

Sentenza del 30/03/2023 n. 9009 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 426/2019, depositata il 23 gennaio 2015, la Commissione tributaria regionale della Campania ha rigettato l'appello proposto da Futura Line Industry Srl , così pronunciando a conferma del decum di prime cure che, a sua volta, aveva disatteso l'impugnazione di una cartella di pagamento emessa dietro iscrizione a ruolo della TARI dovuta dalla contribuente per l'anno 2015.

1.1 - A fondamento del decum, il giudice del gravame ha rilevato che:

- la nullità della notifica della cartella di pagamento, - seppur sanata in quanto l'atto aveva raggiunto il suo scopo dietro la sua tempestiva impugnazione da parte della contribuente, - era stata eccepita (solo) con l'atto di gravame, così l'eccezione rimanendo inammissibile per novità;
- l'Ente aveva esercitato il potere di assimilazione dei rifiuti speciali, - che nella fattispecie venivano in rilievo, - nè v'era dubbio sull'avvenuta istituzione del servizio di raccolta e smaltimento;
- in ragione della tipologia dei rifiuti prodotti, la contribuente avrebbe potuto esercitare il proprio diritto ad una riduzione della tariffa, parte variabile, in proporzione ai rifiuti speciali per l'appunto avviati a recupero a propria cura eppur, - le riduzioni di tariffa non operando in via automatica, - risultava che detta riduzione non era stata richiesta nè col ricorso introduttivo era stata formulata "una domanda subordinata di applicazione di tale riduzione".

2. - Futura Line Industry Srl ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di nove motivi.

Il Comune di Marcianise e l'Agenzia delle entrate-Riscossione resistono con controricorso.

Fissato all'udienza pubblica del 2 febbraio 2023, il ricorso è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23 , comma 8-bis , conv. in L. n. 176 del 2020 , e dal sopravvenuto D.L. n. 198 del 2022, art. 8, comma 8 , conv. in L. n. 14 del 2023 , senza l'intervento in presenza del Procuratore Generale, che ha depositato conclusioni scritte, e dei difensori delle parti, che non hanno fatto richiesta di discussione orale.

Motivi della decisione

1. - Futura Line Industry Srl ha articolato i seguenti motivi di ricorso:

1.1 - il primo motivo, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , reca la denuncia di violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 22 , sull'assunto che l'atto di notifica, a mezzo PEC, recava una cartella di pagamento che difettava della firma digitale così che la notifica di un mero duplicato avrebbe dovuto considerarsi inesistente alla stregua di un vizio rilevabile d'ufficio ed eccepibile in ogni stato e grado del processo;

1.2 - il secondo motivo, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , espone la denuncia di nullità della gravata sentenza per violazione dell' art. 112 c.p.c. , assumendo la ricorrente che il giudice del gravame aveva omesso di pronunciare sul motivo di ricorso, riproposto quale motivo di appello, che involgeva la nullità della cartella di pagamento in quanto emessa in difetto del suo presupposto da individuare in atti "di accertamento e/o di rettifica.... legittimanti la pretesa";

1.3 - col terzo motivo, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la ricorrente denuncia violazione di legge con riferimento alla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161 , alla L. n. 147 del 2013, art. 1, commi 646 e 685 , all' art. 22 del regolamento comunale adottato dal Comune di Marcianise, assumendo, in sintesi, l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo del tributo, con conseguente emissione di cartella di pagamento, a fronte di una liquidazione d'imposta operata in termini (del tutto) difformi dalle dichiarazioni presentate da essa esponente; fattispecie, questa, che implicava il necessario ricorso ad un avviso di accertamento che rendesse ragione dei suoi presupposti, - e, nello specifico, dei motivi per i quali l'Ente impositore si era discostato dalle dichiarazioni presentate dalla contribuente, - oltrechè della stessa base imponibile del tributo (in cartella rimasta inespressa);

1.4 - col quarto motivo, sempre ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la ricorrente denuncia violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 , assumendo che il giudice del gravame avrebbe dovuto rilevare l'illegittimità di una cartella di pagamento che, - costituendo l'unico atto impositivo emesso, siccome non preceduto da un avviso di accertamento, - non esponeva i presupposti, e le ragioni, della liquidazione del tributo con riferimento ai suoi criteri di determinazione (in recepimento del D.P.R. n. 158 del 1999) ed agli stessi atti generali presupposti;

1.5 - il quinto motivo, sempre ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , espone la denuncia di violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 2, lett. a) , sull'assunto che la cartella di pagamento difettava dell'indicazione del responsabile del procedimento con riferimento, - piuttosto che all'iscrizione a ruolo, così come nella fattispecie avvenuto, - alla fase dell'accertamento, ed al funzionario che vi era stato preposto;

1.6 - col sesto motivo, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la ricorrente denuncia violazione dell'allegato 2, art. 2, del regolamento comunale adottato dal Comune di Marcianise (con delibera n. 38 del 2014 come modificata dalle delibere n. 46 del 2014 e n. 3 del 2015), deducendo che illegittimamente il giudice del gravame aveva rilevato l'assimilazione dei rifiuti prodotti da essa esponente a prescindere dalle relative caratteristiche quali-quantitative, atteso che, ai sensi dell'art. 2, cit., l'assimilazione risultava operata nel rispetto di un criterio (anche) quantitativo, essendosi disposta l'assimilazione dei rifiuti indicati al successivo art. 4 "sempre che, per le utenze di superficie complessiva, al netto delle superfici che non possono produrre rifiuti, superiore a 500 mq, il rapporto tra la quantità globale (in kg) di detti rifiuti prodotti e

l'indicata superficie, non superi il 90% del valore massimo del corrispondente parametro Kd di cui alle tabelle inserite nell'allegato 1, punto 4.4, del D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158 "; disposizione, questa, cui si correlava, pertanto, un valore soglia che segnava il limite di assimilabilità nel rapporto tra quantità globale dei rifiuti prodotti ed estensione delle superfici di produzione;

1.7 - il settimo motivo, sempre ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , espone la denuncia di violazione di legge con riferimento al D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 184, comma 2, lett. b) , e art. 195, comma 2, lett. e) , sull'assunto che, - disponendo il regolamento comunale, all'allegato 2, art. 1, comma 4, che "Sono rifiuti urbani ai sensi del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 184, comma 2 : a) i rifiuti domestici, anche ingombranti, provenienti da locali e luoghi adibiti ad uso di civile abitazione; b) i rifiuti non pericolosi provenienti da locali e luoghi adibiti ad usi diversi da quelli di cui alla lettera a) del presente comma, assimilati dal comune ai rifiuti urbani;...", - la fonte regolamentare, - dietro manipolazione dei dati normativi rinvenienti dal D.Lgs. n. 152 del 2006 , cit., -si era arrogata un potere di assimilazione che, diversamente, spettava allo Stato (quanto ai criteri qualitativi e quali-quantitativi previsti per l'assimilazione, ai fini della raccolta e dello smaltimento, dei rifiuti speciali e dei rifiuti urbani; art. 195, comma 2, lett. e), cit.);

1.8 - l'ottavo motivo, formulato ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , reca la denuncia di nullità della gravata sentenza per violazione dell' art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4, dell'art. 118 , d.a. c.p.c., e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 , n. 4 , deducendo la ricorrente che il giudice del gravame aveva rilevato il legittimo esercizio del potere di assimilazione sulla base di una motivazione apparente ed apodittica ("risulta pacifico");

1.9- col nono motivo, formulato ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , la ricorrente denuncia nullità della gravata sentenza per violazione dell' art. 112 c.p.c. , deducendo che il giudice del gravame aveva omesso di pronunciare sul motivo di impugnazione dell'atto impositivo che, - proposto col ricorso introduttivo, e riproposto in appello, - involgeva il diritto alla detassazione delle aree (superfici destinate a lavorazioni industriali, magazzini e depositi nonchè aree scoperte esterne) ove si producevano rifiuti speciali; fattispecie, questa, della quale si era offerto riscontro probatorio dietro produzione di una consulenza tecnica (e della documentazione "fiscale-ambientale" comprovante lo smaltimento in proprio dei rifiuti in questione) e che, alla luce del dato normativo (L. n. 147 del 2013, art. 1, comma 649 , prima prop.), andava interpretata (anche) in termini di divieto di assimilazione dei rifiuti (così) prodotti.

2. - Il primo motivo di ricorso è manifestamente destituito di fondamento.

2.1 - Come correttamente rilevato dal giudice del gravame, il raggiungimento dello scopo della notifica eseguita a mezzo PEC, - e, dunque, il conseguimento del risultato della conoscenza dell'atto notificato a mezzo di posta elettronica certificata, - priva di significativo rilievo la presenza di meri vizi di natura procedimentale, ove l'erronea applicazione della regola processuale non abbia comportato una lesione del diritto di difesa, oppure altro pregiudizio per la decisione (tra le diverse, Cass. Sez. U., 28 settembre 2018, n. 23620 ; Cass., 5 ottobre 2018, n. 24568 ; Cass. S.U., 28 settembre 2018, n. 23620 ; Cass., 31 agosto 2017, n. 20625 ; Cass., 4 ottobre 2016, n. 19814 ; Cass. S.U., 18 aprile 2016, n. 7665 ; Cass., 18 giugno 2014, n. 13857 ; v., ancora di recente, Cass. Sez. U., 18 maggio 2022, n. 15979).

Per di più, nella fattispecie, l'atto in notifica era rappresentato da una cartella di pagamento e la Corte, con risalente e consolidato orientamento interpretativo, ha rimarcato che la mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, quando non è in dubbio la riferibilità di questo all'Autorità da cui promana, giacchè l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge, mentre, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, la cartella va predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione dell'esattore ma solo la sua intestazione (Cass., 27 febbraio 2009, n. 4757 cui adde, ex plurimis, Cass., 7 settembre 2018, n. 21844 ; Cass., 29 agosto 2018, n. 21290 ; Cass., 30 dicembre 2015, n. 26053 ; Cass., 5 dicembre 2014, n. 25773 ; Cass., 27 luglio 2012, n. 13461).

Nè, nella fattispecie, poteva profilarsi questione relativa all'inesistenza stessa dell'atto, essendosi rimarcato che detta categoria è configurabile oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità; elementi costitutivi da identificarsi: a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, "ex lege", eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, così da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa (Cass. Sez. U., 20 luglio 2016, n. 14916).

Come, poi, ben rilevato dal giudice del gravame, nella fattispecie veniva in considerazione un motivo di impugnazione dell'atto che andava fatto valere col ricorso introduttivo del giudizio, con conseguente divieto di nova nel giudizio di appello.

3. - Il secondo motivo, - dal cui esame consegue l'assorbimento dei residui motivi, - è fondato, e va accolto, secondo quanto in appresso precisato.

3.1 - Occorre, al riguardo, premettere che la Corte ha ripetutamente rimarcato che l'interpretazione del contenuto dell'atto processuale va correlata al suo tenore complessivo, ove, dunque, le ragioni di critica del decisum fatto oggetto di impugnazione debbono desumersi, anche per implicito, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni (v., ex plurimis, Cass., 26 gennaio 2021, n. 1571 ; Cass., 21 novembre 2019, n. 30341 ; Cass., 24 agosto 2017, n. 20379 ; Cass., 31 marzo 2011, n. 7393 ; Cass., 12 gennaio 2009, n. 346 ; Cass., 19 gennaio 2007, n. 1224).

E se, dunque, l'onere di specificazione dei motivi di impugnazione non è assolto con il semplice richiamo per relationem alle difese svolte in primo grado, - perchè per dettato di legge i motivi di gravame devono essere contenuti nell'atto d'impugnazione e, peraltro, la generica relatio a tutto quanto prospettato in prime cure finisce per eludere il menzionato precetto normativo, demandando inoltre al giudice ad quem un'opera d'individuazione delle censure che la legge

processuale non gli affida (v., tra le altre, Cass. 18 gennaio 2013, n. 1248 ; Cass., 23 maggio 2006, n. 12140), - ciò non di meno deve ritenersi assolto l'onere di specificazione dei motivi di appello qualora il rinvio all'atto processuale di primo grado non costituisca, così come nella fattispecie, un mero richiamo per relationem, ma si coniughi con l'espressa censura delle argomentazioni sulle quali la sentenza impugnata si fonda (v. Cass., 28 giugno 2022, n. 20614).

3.2 - Tanto premesso, va rilevato che la L. n. 147 del 2013 , - nell'istituire la TARI che, quale componente della IUC, è "destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore" (art. 1, comma 639), - ha riproposto una articolata disciplina degli obblighi di denuncia ed informazione, - posti a carico dei soggetti passivi del tributo (art. 1, commi 646, 684, 685 e 686), -già presente nel D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 70 (in tema di TARSU), con ciò ribadendo la cd. ultrattività della dichiarazione, - alla cui stregua la dichiarazione "ha effetto anche per gli anni successivi semprechè non si verifichino modificazioni dei dati dichiarati da cui consegua un diverso ammontare del tributo; in tal caso, la dichiarazione va presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono intervenute le predette modificazioni." (art. 1, comma 685, cit.), - e, da ultimo, disponendo che "Per tutto quanto non previsto dalle disposizioni dei precedenti commi concernenti la IUC, si applicano le disposizioni di cui alla L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi da 161 a 170 ".

3.3 - Il D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 72, comma 1 , in tema di TARSU, a sua volta disponeva che "L'importo del tributo ed addizionali, degli accessori e delle sanzioni, liquidato sulla base dei ruoli dell'anno precedente, delle denunce presentate e degli accertamenti notificati nei termini di cui all'art. 71, comma 1, è iscritto a cura del funzionario responsabile di cui all'art. 74 in ruoli principali ovvero, con scadenze successive, nei ruoli suppletivi, da formare e consegnare al concessionario della riscossione, a pena di decadenza, entro l'anno successivo a quello per il quale è dovuto il tributo e, in caso di liquidazione in base a denuncia tardiva o ad accertamento, entro l'anno successivo a quello nel corso del quale è prodotta la predetta denuncia ovvero l'avviso di accertamento è notificato.".

Con riferimento a quest'ultima disposizione, la Corte aveva già avuto modo di rilevare che la stessa consentiva all'ente impositore di procedere direttamente alla liquidazione della TARSU, dietro sua iscrizione a ruolo, e con conseguente notificazione di una cartella di pagamento, se (e solo se) tanto potesse disporsi sulla base degli elementi dichiarati dallo stesso contribuente, - con la dichiarazione originaria ovvero con una dichiarazione di variazione presentata (art. 70, cit.), - attraverso, dunque, la meccanica applicazione dei ruoli dell'anno precedente e dei dati in esso contenuti, e, con ciò, senza previa emissione di un avviso di accertamento; atto, questo, che, per converso, rimaneva necessario (D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 71, comma 1) laddove il contribuente non avesse presentato la prescritta dichiarazione (art. 70, cit) ovvero qualora la dichiarazione fosse stata ritenuta infedele o incompleta (v. Cass., 16 dicembre 2003, n. 19255 cui adde Cass., 26 novembre 2021, n. 37006 ; Cass., 23 maggio 2019, n. 14043 ; Cass., 28 settembre 2016, n. 19120 ; Cass., 30 ottobre 2015, n. 22248 ; Cass., 1 ottobre 2007, n. 20646).

3.4 - Posto, allora, che, come anticipato, la disciplina vigente della TARI rinvia direttamente alle disposizioni (in tema di accertamento e riscossione) di cui alla L. n. 296 del 2006, art. 1, commi 161 e ss., - e che, ad ogni modo, la stessa previgente disciplina della iscrizione a ruolo andava

letta nei termini sopra riassunti, - il giudice del gravame è, in effetti, incorso nella denunciata omessa pronuncia su motivo di appello (art. 112 c.p.c.) alla cui stregua avrebbe dovuto riscontrare l'effettivo contenuto della cartella di pagamento rapportandolo a quello delle dichiarazioni presentate dalla contribuente (L. n. 147 del 2013, art. 1, commi 684 , 685 e 686) , - si trattasse di dichiarazione originaria (art. 1, commi 684 e 686) ovvero di dichiarazione di effettiva variazione recante "modificazioni dei dati dichiarati da cui consegua un diverso ammontare del tributo" (art. 1, commi 685, cit.), - così da verificare se l'atto impugnato si poneva nei termini di una (illegittima) "rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli" ovvero costituiva (mero) recepimento di dati rinvenienti da pregresse dichiarazioni o accertamenti (art. 1, commi 684 e 686, cit.).

4. - L'impugnata sentenza va, pertanto, cassata con rinvio della causa, anche per la disciplina delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia attenendosi al principio di diritto sopra esposto.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie il secondo motivo di ricorso, rigetta il primo, assorbiti i residui motivi;
- cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza