inammissibile per carenza di autosufficienza.

1.1 Secondo il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 25, commi 2 e 2-bis (quest'ultimo introdotto dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 8) : "2. La cartella di pagamento, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata. 2-bis. La cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo".

1.2 Il "contenuto minimo della cartella di pagamento" era fissato *ratione temporis* dal D.M. 3 settembre 1999, n. 321, art. 6 (con rinvio all'art. 1, commi 1 e 2) (portante il "Regolamento recante norme per la determinazione del contenuto del ruolo e dei tempi, procedure e modalità della sua formazione e consegna, da emanare ai sensi del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, artt. 4 e 10) , comprendendo l'indicazione dell'ente creditore, della specie del ruolo, del codice fiscale e dei dati anagrafici, dell'anno o del periodo di riferimento, dell'importo di ogni articolo di ruolo, del totale degli importi iscritti a ruolo, del numero, della scadenza e dell'importo delle rate, del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo, del responsabile del procedimento di emissione e notificazione della cartella di pagamento, della possibilità di pagamento rateale. Inoltre, secondo il provvedimento adottato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate il 22 aprile 2008, in base al D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, art. 36, comma 4-ter , convertito, con modificazioni, dalla L. 28 febbraio 2008, n. 31 , ha previsto che la cartella di pagamento deve contenere, a pena di nullità e con riferimento ai ruoli consegnati dagli agenti della riscossione a partire dall'1 giugno 2008, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della cartella di pagamento.

1.3 Il contribuente ha dedotto la nullità della cartella di pagamento per l'omessa menzione del prodromico avviso di rettifica e liquidazione, che non poteva essere surrogata dalla menzione dell'ordinanza di cassazione con rinvio e della mancata riassunzione del procedimento dinanzi al giudice di appello.

Tuttavia, oltre a non essere stata prodotta in questa sede, la cartella di pagamento non è stata trascritta nè riprodotta nel corpo del ricorso, essendo stata fatta ivi menzione del solo tenore dell'iscrizione a ruolo.

1.4 A questo proposito, è pacifico che, in tema di processo tributario, ove si censuri la sentenza del giudice tributario sotto il profilo del giudizio espresso in ordine alla motivazione di una cartella di pagamento - la quale è atto amministrativo e non processuale - il ricorrente, a pena di

inammissibilità, deve trascrivere testualmente il contenuto dell'atto impugnato che assume erroneamente interpretato o pretermesso dal giudice di merito al fine di consentire alla Corte di Cassazione la verifica della doglianza esclusivamente mediante l'esame del ricorso (in termini: Cass., Sez. 5, 6 novembre 2019, n. 28570 ; Cass., Sez. 5, 27 maggio 2020 , nn. 9902 e 9903; Cass., Sez. 5, 15 marzo 2021, n. 7156 ; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2022, n. 7928 ; Cass., Sez. 6-5, 11 maggio 2022, n. 14905).

1.5 Ne discende che l'inosservanza di tale onere comporta l'inammissibilità del mezzo, precludendo ogni sindacato del giudice di legittimità sulla sentenza impugnata.

2. Il secondo motivo ed il terzo motivo - la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta per la comune attinenza alla medesima questione (sotto distinti profili) - sono infondati.

2.1 Le censure attingono la sentenza impugnata per non aver esaminato il motivo di appello circa l'omessa indicazione dell'avviso di rettifica e liquidazione nelle cartelle di pagamento.

2.2 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 (con la modifica dell' art. 384 c.p.c. da parte del D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, 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. 2313 ; 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).

2.3 Tuttavia, in relazione al motivo di appello su cui la sentenza impugnata avrebbe omesso di pronunziarsi, l'odierna censura è comunque carente di autosufficienza, come si già detto al punto 1, con riguardo all'esame della dedotta nullità della cartella di pagamento per inadeguatezza motivazionale.

Invero, anche rispetto al caso di motivazione apparente, in violazione dell' art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4 , si deve ritenere applicabile il principio, formulato rispetto al caso di omesso esame di un motivo di appello, per cui il corrispondente ricorso per cassazione non può essere accolto qualora la questione giuridica ad esso sottesa sia comunque da disattendere, non sussistendo ragione per cui un tale principio, sancito per l'omessa pronuncia e fondato sui principi di economia e ragionevole durata del processo, non debba trovare applicazione anche rispetto al caso, da questo punto di vista del tutto assimilabile, in cui la motivazione resa dal giudice di appello sia, rispetto ad un dato motivo, sostanzialmente apparente.

Ciò posto, ponendosi all'esame di questa Corte una questione di diritto che non richiede ulteriori accertamenti in fatto, essa non può essere risolta nel senso sollecitato dai contribuenti.

3. Da ultimo, il quarto motivo è infondato.

3.1 Secondo il tenore della censura, dopo la pronuncia della cassazione, l'amministrazione finanziaria avrebbe dovuto riassumere il procedimento dinanzi al giudice del rinvio per evitare la decadenza dall'esercizio del potere di riscossione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale e, quindi, per emanare le conseguenti cartelle di pagamento.

3.2 Secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, ai fini della tempestiva notificazione del primo atto di esazione tributaria, l'ordinario termine di prescrizione del tributo inizia a decorrere da quando la pretesa tributaria è divenuta definitiva, e pertanto, ove a seguito di pronuncia di cassazione con rinvio, la definitività dell'accertamento fiscale dipenda dalla mancata riassunzione del giudizio ad opera delle parti, il termine decennale di prescrizione inizierà a decorrere da quando il giudizio si è estinto, essendosi esaurito il tempo utile per provvedere alla sua riassunzione (in termini: Cass., Sez. 5, 18 novembre 2016, n. 23502 ; Cass., Sez. 5, 16 settembre 2021, n. 25014 ; Cass., Sez. 5, 22 aprile 2022, n. 12838).

Quanto alle ragioni che giustificano, nel processo tributario, la deviazione dalla regola generale di cui all' art. 2945 c.c. , comma 3 , le stesse vanno individuate nei seguenti elementi di specialità: 1. la natura impugnatoria del medesimo e, in particolare, la natura amministrativa, e non processuale, rivestita dall'atto impositivo, il quale costituisce non atto di impulso del processo, ma il suo oggetto; 2. la conseguente definitività che deriva all'atto impositivo dall'estinzione del giudizio di impugnazione contro di esso proposto dal contribuente; 3. l'irrazionalità di una soluzione che, ritenendo applicabile anche al processo tributario il disposto generale di cui all' art. 2945 c.c. , comma 3 , verrebbe a far decorrere la prescrizione, a carico dell'amministrazione finanziaria, da una data (l'introduzione del giudizio) antecedente alla definitività dell'atto impositivo che realizza ("incorpora") la pretesa tributaria medesima; con la conseguenza paradossale che il titolo dell'imposizione potrebbe risultare inesigibile (perchè estinto per prescrizione) ancor prima di essere divenuto definitivo; 4. l'insussistenza, nel processo tributario, della ratio ispiratrice l' art. 2945 c.c. , comma 3 , dal momento che, proprio per la sua natura impugnatoria e per la definitività che l'atto impositivo assume per effetto dell'estinzione del giudizio in caso di mancata riassunzione, è il solo contribuente ad avere interesse alla riassunzione sicchè, diversamente argomentando sulla base della regola generale, l'eliminazione dell'effetto sospensivo della prescrizione in pendenza di un giudizio tributario - che poi si estingua per mancata riassunzione - opererebbe a favore proprio della parte processuale (il

contribuente) che, mostrando disinteresse per la coltivazione del giudizio, ha consentito che l'atto impugnato divenisse definitivo; 5. il regime della riscossione frazionata in pendenza di giudizio, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , ex art. 68 non è dirimente in senso contrario alla soluzione qui accolta, posto che: se è ammessa, e nei limiti in cui lo è (sentenze intermedie favorevoli all'amministrazione finanziaria), la riscossione frazionata non realizza in via definitiva la pretesa tributaria (sussistendo, in caso di diverso esito finale del giudizio, l'obbligo di restituzione al contribuente delle somme da questi medio tempore pagate), ma opera sul piano meramente anticipatorio ed interinale degli effetti di un accertamento giudiziale ancora in itinere; se, al contrario, la riscossione frazionata non è ex lege ammessa (sentenze intermedie favorevoli al contribuente), sussiste un impedimento di diritto alla realizzazione della pretesa, con conseguente mancato decorso, per regola generale, del termine prescrizionale (in termini: Cass., Sez. 5, 15 gennaio 2016, n. 556 ; Cass., Sez. 5, 18 novembre 2016, n. 23502 ; Cass., Sez. 5, 16 settembre 2021, n. 25014).

3.3 Quindi, le cartelle di pagamento potevano essere notificate al contribuente entro dieci anni dall'estinzione del giudizio di rinvio (nella specie, decorrenti dal compimento di un anno dalla data di pubblicazione dell'ordinanza di cassazione con l'aggiunta dei quarantasei giorni della sospensione feriale). Invero, la pronuncia di estinzione del procedimento comporta la definitività dell'atto impositivo ed il termine utile per evitare la prescrizione, richiedendo il pagamento delle somme dovute dal contribuente, non può che decorrere dal momento in cui l'atto impositivo diviene definitivo, il che si è verificato, nel caso di specie, pur in assenza di una formale dichiarazione di estinzione, dopo la decorrenza di un anno (stante l'applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 63, commi 1 e 2 , nel testo vigente *ratione temporis*) e quarantasei giorni (stante la durata della sospensione feriale nella misura prevista dalla L. 7 ottobre 1969, n. 742, art. 1 nel testo antecedente alla modifica apportata dal D.L. 12 settembre 2014, n. 132, art. 16, comma 1 , convertito, con modificazioni, dalla L. 10 novembre 2014, n. 162) dalla pubblicazione della decisione della Cassazione che ha annullato la pronuncia della Commissione Tributaria Regionale (cioè, dal 7 novembre 2011) con rinvio al giudice di appello per nuovo esame del merito, non essendo stato riassunto il processo dalle parti.

L'Agenzia delle Entrate, pertanto, avendo notificato le cartelle di pagamento il 31 luglio 2013, ha ampiamente rispettato il termine di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 25, comma 1, lett. c , non è incorsa in alcuna decadenza o prescrizione.

Difatti, è pacifico che tema di riscossione delle imposte, la definitività dell'atto impositivo determinata dall'estinzione del giudizio è assimilabile a quella derivante dalla sentenza di merito, per cui la relativa cartella di pagamento va emessa entro il termine decennale di prescrizione previsto dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 78 e non entro quello triennale di decadenza di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 76 che concerne l'esercizio del potere di imposizione (in termini: Cass., Sez. 6-5, 17 luglio 2014, n. 16354).

Tale soluzione è ispirata al principio per cui il diritto alla riscossione di un'imposta, azionato mediante emissione di cartella di pagamento e fondato su un accertamento divenuto definitivo a seguito di sentenza passata in giudicato, non è assoggettato ai termini di decadenza di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 25 (nel testo vigente *ratione temporis*), bensì al termine di

prescrizione decennale previsto dall' art. 2953 c.c. per l'actio iudicati (tra le tante, con riguardo all'imposta di registro: Cass., Sez. 5, 7 aprile 2017, n. 9076 ; Cass., Sez. 6-5, 11 dicembre 2018, n. 32008; Cass., Sez. 6 -5, 30 settembre 2020, n. 20792; Cass., Sez. 6 -5, 9 ottobre 2020, n. 21905 ; Cass., Sez. 5, 12 aprile 2021, n. 33779).

4. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi l'infondatezza e l'inammissibilità dei motivi dedotti, il ricorso deve essere rigettato.

5. Quanto alle spese giudiziali:

- tra i ricorrenti e la controricorrente, esse seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo;
- tra i ricorrenti e l'intimata, nulla deve essere disposto in ordine alla relativa regolamentazione, non essendosi costituita la parte vittoriosa.

6. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater , si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti, 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 rigetta il ricorso; condanna i ricorrenti, in via tra loro solidale, alla rifusione delle spese giudiziali, liquidandole nella misura di Euro 6.000,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito; dà atto dell'obbligo, a carico dei ricorrenti, 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 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 15 febbraio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza